

16. Juni 2008

BMF-010203/0299-VI/6/2008

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfungen  
unabhängigen Finanzsenat

## **EStR 2000 - Wartungserlass 2008/1**

### **I. Übersicht:**

Durch diesen Erlass erfolgt

- die Einarbeitung der gesetzlichen Änderungen des EStG 1988 durch das Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 99/2007, das BGBl. I Nr. 102/2007 und das BGBl. I Nr. 104/2007 und
- die laufende Wartung der EStR 2000, insbesondere auch (Zitierungs-)Anpassungen aus Anlass der UGB-Umstellung.

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der geänderten Rechtslage (auszugsweise Darstellung):

<b>Abschnitt bzw. Randzahl</b>	<b>Inhalt</b>
709	Ab der Veranlagung 2007 ist der Antrag auf Bildung einer Grund-und-Boden-Rücklage in der Steuererklärung des Jahres des Wechsels der Gewinnermittlungsart zu stellen (Abgabensicherungsgesetz 2007).
1266a	Pflichtbeiträge eines Unternehmers im Rahmen der Selbständigenvorsorge nach dem BMSVG sind als Betriebsausgaben

	abzugsfähig (BGBl. I Nr. 102/2007). Von einer gesonderten Eintragung der BMSVG-Beiträge kann in der Steuererklärung für 2008 abgesehen werden; die Beiträge sind daher auch dann anzuerkennen, wenn sie in der Erklärung wie Krankenversicherungsbeiträge behandelt werden.
2517l bis 2517n	Änderung beim § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 (Abgabensicherungsgesetz 2007)
3702 bis 3729b	Änderungen beim Freibetrag für investierte Gewinne (Abgabensicherungsgesetz 2007)
4126	Zusätzlich zum Betriebsausgabenpauschale können bei der gesetzlichen Basispauschalierung auch an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) geleistete Pflichtbeiträge im Sinne des BMSVG geltend gemacht werden. Dies gilt auch für Beiträge von Unternehmern, die von der Optionsmöglichkeit in die Selbstständigenvorsorge Gebrauch gemacht haben.
4246	Von pauschalierten Land- und Forstwirten können Beiträge, die aufgrund der Option in die Selbstständigenvorsorge gemäß § 64 BMSVG an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu entrichten sind und von dieser an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) überwiesen werden, als Betriebsausgabe abgesetzt werden.

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung):

<b>Abschnitt bzw. Randzahl</b>	<b>Inhalt</b>
101a	<p>Nicht steuerbar sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Lotteriegewinne und Gewinne aus Preisausschreiben, bei denen für die Vergabe der Preise die Auslosung der Gewinner unter zahlreichen richtigen Einsendungen maßgebend ist (Kreuzworträtsel usw.);</li> <li>▪ Preise, die durch den Einsatz von Allgemeinwissen erzielt werden (zB bei einem Fernsehquiz wie "Millionenshow");</li> <li>▪ Preise, die außerhalb eines Wettbewerbes in Würdigung der Persönlichkeit oder einer bestimmten Haltung des Steuerpflichtigen</li> </ul>

	<p>oder seines (Lebens-)Werkes gewährt werden (zB Nobelpreis, Literatur- oder Journalistenpreis in Würdigung des gesamten Werkes).</p> <p>Zu Einkünften führen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Preise, die den Preisträgern im Rahmen eines Wettbewerbes durch eine Jury für eine konkrete Einzelleistung zuerkannt werden, darunter können zB Preise im Rahmen eines Architekten- oder Musikwettbewerbes, Literaturpreise, Journalistenpreise oder Filmpreise fallen (Einnahmen im Rahmen des jeweiligen Betriebes);</li> <li>▪ Preise von Berufssportlern;</li> <li>▪ Preisgelder für Teilnahme an Unterhaltungsdarbietungen (zB "Dancing Stars", "Starmania"). Diese stellen – sofern sie nicht als Ausfluss einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit anzusehen sind – subsidiär Einnahmen im Rahmen des § 29 Z 3 EStG 1988 dar;</li> <li>▪ Preise, die nur eigenen Arbeitnehmern oder Geschäftspartnern, wenn auch durch Verlosung, als Incentive zuerkannt werden.</li> </ul>
115a	<p>Die Ablöse eines vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes ist als Veräußerung des mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Wirtschaftsgutes anzusehen, wenn die Fruchtgenussablöse nach dem 1. Juni 2008 und innerhalb von zehn Jahren nach Übertragung des Wirtschaftsgutes erfolgt und der für die Ablöse des Fruchtgenussrechtes geleistete Betrag inklusive eines allfälligen Entgelts 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.</p>
124	<p>In Anbetracht der zeitlich praktisch unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes können dem Verkäufer auf Lebenszeit eingeräumte Rechte kein wirtschaftliches Eigentum begründen (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021); für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums kommt insbesondere dem Umstand, wer die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen trägt, besonderes Gewicht zu (VwGH</p>

	12.12.2007, 2006/15/0123, gilt für Übertragungsvorgänge ab 1. Jänner 2008).
1653	Voraussetzung für das Betriebsausgabenpauschale für Tagesmütter in Höhe von 70% der Betriebseinnahmen, maximal 650 Euro, ist, dass die Betreuungstätigkeit in der Wohnung der Tagesmutter ausgeübt wird.
3125	Das an Energieversorgungsunternehmen geleistete Netzzutrittsentgelt gemäß § 2 der zu § 25 EIWOG ergangenen Systemnutzungstarife-Verordnung (SNT-VO 2006) ist zu aktivieren und auf den Nutzungszeitraum verteilt abzusetzen. Das mit der Leistung des Netzbereitstellungsentgeltes (§ 3 der Systemnutzungstarife-Verordnung) erworbene Recht unterliegt keiner Abnutzung. Eine bis zur Veranlagung 2007 allenfalls erfolgte AfA bleibt unberührt, ab der Veranlagung 2008 ist eine AfA nicht mehr zulässig.
4841 ff	Anpassungen an das Strafrechtsänderungsgesetz 2008
5831a	Gewerbliche Einkünfte – und daher eine Mitunternehmerschaft – liegen aber auch dann vor, wenn eine bloß vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt ist. Die gewerbliche Tätigkeit der Untergesellschaft färbt gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 auf die bloß vermögensverwaltende beteiligte Gesellschaft ab (Abfärbetheorie). Der umgekehrte Fall, dass eine gewerbliche Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft an einer bloß vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist, macht aus dieser aber keine gewerbliche Personengesellschaft. Bei der gewerblichen Ober-Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft gehört die Beteiligung an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft zum Betriebsvermögen, sodass diesen Beteiligten anteilig betriebliche Einkünfte zuzurechnen sind.
6440a	Das Wirtschaftsgut Bodenschatz entsteht mit seiner Entdeckung und wird zu diesem Zeitpunkt unentgeltlich erworben. Die fiktiven Anschaffungskosten sind daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 zum Zeitpunkt der Entdeckung zu ermitteln.

6622	Der Beginn der Nutzung einer Eigentumswohnung auf Grund eines Anwartschaftsvertrages (zum Erwerb des Wohnungseigentums) führt zur Anschaffung der Wohnung im Sinn des § 30 EStG 1988, auch wenn der förmliche Abschluss des Kaufvertrages erst später erfolgt.
6633 f	Für die Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) ist es ausreichend, wenn das Eigenheim (die Eigentumswohnung) ab der Erlangung der Verfügungsgewalt durchgehend für zwei Jahre als Hauptwohnsitz genutzt wird.
6659	Ein Grundstückstausch im Zuge eines behördlichen Umlegungsverfahrens (zB nach §§ 36 ff Steiermärkisches Raumordnungsgesetz) oder im Zuge einer Flurbereinigung (iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951 und der ausführenden Landesgesetze) stellt keine Veräußerung und Anschaffung im Sinne des § 30 EStG 1988 dar. An die Stelle der hingegebenen Grundstücke tritt das „flurbereinigte“ bzw. „umgelegte“ Grundstück. Dieses Grundstück teilt das steuerliche Schicksal des (der) hingegebenen Grundstücke(s).
6669	Steuerpflicht nach § 31 EStG 1988 besteht auch dann, wenn die nominelle Beteiligung innerhalb von fünf Jahren vor der Veräußerung mindestens 1% betragen hat, aber im Zeitpunkt der Veräußerung als Folge einer Kapitalerhöhung, an der sich der Steuerpflichtige nicht beteiligt hat, oder einer formwechselnden Umwandlung einer GmbH in eine AG, nicht mehr mindestens 1% beträgt.
8229	Der Hinweis in der elektronischen Steuererklärung auf eine noch einzureichende Beilage betreffend Investitionszuwachsprämie wahrt die Frist zur Geltendmachung der Prämie (VwGH 15.01.2008, 2007/15/0119).  Eine Investitionszuwachsprämie 2004 kann für Wirtschaftsgüter nicht berücksichtigt werden, die nicht schon in einer Beilage enthalten waren, die bis zur erstmalig eingetretenen Rechtskraft (Ablauf der Berufungsfrist) vorgelegt wurde.

## II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Die Überschrift zu Abschnitt 4.1.7 lautet „**4.1.7 UGB-Bilanz - Steuerbilanz**“.

Die Überschrift zu Abschnitt 6.2.3 lautet „**6.2.3 Unternehmensrechtliche Bewertungsgrundsätze**“.

Die Überschrift zu Abschnitt 6.16.4 lautet „**6.16.4 UGB-Bilanz/Steuerbilanz**“.

Die Überschrift zu Abschnitt 6.18.1 lautet „**6.18.1 Rücklagenauflösungen; Zuschreibungen zum Anlagevermögen, ausgenommen Anteile an Körperschaften im Sinne des § 228 Abs. 1 UGB**“.

Die Überschrift zu Abschnitt 6.18.2 lautet „**6.18.2 Zuschreibungen auf zum Anlagevermögen gehörende Anteile an Körperschaften im Sinne des § 228 Abs. 1 UGB**“.

Die Überschrift zu Abschnitt 6.20.1 lautet „**6.20.1 Unternehmens- und gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen sowie Wirkungen der Kapitalberichtigung**“.

Die Überschrift zu Abschnitt 9.1.4 lautet „**9.1.4 Ausweis in der Steuererklärung, Dokumentation begünstigter Wirtschaftsgüter**“.

## III. Änderung von Randzahlen

Rz 101 wird geändert (Klarstellung)

### Rz 101

Die Aufzählung der Einkunftsarten in § 2 Abs. 3 EStG 1988 ist erschöpfend.

Vermögenszugänge, die von dieser Bestimmung nicht umfasst sind oder die ausdrücklich als nicht steuerbar bezeichnet werden (zB die Leistungen gemäß § 26 EStG 1988), unterliegen nicht der Einkommensteuer, wie beispielsweise:

- *Erbschaften;*
- *Schenkungen, soweit sie nicht belohnende Schenkungen innerhalb einer Einkunftsquelle darstellen;*

- *Gewinne aus Glücksspielen und Wetten;*
- *Bestimmte Preise (siehe dazu Rz 101a);*
- *Finderlohn;*
- *Schmerzensgeld, ausgenommen in Rentenform, siehe Rz 1061;*
- *Zeugengebühren (VwGH 14.2.1986, 86/17/0023);*
- *Private Schadensversicherungen, sofern nicht in Rentenform;*
- *Veräußerung von Privatvermögen außerhalb der §§ 29, 30 und 31 EStG 1988.*

Rz 101a wird neu eingefügt (Klarstellung)

## **Rz 101a**

**Nicht steuerbar sind:**

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

**Zu Einkünften führen:**

- **Preise, die den Preisträgern im Rahmen eines Wettbewerbes durch eine Jury für eine konkrete Einzelleistung zuerkannt werden, darunter können zB Preise im Rahmen eines Architekten- oder Musikwettbewerbes, Literaturpreise, Journalistenpreise oder Filmpreise fallen (Einnahmen im Rahmen des jeweiligen Betriebes);**
- **Preise von Berufssportlern;**
- **Preisgelder für Teilnahme an Unterhaltungsdarbietungen (zB "Dancing Stars", "Starmania"). Diese stellen – sofern sie nicht als Ausfluss einer betrieblichen**

oder beruflichen Tätigkeit anzusehen sind – subsidiär Einnahmen im Rahmen des § 29 Z 3 EStG 1988 dar;

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

Rz 114a wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 114a**

**Bei entgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsgutes unter Vorbehalt des Nutzungsrechtes wird das um den Wert des Nutzungsrechtes verminderte Wirtschaftsgut übertragen (so genannte Nettomethode). Der Vorgang kann nicht in die Übertragung des unbelasteten Wirtschaftsgutes einerseits und die entgeltliche Einräumung eines Nutzungsrechtes durch den neuen Eigentümer andererseits zerlegt werden (so genannte Bruttomethode).**

Rz 115a wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 115a**

##### **Fassung bis zur Veranlagung 2007:**

Wird das Fruchtgenussrecht veräußert oder vom Eigentümer abgelöst, 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).

##### **Fassung ab Veranlagung 2008:**

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.**

Rz 116 wird geändert (Streichung des bisherigen dritten Satzes)

## **Rz 116**

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 Fruchtgenuss Sache 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 124 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 124**

### **Fassung für Übertragungsvorgänge bis 31. Dezember 2007:**

Bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zu Gunsten des Fruchtnießers erfolgt die Zurechnung beim Fruchtnießer (VwGH 7.5.1969, 1814/68; VwGH 14.9.1972, 0054/72); ein Hotel etwa ist den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen, wenn diese den Kauf finanzieren, die Hoteleinrichtung erwerben und das Hotel selbst bewirtschaften (VwGH 17.9.1996, 92/14/0054).

### **Fassung für Übertragungsvorgänge ab 1. Jänner 2008:**

Bei unentgeltlicher Übereignung **eines Gebäudes** unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zu Gunsten des Fruchtnießers **kann** die Zurechnung beim Fruchtnießer erfolgen. **Die Einräumung und Verbücherung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes zugunsten des Fruchtgenussberechtigten kann aber alleine kein wirtschaftliches Eigentum des Fruchtnießers begründen, es handelt sich um ein Indiz und es sind stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021).** Ein **Hotelgebäude** etwa ist den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen, wenn diese den Kauf finanzieren, die Hoteleinrichtung erwerben und das Hotel selbst bewirtschaften (VwGH 17.9.1996, 92/14/0054).

**In Anbetracht der zeitlich praktisch unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes (Grund und Boden) können auf Lebenszeit eingeräumte Rechte (zB Vorkaufsrecht, Fruchtgenussrecht) kein wirtschaftliches Eigentum am Grund und Boden vermitteln; für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums kommt insbesondere dem Umstand, wer die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen trägt, besonderes Gewicht zu (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123).**

Rz 194 wird geändert (Anpassung an StrukturanpassungsG 2006)

## **Rz 194**

### **Rechtslage bis zur Veranlagung 2006:**

Ergibt sich (bei Inlandsfiktion) für den Betrieb (ohne inländische Betriebsstätte) eine Buchführungspflicht nach § 124 BAO oder nach § 125 BAO, ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ist für einen ausländischen Betrieb nicht möglich, weil die formale Eintragung in das (österreichische) Firmenbuch nicht fingiert werden kann. Auch ein ausländischer Betrieb, der nicht im inländischen Firmenbuch, wohl aber in einem vergleichbaren ausländischen Register eingetragen ist, hat daher den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Der ausländische Betrieb kann daher nur notwendiges Betriebsvermögen haben; ist beispielsweise eine in Österreich ansässige natürliche Person an einer deutschen Kommanditgesellschaft beteiligt, in deren Betriebsvermögen nach deutschem Recht eine Beteiligung im gewillkürten Betriebsvermögen gehalten wird, ist diese Beteiligung dem Privatvermögen des österreichischen Personengesellschafters zuzurechnen. Dadurch verursachte Qualifikationskonflikte sind auf Grundlage einer OECD-konformen Auslegung des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens zu lösen. Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 hat auch bei freiwilliger Buchführung stattzufinden.

### **Rechtslage ab Veranlagung 2007:**

**Für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 ist die Eintragung in das österreichische Firmenbuch nicht mehr erforderlich. Für einen ausländischen Betrieb hat die Gewinnermittlung daher nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu erfolgen, wenn im Rahmen der Inlandsfiktion aufgrund des Überschreitens der Buchführungsgrenzen des § 189 UGB Buchführungspflicht gegeben wäre. Aufgrund der Inlandsfiktion für ausländische Betriebe sind auch die unternehmensrechtlichen Übergangsregeln nach § 907 Abs. 16 und 17 UGB anzuwenden (siehe dazu Rz 430n). Dementsprechend ist auch die Aufschub-Option anwendbar (siehe Rz 430p).**

**Ist eine in Österreich ansässige natürliche Person an einer deutschen Kommanditgesellschaft beteiligt, in deren Betriebsvermögen nach deutschem**

Recht eine Beteiligung im gewillkürten Betriebsvermögen gehalten wird, war diese Beteiligung nach der bis zur Veranlagung 2006 geltenden Rechtslage dem Privatvermögen des österreichischen Personengeschafters zuzurechnen. Mit einem Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt eine Einlage dieser Beteiligung in das gewillkürte Betriebsvermögen. Die Beteiligung ist dabei mit dem Teilwert zum Einlagezeitpunkt zu bewerten. Ein dadurch eintretender Wegfall des Besteuerungsrechtes Österreichs kann den Tatbestand des § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erfüllen.

Rz 402 wird geändert (UGB-Anpassung)

#### **Rz 402**

Die formellen Vorschriften, insbesondere über die für die Zwecke der Gewinnermittlung zu führenden Aufzeichnungen sind zum Teil in **unternehmensrechtlichen** Bestimmungen, zum Teil in der Bundesabgabenordnung (§§ 124 bis 132 BAO) enthalten. Die Periode, für die der Gewinn zu ermitteln ist, ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr umfasst zwölf Monate, sofern sich nicht aus § 2 Abs. 5 bis 7 EStG 1988 ein kürzerer Zeitraum ergibt (siehe Rz 179 ff). Die Methode, nach der der Gewinn zu ermitteln ist, ist grundsätzlich jene des Betriebsvermögensvergleiches.

Die Überschrift vor Rz 403 wird geändert

#### **4.1.1.1.1 Buchführungspflicht nach Unternehmensrecht**

Rz 403 wird geändert (UGB-Anpassung), Rz 404 bis 406 entfallen

#### **Rz 403**

**Die Buchführungspflicht nach Unternehmensrecht ergibt sich aus § 189 UGB; siehe dazu Rz 430e ff.**

**Randzahlen 404 bis 406: *entfallen***

Rz 407 wird geändert (UGB-Anpassung)

#### **Rz 407**

Wer nach **unternehmensrechtlichen** Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist, muss gemäß § 124 BAO auch für steuerliche Zwecke Bücher führen. **Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und land- und forstwirtschaftliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe** besteht steuerlich Buchführungspflicht, wenn **eine der beiden Grenzen des § 125 BAO überschritten wird**.

Rz 411 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 411**

Ob Tätigkeiten mehrere Betriebe oder einen einheitlichen Betrieb (mit Teilbetriebsbereichen) begründen, ist nach objektiven Grundsätzen iSd Verkehrsauffassung zu beurteilen (VwGH 22.11.1995, 94/15/0154). Dabei ist auf das Ausmaß der organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebsbereichen abzustellen.

Für einen einheitlichen Betrieb (mit Teilbetriebsbereichen) sprechen insbesondere folgende Umstände (**VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034**):

- Wirtschaftliche Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben (zB Herstellungs- und Handelsbetrieb sind weitgehend miteinander verflochten),
- Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen,
- Einheitliche Betriebsaufschrift sowie räumliche Verflechtung,
- Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals.
- Einheitliches Leistungsprogramm sowie räumliche Nähe.

Auch nicht gleichartige Tätigkeiten können einen einheitlichen Betrieb bilden, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (**VwGH 27.05.2003, 98/14/0072**; VwGH 21.05.1990, 88/15/0038).

Rz 416 wird geändert (UGB-Anpassung)

### **Rz 416**

Unterschiede:

- 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 außer Ansatz, bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 hingegen nicht.
- Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 sind Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, während bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 dafür ein Wahlrecht besteht.
- Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 sind zusätzlich zu den steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften die (**unternehmensrechtlichen**) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (siehe Rz 431) zu beachten.
- Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 kann ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt werden, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist dies nur buchführenden Land- und Forstwirten möglich.
- Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 kann gewillkürtes Betriebsvermögen angesetzt werden, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nicht.

Unterschiede zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten sind sachlich gerechtfertigt (VfGH 13.12.1972, B 145/72, und VfGH 20.6.1994, B 473/92).

Rz 417 wird geändert (Anpassung an den geänderten § 125 BAO)

## **Rz 417**

Der Gewinn ist **insbesondere** nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, wenn

- die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 nicht vorliegen, **aber freiwillig Bücher geführt werden;**
- **die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 vorliegen, aber die Aufschuboption nach § 124b Z 134 EStG 1988 (siehe Rz 430p) ausgeübt worden ist und nach § 125 BAO idF vor dem StruktAnpG 2006 Buchführungspflicht besteht;**
- **bei Land- und Forstwirten** die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschritten sind;

- **bei Einkünften aus selbständiger Arbeit, die unternehmensrechtlich keinen freien Beruf darstellen, die Grenzen des § 198 Abs. 2 UGB überschritten werden.**

Rz 419 wird geändert (UGB-Anpassung)

#### **Rz 419**

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gründen sich auf gesetzliche Bestimmungen, die zum Gewohnheitsrecht gewordene allgemeine anerkannte Übung der kaufmännischen Praxis und auf Gutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie der Vertreter der Kaufleute. Die im **UGB** enthaltenen Bestimmungen über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung lassen sich einteilen in

- im Wesentlichen formell (siehe Rz 420) ausgerichtete und
- im Wesentlichen materiell ausgerichtete (siehe Rz 421 ff) Bestimmungen.

Die Abschnittsüberschrift 4.1.5.2.1 und Rz 420 werden geändert (UGB-Anpassung)

#### **4.1.5.2.1 Formelle Grundsätze nach Unternehmensrecht und Steuerrecht**

#### **Rz 420**

Auf Grund der Bestimmung des **§ 190 Abs. 1 und Abs. 3 UGB** müssen sich die Geschäftsfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (Nachvollziehbarkeitsregel). Dazu ist es notwendig, dass die Eintragungen in den Büchern

- vollständig
- richtig
- zeitgerecht und
- geordnet

vorgenommen werden.

Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen siehe §§ 131 und 132 BAO.

Rz 430c wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 430c**

Die Fortführungsoption ist für das Jahr auszuüben, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmals die Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 wegfällt. Der Entfall der Rechnungslegungspflicht kann sich - zB auf Grund einer Wiederaufnahme des Verfahrens im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung - auch erst nach Einreichung einer Steuererklärung ergeben. Daher kann der Antrag bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt werden. Ein bis dahin nicht gestellter Antrag kann nicht nachgeholt werden.

**Im Fall einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) ist der Antrag in der Feststellungserklärung für alle Beteiligten einheitlich zu stellen.**

Mit der Fortführungsoption unterwirft sich der Steuerpflichtige allen Besonderheiten der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988. Wird bei Entfall der zwingenden Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 keine Fortführungsoption ausgeübt,

- gilt gewillkürtes Betriebsvermögen mit Beginn des Wirtschaftsjahres, für das erstmals keine Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 erfolgt, als entnommen (§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988),
- sind die stillen Reserven aus nacktem Grund und Boden im Übergangsgewinn zu versteuern oder - wenn der Grund und Boden zum notwendigen Betriebsvermögen gehört - bis zu seinem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen in eine Rücklage (einen steuerfreien Betrag) einzustellen (§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988),
- entfällt die Bindung an die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 kann sich aber aus dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (Rz 431 und Rz 2126 ff) eine Bindung an die bisher angewendeten Bewertungsgrundsätze ergeben.
- entfällt für Gewerbetreibende die Berechtigung zur Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr. In diesem Fall wirkt das Nichtausüben der Fortführungsoption insoweit zurück, als zum 31. Dezember des jeweiligen Jahres ein Rumpfwirtschaftsjahr eingeschaltet werden muss.



Der Antrag bindet den Steuerpflichtigen so lange, als er nicht in einer Steuerklärung für das jeweils zu veranlagende Wirtschaftsjahr mit Wirkung für dieses und die folgenden Wirtschaftsjahre widerrufen wird. Ein bloß vorübergehender Widerruf ist nicht vorgesehen.

**Im Fall einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) ist der gestellte Antrag in der Feststellungserklärung für alle Beteiligten einheitlich zu widerrufen.**

Sollte der Steuerpflichtige nach erfolgter Option wegen Überschreitung des Schwellenwerts des § 189 UGB wieder in die verpflichtende Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 "hineinwachsen", erlischt damit der Antrag. Im Falle eines sodann eintretenden neuerlichen Unterschreitens der Umsatzschwelle des § 189 UGB kann neuerlich in die Gewinnermittlung nach § 5 optiert werden.

Rz 430 p wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 430p**

Nach § 124b Z 134 EStG 1988 ist bei Unternehmern, deren Betrieb vor dem 1. Jänner 2007 eröffnet wurde, folgendermaßen vorzugehen: Für Betriebe, die bis zu diesem Stichtag nicht im Firmenbuch eingetragen waren, ist der Gewinn für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2010 beginnen, auf Antrag unbeschadet der Bestimmungen des § 124 BAO hinsichtlich der Gewinnermittlungsart nach den vor dem 1. Jänner 2007 geltenden abgabenrechtlichen Bestimmungen zu ermitteln (so genannte Aufschub-Option). Eine zwischen 1. Jänner 2007 und 31. Dezember 2009 erfolgende Firmenbucheintragung löst für den Gewerbetreibenden aber keinen Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 aus.

Voraussetzungen für die Weitergeltung der bisherigen Gewinnermittlungsvorschriften sind

- Betriebseröffnung vor dem 1. Jänner 2007
- Keine Firmenbucheintragung bis 1. Jänner 2007, daher nicht anzuwenden auf protokollierte Einzelunternehmer und Personengesellschaften (insbesondere auch nicht auf eine OEG oder KEG, wohl aber auf eine GesbR)

Der Gesetzgeber entbindet durch die Aufschub-Option Betriebe, die aufgrund der Größenkriterien eigentlich bereits ab 2007 in die Gewinnermittlung nach § 5 wechseln müssten, bis 2009 (Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2010 beginnen) von dieser

Rechtsfolge. Der Antrag ist in der (ersten) Steuererklärung zu stellen. Es bestehen keine Bedenken, einen dort nicht gestellten Antrag bis zur Rechtskraft des Bescheides nachzuholen. **Es bestehen keine Bedenken, Anträge, die für die Veranlagung 2007 (spätestens bis zur Rechtskraft) gestellt werden, auch bei Eintritt der Rechnungslegungspflicht erst 2008 oder 2009 als wirksame Optionsausübung für diese Jahre anzusehen. Ein Antrag, der für ein späteres Jahr gestellt wird, kann aber nicht als Optionsausübung für ein früheres Jahr gewertet werden.**

Die Antragstellung bewirkt insbesondere (vorübergehend bis spätestens 2009):

- Kein Eintritt der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 (ungeachtet einer allfälligen späteren Protokollierung).
- Weitergeltung des § 125 BAO idF vor StruktAnpG (einschließlich der besonderen Buchführungsgrenze von 600.000 Euro für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler).

Im Fall eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG wirkt eine von einem Zusammenschlusspartner ausgeübte Aufschub-Option für die Mitunternehmerschaft weiter; dies gilt nur dann nicht, wenn einer der Zusammenschlusspartner bisher § 5-Ermittler war (vgl. § 5 Abs. 1 letzter Satz).

#### *Beispiele:*

*1. A (gewerblicher Einzelunternehmer, § 4 Abs. 1 EStG 1988) schließt sich mit B im Jahr 2008 zur gewerblichen AB-OG zusammen. B beteiligt sich mit einer Geldeinlage. A hat 2007 einen Antrag nach § 124b Z 134 EStG 1988 gestellt. Die AB-OG ermittelt für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2010 beginnen, auf Grund dieses Antrages den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.*

*2. C (gewerblicher Einzelunternehmer, § 4 Abs. 1 EStG 1988) und D (gewerblicher Einzelunternehmer, § 5 EStG 1988) schließen sich zum 31.12.2008 zur gewerblichen CD-OG zusammen. C hat 2007 einen Antrag nach § 124b Z 134 EStG 1988 gestellt. Die CD-OG ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988. Für C kommt es daher im Jahr 2009 zum Wechsel der Gewinnermittlungsart zu jener nach § 5 EStG 1988.*

*3. E (gewerblicher Einzelunternehmer, § 4 Abs. 1 EStG 1988) schließt sich mit der E-GmbH zum 31.12.2008 als Komplementärin und künftige Arbeitsgesellschafterin zu einer GmbH&CoKG zusammen. E hat 2007 einen Antrag nach § 124b Z 134 EStG 1988 gestellt. Da die übernehmende KG auf Grund der Rechtsform rechnungslegungspflichtig ist ("verdeckte Kapitalgesellschaft"), besteht ab 2009 Rechnungslegungspflicht und daher der Wechsel zur Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988.*

Die Abschnittsüberschrift 4.1.7 vor Rz 432 wird geändert

#### **4.1.7 UGB-Bilanz - Steuerbilanz**

Rz 432 wird geändert (UGB-Anpassung)

##### **Rz 432**

Die **UGB-Bilanz** ist jene Bilanz, die auf Grundlage der Vorschriften des **Unternehmensrechts** erstellt wird. Die Steuerbilanz ist die Bilanz, die den Vorschriften des Einkommensteuerrechtes entspricht; sie ist die den abweichenden steuerrechtlichen Vorschriften angepasste **UGB-Bilanz**. Die steuerlichen Abweichungen können auch in einer gesonderten Aufstellung zur **UGB-Bilanz** (Mehr-Weniger-Rechnung) dargestellt werden.

Die Abschnittsüberschrift 4.1.7.2 und die Rz 433 und 434 werden geändert

#### **4.1.7.2 Grundsatz der Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz für die Steuerbilanz**

Rz 433 wird geändert (UGB-Anpassung)

##### **Rz 433**

Gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind die **unternehmensrechtlichen** Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nur **insoweit** für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich, als nicht das EStG 1988 zwingende abweichende Regelungen vorsieht (Grundsatz der Maßgeblichkeit der **UGB-Bilanz** für die Steuerbilanz). Maßgeblich ist der konkrete Ansatz in der **UGB-Bilanz**, soweit nicht zwingende Vorschriften des EStG 1988 entgegenstehen.

Rz 434 wird geändert (UGB-Anpassung)

##### **Rz 434**

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

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

Zwingendes Steuerrecht, nachgiebiges **Unternehmensrecht**.

*Beispiele:*

1. Für den entgeltlich erworbenen (derivativen) Firmenwert besteht **unternehmensrechtlich** nach § 203 Abs. 5 **UGB** ein Aktivierungswahlrecht, steuerlich hingegen Aktivierungspflicht.
2. Für Abgelder besteht nach § 198 Abs. 7 **UGB** ein Aktivierungswahlrecht, steuerrechtlich immer Aktivierungspflicht. Für die Steuerbilanz des § 5-Ermittlers gehen die zwingenden steuerrechtlichen Bestimmungen vor.

Zwingendes **Unternehmensrecht**, nachgiebiges Steuerrecht.

*Beispiel:*

Bei der Bewertung des Anlagevermögens müssen nach § 204 Abs. 2 **UGB** "bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung" außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden (bedingtes Niederstwertprinzip). Nach dem Steuerrecht kann (muss nicht) der niedrigere Teilwert angesetzt werden (§ 6 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Das **Unternehmensrecht** geht vor.

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

*Beispiel:*

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

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

*Beispiel:*

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

- Für die Inanspruchnahme steuerlicher Investitionsbegünstigungen ist Voraussetzung, dass diese in der **UGB-Bilanz** ausgewiesen werden (so genanntes umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip, siehe Rz 2472).

**Beispiel:**

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

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

**Beispiel:**

*Ingangsetzungs- und Erweiterungskosten (siehe Rz 2413)*

Rz 551 wird geändert (UGB-Anpassung)

**Rz 551**

Rechtsgeschäfte über Waren, die zum **Unternehmen** des Betriebsinhabers gehören, sind stets Betriebsvorfälle, auch wenn der Betriebsinhaber einen gegenteiligen Willen bekundet und sie als private Geschäfte behandelt hat (VwGH 12.3.1969, 0304/68; VwGH 25.2.1970, 1099/68).

Geschäfte eines Steuerpflichtigen in dem Bereich, in dem er üblicherweise sein Gewerbe ausübt, sind - von besonders gelagerten Einzelfällen abgesehen - solche der Betriebs- und nicht der Privatsphäre (VwGH 13.5.1975, 0835/74). Im Zweifel gelten die von einem **Unternehmer** vorgenommenen Rechtsgeschäfte als zum Betrieb seines **Unternehmens** gehörig (**§ 344 UGB**). Da ein Gewerbetreibender neben der betrieblichen auch eine private Sphäre hat, ist die Aussonderung privater Geschäftsvorfälle aus ständig im Gewerbebetrieb vorkommenden Geschäften nicht generell ausgeschlossen.

Für die betriebliche oder private Zuordnung von Veräußerungen, die üblicherweise in den Bereich eines Gewerbebetriebes fallen, aber auch im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung getätigt werden können, kommt es darauf an, wie der Steuerpflichtige die Geschäfte tatsächlich abgewickelt hat. Verkauft der Steuerpflichtige, zB ein Bilderhändler, ein Bild, das er anlässlich der Matura von einem nahen Angehörigen erhalten und danach ständig zur Ausschmückung der Wohnung verwendet hat, könnte der Verkauf bei einwandfreier Trennung vom Betrieb durchaus einen nicht in die betriebliche Sphäre reichenden, besonders gelagerten Einzelfall darstellen.

In den im Folgenden genannten Randzahlen erfolgt nachstehende Anpassung an die Diktion nach dem UGB:

<b>Bisheriger Begriff (bisherige Wortfolge)</b>	<b>wird ersetzt durch:</b>
handelsrechtlich	<b>unternehmensrechtlich</b>
Handelsrecht	<b>Unternehmensrecht</b>
Handelsbilanz	<b>UGB-Bilanz</b>
Handels-	<b>Unternehmens-</b>
HGB	<b>UGB</b>

Rz 306, Rz 421, Rz 423, Rz 424, Rz 429, Rz 431, Rz 508, Rz 604, Rz 606, Rz 607, Rz 608, Rz 615, Rz 618, Rz 622, Rz 637, Rz 643, Rz 1324, Rz 1374, Rz 1392, Rz 1394, Rz 1443, Rz 1452, Rz 1549, Rz 2111, Rz 2125, Rz 2132, Rz 2133, Rz 2146, Rz 2161, Rz 2164, Rz 2165, Rz 2171, Rz 2184, Rz 2190, Rz 2197, Rz 2199, Rz 2201, Rz 2209, Rz 2216, Rz 2219, Rz 2221, Rz 2226, Rz 2228, Rz 2249, Rz 2251, Rz 2272, Rz 2275, Rz 2283, Rz 2285, Rz 2286, Rz 2312, Rz 2383, Rz 2384, Rz 2398, Rz 2413, Rz 2416, Rz 2417, Rz 2436, Rz 2472, Rz 2473, Rz 2474, Rz 2552, Rz 2557, Rz 2570, Rz 2629, Rz 2636c, Rz 3209, Rz 3226, Rz 3267, Rz 3304, Rz 3309e, Rz 3318, Rz 3338, Rz 3351a, Rz 3371, Rz 3425, Rz 3426, Rz 3461, Rz 3478a, Rz 3515, Rz 3820, Rz 3832, Rz 3834, Rz 3860b, Rz 4124, Rz 5018, Rz 5019, Rz 5267, Rz 5802, Rz 5809, Rz 5815, Rz 5834, Rz 5853, Rz 5859, Rz 5866, Rz 5867, Rz 5869, Rz 5883, Rz 5897, Rz 5912, Rz 6018, Rz 6024, Rz 7020a, Rz 7553, Rz 7955.

Rz 653 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 653**

Unter Bilanzänderung versteht man das Ersetzen des gewählten, zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen, ebenfalls zulässigen Bilanzansatz (VwGH 22.3.1993, 91/13/0134; 91/13/0135).

Sind steuerrechtlich und **unternehmensrechtlich** verschiedene Ansätze zulässig und hat der Steuerpflichtige daher die Möglichkeit, zwischen den zulässigen Ansätzen zu wählen, hat der Steuerpflichtige mit dem Einreichen der Steuererklärung beim Finanzamt seine Entscheidung getroffen.

**Eine nachträgliche Änderung der UGB-Bilanz stellt einen Anwendungsfall der Bilanzänderung dar, wenn die Änderung die steuerliche Gewinnermittlung beeinflussen kann (zB Bildung einer un versteuerten Rücklage nach § 205 UGB für eine Rücklage nach § 12 EStG 1988).**

Rz 709 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

## **Rz 709**

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

**Ab der Veranlagung 2007 ist der Antrag in der Steuererklärung des Jahres des Wechsels der Gewinnermittlungsart zu stellen; im Falle einer einheitlichen und gesonderten 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 wieder aufgenommenen 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.

Rz 1050 entfällt

**Randzahl 1050: *entfällt***

Rz 1059 wird geändert (Verweis)

**Sanierungsgewinne**

**Rz 1059**

Sind grundsätzlich Einnahmen. Näheres siehe **Rz 7250 ff.**

Rz 1237 wird geändert (Klarstellung)

**Rz 1237**

Pflichtbeiträge sind auch Beiträge zur Kranken-Selbstversicherung gemäß § 16 ASVG oder §§ 14a, 14b GSVG, die ein Berufsangehöriger bestimmter Kammern der freien Berufe seiner ihm gemäß § 5 Abs. 1 GSVG zustehenden Wahlmöglichkeit entsprechend leistet.

Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Kammer vom "opting out" (siehe Rz 1251 ff) Gebrauch gemacht hat; dies ist bei den Wirtschaftstreuhändern, Tierärzten, Rechtsanwälten, Ziviltechnikern, Notaren, Apothekern und Patentanwälten der Fall (zu den Ärzten siehe Rz 1247).

**Wird von der in § 25 Abs. 6a GSVG vorgesehenen Option Gebrauch gemacht (Aufstockung auf die jeweilige Höchstbeitragsgrundlage aus Anlass von Betriebsgründungsinvestitionen), sind die bezahlten Beiträge insgesamt Pflichtversicherungsbeiträge.**

Vor Rz 1266a wird eine Überschrift neu eingefügt (Abgabensicherungsgesetz 2007)

**5.5.1.4a Pflichtbeiträge an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse, § 4 Abs. 4 Z 1 lit. c EStG 1988)**

Rz 1266a wird neu eingefügt (BGBl. I Nr. 102/2007)

**Rz 1266a**



**Pflichtbeiträge, die ein Unternehmer im Rahmen der Selbständigenvorsorge leistet, sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies gilt nicht nur für jene Unternehmer, die aufgrund der Krankenversicherung in der Gewerblichen Sozialversicherung zum Abschluss einer Selbständigenvorsorge verpflichtet sind, sondern auch für Unternehmer, die vom „Opting In“ in die Selbständigenvorsorge Gebrauch gemacht haben, weil auch in diesen Fällen nach Optieren in die Selbständigenvorsorge die Beiträge verpflichtend geleistet werden müssen und ein Widerruf nicht mehr möglich ist.**

**Der als Betriebsausgabe berücksichtigte Betrag muss in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle eingetragen werden. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich. Die Berichtigung kann somit im Rahmen einer Berufung oder im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen. Zur Berichtigung reicht es aus, wenn der in der jeweiligen Kennzahl einzutragende Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben wird (keine Abgabe einer berichtigten Erklärung erforderlich).**

**Von einer gesonderten Eintragung kann in der Steuererklärung für 2008 abgesehen werden; die Beiträge sind daher auch dann anzuerkennen, wenn sie in der Erklärung wie Krankenversicherungsbeiträge behandelt werden.**

Rz 1329i wird geändert (Verweis)

#### **Rz 1329i**

Voraussetzung für den Freibetrag (die Prämie) für Auftragsforschung ist, dass der Auftraggeber mit der Forschung und experimentellen Entwicklung Einrichtungen oder Unternehmen beauftragt, die mit Forschungs- und Entwicklungsaufgaben befasst sind und deren Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gelegen ist. 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. Es gilt allerdings ein Konzern- und Unternehmensgruppenausschluss: Steht der Auftragnehmer unter beherrschendem Einfluss des Auftraggebers oder ist er Mitglied einer

Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988, der auch der Auftraggeber angehört, kann der Auftraggeber keinen Freibetrag in Anspruch nehmen (zum beherrschendem Einfluss siehe **KStR 2001 Rz 464**).

Der Text zum Abschnitt „5.5.12 Zuwendungen an und von Privatstiftungen“ wird geändert (Verweis)

### **5.5.12 Zuwendungen an und von Privatstiftungen**

Zuwendungen an Privatstiftungen siehe **StiftR 2001 Rz 180 ff**

Zuwendungen von Privatstiftungen siehe **StiftR 2001 Rz 199 ff**

Rz 1449 wird geändert (Klarstellung, die sich auch auf Rz 8231 auswirkt)

#### **Rz 1449**

Der Beginn eines neuen Lehrverhältnisses ist von der Fortsetzung **desselben Lehrverhältnisses bei demselben Lehrberechtigten** abzugrenzen. Die Fortsetzung desselben Lehrverhältnisses begründet keinen (nochmaligen) Anspruch auf einen LFB - Teil 1, wenn der Anspruch auf den LFB Teil 1 bereits verwirklicht wurde. **Eine bloße (den LFB - Teil 1 ausschließende) Fortsetzung desselben Lehrverhältnisses liegt vor, wenn derselbe Lehrberuf bei demselben Lehrberechtigten nach einer Unterbrechung weiter erlernt wird und der Anspruch auf den LFB Teil 1 bereits verwirklicht wurde.** Wird nach Umwandlung in ein definitives Lehrverhältnis eine Doppellehre begonnen und ist einer der Lehrberufe der Doppellehre jener des ersten Lehrverhältnisses, liegt eine (den Freibetrag ausschließende) Fortsetzung des Lehrverhältnisses vor.

Ein Beginn eines neuen Lehrverhältnisses liegt vor, wenn in der Lehre ein gegenüber der vorhergegangenen Lehre anderer Lehrberuf iSd Lehrberufsliste erlernt wird.

**Ein Beginn eines neuen Lehrverhältnisses liegt auch dann vor, wenn derselbe Lehrberuf bei einem anderen Lehrberechtigten erlernt wird. Sind die Voraussetzungen gegeben, dann steht dem neuen Lehrberechtigten der LFB – Teil 1 zu, auch wenn bereits der frühere Lehrberechtigte Anspruch auf den LFB –Teil 1 hatte.**

Rz 1603 wird geändert (UGB-Anpassung)

## Rz 1603

Ist das negative Kapitalkonto eines gemäß **§ 140 UGB** (gerichtlich) ausgeschlossenen Gesellschafters einer **OG** uneinbringlich (mangels stiller Reserven und eines Firmenwertes sowie Zahlungsfähigkeit des Gesellschafters), führt dies in Höhe des Anspruchsverzichtes zur Betriebsausgabe (VwGH 13.10.1981, 81/14/0028), sofern nicht aus außerbetrieblichen (zB familiären) Gründen verzichtet wurde.

Rz 1648 wird geändert (UGB-Anpassung)

## Rz 1648

Der Gewinnanteil des echten stillen Gesellschafters stellt für den Inhaber des **Unternehmens** eine Betriebsausgabe dar. Siehe dazu auch Rz 6153 ff.

Rz 1653 wird geändert (Klarstellung)

## Rz 1653

Weisen Tagesmütter die bei ihrer Tätigkeit anfallenden Betriebsausgaben nicht nach, ist deren Höhe gemäß § 184 BAO im Wege der Schätzung zu ermitteln. Im Hinblick auf Erfahrungswerte bestehen keine Bedenken, diese Betriebsausgaben insgesamt mit 70% der Einnahmen aus der Tätigkeit als Tagesmutter, maximal **650 Euro pro Monat** der Tätigkeit, zu berücksichtigen. **Voraussetzung für das Betriebsausgabenpauschale ist, dass die Betreuungstätigkeit in der Wohnung der Tagesmutter ausgeübt wird.**

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

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

Rz 2146 wird geändert (Anpassung an das UGB)

### **Rz 2146**

Der Ansatz von Zwischenwerten ist nicht zulässig, weil die ansonsten unbeschränkte Anzahl möglicher Wertaussweise eine Verletzung des Grundsatzes der Bilanzwahrheit darstellt. Auch hinsichtlich des Grundsatzes der Periodisierung besteht das Wahlrecht nur darin, den niedrigeren Wert beizubehalten oder den höheren Teilwert, höchstens die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen.

Ausnahmen vom Zuschreibungswahlrecht bestehen in folgenden Fällen:

- Beteiligungen gemäß § 228 Abs. 1 **UGB**: Diese sind mit dem höheren Teilwert anzusetzen, soweit **unternehmensrechtlich** eine Zuschreibung geboten ist (§ 6 Z 13 EStG 1988; siehe Rz 2574 ff).
- Im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 gilt für Verbindlichkeiten das Wahlrecht zur Wertbeibehaltung.

Zu Passivposten siehe Rz 2439 ff.

Rz 2148 wird geändert (Anpassung an das UGB)

### **Rz 2148**

Eine Ausnahme von der Anwendung des uneingeschränkten Wertzusammenhangs besteht für

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

Diese erhöhen den steuerlichen Wertansatz und den steuerlichen Gewinn im jeweiligen Jahr. Im Hinblick auf § 208 Abs. 2 **UGB** ist in beiden Fällen von einem Zuschreibungswahlrecht in

der **UGB-Bilanz** auszugehen. Es gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit (siehe Rz 433 f). Beanspruchen dürfen dieses Wahlrecht alle Steuerpflichtigen, die **unternehmensrechtliche** Jahresabschlüsse legen, unabhängig von der Art der betrieblichen Einkünfte. Dazu gehören:

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

Die Abschnittsüberschrift vor Rz 2149 wird geändert

### **6.2.3 Unternehmensrechtliche Bewertungsgrundsätze**

Rz 2149 wird geändert (Anpassung an das UGB)

#### **Rz 2149**

Neben den steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätzen (siehe Rz 2126 ff) gelten im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zusätzlich die Bewertungsgrundsätze des **Unternehmensrechts**. Sie sind unbedingt bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu beachten, soweit ihnen nicht zwingende steuerliche Vorschriften entgegenstehen. Damit werden in vielen Bereichen die Wahlrechte, die bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 gelten, durch die engeren Regeln des **Unternehmensrechts** für die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 eingeschränkt. Der Unterschied betrifft im Wesentlichen:

- Rechnungsabgrenzungen,
- Rückstellungen,
- Teilwertabschreibungen,
- Zuschreibungen.

Die Abschnittsüberschrift 6.4.2.2 vor Rz 2196 wird geändert:

#### 6.4.2.2 Steuerrecht, Unternehmensrecht

Die Abschnittsüberschrift 6.4.2.2.2 vor Rz 2197 wird geändert:

##### 6.4.2.2.2 Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz

Rz 2198 wird geändert (Judikatur)

#### Rz 2198

Herstellungskosten sind jene Aufwendungen, die für die Herstellung eines Wirtschaftsgutes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen, wobei bei der Berechnung der Herstellungskosten auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden dürfen, steuerlich aber gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 eingerechnet werden müssen.

**Aufwendungen, die unter Beibehaltung der Wesensart lediglich den Nutzwert und/oder die Nutzungsdauer verändern, sind nicht zu den Herstellungskosten zu zählen (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333 zur Wasserleitung einer Brauerei; siehe auch Rz 3178).**

Rz 2204 wird geändert (Judikatur)

#### Rz 2204

Unter Erweiterung ist eine Vermehrung der Substanz, die zumeist auch eine weiter gehende Nutzungsmöglichkeit zulässt, zu verstehen.

Über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung bedeutet, dass der Gegenstand durch Aufwendungen in seiner wirtschaftlichen oder technischen Nutzungsmöglichkeit erweitert wird. Die Verlängerung der Nutzungsdauer kann ein Indiz für die wesentliche Verbesserung sein. **Erforderlich ist aber eine Änderung der Wesensart. Sofern die Wesensart des Wirtschaftsgutes nicht geändert wird, führen Aufwendungen, die lediglich den Nutzungswert erhöhen oder die Nutzungsdauer verlängern, zu Erhaltungsaufwendungen (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333).**

Rz 2260 wird geändert (UGB-Anpassung)

## **Rz 2260**

Bei sinkenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten können auch die bereits vorhandenen Waren auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden. Nachhaltigkeit des Wertverlustes ist nicht erforderlich. Der **rechnungslegungspflichtige Unternehmer** hat sie abzuschreiben. Der Teilwert ist bei Vergleich der Wiederbeschaffungskosten und dem aus dem Verkaufspreis rückgerechneten (retrograd ermittelten) Wert immer der niedrigere der beiden Werte. Künftige Wertschwankungen können in der Steuerbilanz, anders als in der **UGB-Bilanz** nicht berücksichtigt werden.

Die Abschnittsüberschrift 6.5.1.2 vor Rz 2272 wird geändert:

### **6.5.1.2 Unternehmensrechtliche Bewertung**

Die Abschnittsüberschrift 6.5.2.2 vor Rz 2285 wird geändert:

### **6.5.2.2 Unternehmensrechtliche Bewertung**

Rz 2291 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 2291**

Werden der Kundenstock oder andere Firmenwertbestandteile getrennt erworben, so sind auf sie die Vorschriften über den Firmenwert ebenfalls anzuwenden (**VwGH 21.11.2007, 2004/13/0144**; VwGH 27.01.1998, 94/14/0017).

Rz 2340 wird geändert (UGB-Anpassung)

## **Rz 2340**

Der Anspruch auf den Gewinnanteil aus einer echten stillen Beteiligung ist im Zeitpunkt der Bilanzerstellung durch den Inhaber des **Unternehmens** zu erfassen. Ist die Einlage durch Verluste herabgemindert und wird der Gewinnanteil gemäß § 182 Abs. 2 **UGB** zur Auffüllung der Einlage herangezogen, entsteht keine eigene Forderung hierauf. Wird der Gewinnanteil trotzdem ausgeschüttet oder die Einlage verzinst, so entsteht im Zeitpunkt der Bilanzierung des Inhabers des **Unternehmens** eine Forderung.

Rz 2439 wird geändert (UGB-Anpassung, Streichung des Klammerausdruckes im 2. Satz)

## Rz 2439

Ist der Teilwert einer Verbindlichkeit gestiegen, so kann bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 der höhere Teilwert angesetzt werden. Bei der Gewinnermittlung gemäß **§ 5 Abs. 1 EStG 1988** muss im Hinblick auf § 211 Abs. 1 in Verbindung mit § 201 Abs. 1 Z 4 **UGB** der höhere Wert im Jahr der Entstehung angesetzt werden (so genanntes Höchstwertprinzip). Ein höherer Wert der Verbindlichkeit kann sich vor allem aus einer Wertsicherung, bei Verbindlichkeiten in ausländischer Währung aus Kurssteigerungen sowie bei besonders hoch verzinslichen Verbindlichkeiten ergeben.

Rz 2468 wird geändert (UGB-Anpassung)

## Rz 2468

Kapitalgesellschaften und **Personengesellschaften**, bei denen keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter mit Vertretungsbefugnis ist, sind an die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 222 bis 243 **UGB**) gebunden. Sie sind unter anderem verpflichtet, neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung auch einen Anhang zu erstellen. Dieser Anhang ist als Teil des Jahresabschlusses der Steuererklärung beizufügen (§ 44 Abs. 1 EStG 1988).

Rz 2475 wird geändert (UGB-Anpassung)

## Rz 2475

Soweit nach Ablauf der Ausweisfristen unter den un versteuerten Rücklagen eine Übertragung auf eine als versteuert geltende Rücklage vorgesehen oder zulässig ist, sind die oben genannten Rücklagen unter die Gewinnrücklagen zu gliedern. Dies ergibt sich auch aus der für Kapitalgesellschaften und **Personengesellschaften**, bei denen keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter mit Vertretungsbefugnis ist, bindenden Regelung des § 232 Abs. 4 **UGB**, wonach Umgliederungen innerhalb der un versteuerten Rücklagen verrechnet werden dürfen. Andere Umgliederungen führen nach dieser Bestimmung zu Erträgen aus Auflösungen und erhöhen damit den **(Unternehmens-)Bilanzgewinn**. Gewinnrücklagen dürfen danach aus Jahresüberschüssen gebildet werden.

Vor Rz 2517I wird eine neue Überschrift eingefügt (Abgabensicherungsgesetz 2007)



#### **6.13.6.1 Überführung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens**

Rz 2517l wird neu eingefügt (Abgabensicherungsgesetz 2007)

##### **Rz 2517l**

**Für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf nach § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 kein Aktivposten angesetzt werden; Aufwendungen für diese Wirtschaftsgüter sind damit im Inland sofort aufwandswirksam. Werden sie in den EU/EWR-Raum überführt oder werden Betriebe/Betriebsstätten mit solchen Wirtschaftsgütern in den EU/EWR-Raum verlegt und wird für sie im Ausland ein Aktivposten angesetzt, käme es jedenfalls zu einer Doppelberücksichtigung dieser Aufwendungen, und zwar grundsätzlich in Form der Absetzung für Abnutzung oder spätestens beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen in Form der Absetzung des Restbuchwertes. Eine Vermeidung der Doppelberücksichtigung von Aufwendungen steht im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH (zB EuGH 07.09.2006, C-470/04).**

**Eine Aktivierung unkörperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens soll erst nach Manifestierung ihres Wertes erfolgen. Durch Ansatz des Aktivpostens im Ausland ist der Wert insoweit manifestiert, sodass kein Grund mehr für eine Fortführung der Ausnahme von der Aktivierungspflicht besteht. Die bisher erfolgte Sofortberücksichtigung der Aufwendungen, die im Wert des unkörperlichen Wirtschaftsgutes jedoch weiterhin enthalten bleiben, wird damit im Überführungszeitpunkt rückgängig gemacht. Die Nichtfestsetzung erstreckt sich damit im Ergebnis nur auf die stillen Reserven der überführten unkörperlichen Wirtschaftsgüter.**

Rz 2517m wird neu eingefügt (Abgabensicherungsgesetz 2007)

##### **Rz 2517m**

**Die Ausnahme von der Steuer-Nichtfestsetzung erfasst unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, wie zB EDV-Programme (Individual- und Standardsoftware), gewerbliche**

Schutzrechte wie Patente, Lizenzen, Marken-, Urheber- und Verlagsrechte, Warenzeichen, Erfindungen, Rezepturen oder Know-How. Da aber § 6 Z 6 EStG 1988 nicht nur die Überführung von Wirtschaftsgütern, sondern auch die Verlegung von (gesamten) Betrieben oder Betriebsstätten betrifft, ist die Ausnahme von der Steuer-Nichtfestsetzung auch auf einen selbst geschaffenen (originären) Firmenwert anzuwenden. Mangels konkret zuordenbaren Aufwendungen kommt für den überführten originären Firmenwert hinsichtlich der Nichtfestsetzung wohl nur die 65%-Pauschalregelung zur Anwendung.

Rz 2517n wird neu eingefügt (Abgabensicherungsgesetz 2007)

#### **Rz 2517n**

Die nachträgliche Zuordnung von Aufwendungen zu unkörperlichen Wirtschaftsgütern kann in der Praxis schwierig sein. Es ist daher ein pauschaler Wert von 65% des Fremdvergleichswertes als Basis für die jedenfalls festzusetzende Steuerschuld vorgesehen. Der Steuerpflichtige kann niedrigere Aufwendungen nachweisen, dabei sind – dem Herstellungskostenbegriff entsprechend – auch angemessene Teile der Gemeinkosten einzurechnen. Bei Anwendung der Pauschalbewertung stellen daher 35% des Fremdvergleichswertes die von einer beantragten Nichtfestsetzung umfassten stillen Reserven dar, die erst bei Veräußerung oder sonstigem Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen im Wege des § 295a BAO zu versteuern sind (siehe Rz 2517e).

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

*Selbst erstellte Software des Anlagevermögens wird von Österreich in eine Betriebsstätte im EU-Raum überführt. Der Fremdvergleichswert im Überführungszeitpunkt beträgt 500. Mit diesem Wert erfolgt auch die Aktivierung im Ausland. Werden die sofort abgesetzten Aufwendungen nicht nachgewiesen, sind 325 (65% von 500) sofort zu versteuern.*

*Würde die Aktivierung im Ausland nur mit 300 vorzunehmen sein, sind auch nur diese 300 sofort zu versteuern, da nur in diesem Umfang eine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen erfolgt.*

*Weist der Steuerpflichtige auf Grund fundierter Unterlagen (zB Kostenrechnung) nach, dass die Herstellungskosten der Software insgesamt nur 200 betragen haben, sind auch nur diese 200 sofort zu versteuern.*

***Die jeweilige Differenz zum Fremdvergleichswert (175/200/300) ist erst bei Ausscheiden oder Überführung aus dem EU/EWR-Raum im Wege des § 295a BAO zu erfassen.***

Rz 2530 wird geändert (Verweis)

## **Rz 2530**

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

Zur unentgeltlichen Übertragung auf eine Privatstiftung siehe **StiftR 2001 Rz 180 ff.**

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

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

Die Abschnittsüberschriften 6.16.4 und 6.16.4.1 vor Rz 2552 werden geändert:

### **6.16.4 UGB-Bilanz/Steuerbilanz**

#### **6.16.4.1 Die unternehmensrechtliche Behandlung einer Subvention**

Die Abschnittsüberschrift 6.18.1 vor Rz 2574 wird geändert:

#### **6.18.1 Rücklagenauflösungen; Zuschreibungen zum Anlagevermögen, ausgenommen Anteile an Körperschaften im Sinne des § 228 Abs. 1 UGB**

Die Abschnittsüberschrift 6.18.1.1.3 vor Rz 2582 wird geändert:

##### **6.18.1.1.3 Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften**

Die Abschnittsüberschrift 6.18.2 vor Rz 2583 wird geändert:

#### **6.18.2 Zuschreibungen auf zum Anlagevermögen gehörende Anteile an Körperschaften im Sinne des § 228 Abs. 1 UGB**

Die Abschnittsüberschrift 6.20.1 vor Rz 2608 wird geändert:

### **6.20.1 Unternehmens- und gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen sowie Wirkungen der Kapitalberichtigung**

Rz 3125 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 3125**

Baukostenzuschüsse, die an Energieversorgungsunternehmen für den Anschluss an die Energieversorgung (elektrischer Strom, Ferngas, Fernwärme usw.) geleistet werden, sind zu aktivieren und auf den Nutzungszeitraum verteilt abzusetzen. **Dies gilt für das Netzzutrittsentgelt gemäß § 2 der zu § 25 EIWOG ergangenen Systemnutzungstarife-Verordnung (SNT-VO 2006). Mit dem Netzzutrittsentgelt werden dem Netzbetreiber alle Aufwendungen abgegolten, die mit der erstmaligen Herstellung des Anschlusses an ein Netz verbunden sind.** Für die Bestimmung der Nutzungsdauer ergeben sich Anhaltspunkte aus der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der mit den Baukostenzuschüssen errichteten Anlagen sowie aus der voraussichtlichen Geltungsdauer der zwischen dem Energieabnehmer und dem Energieversorgungsunternehmen abgeschlossenen Vereinbarungen.

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

Rz 3140 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 3140**

Der Begriff "Gebäude" bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung (VwGH 21.9.2006, 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). 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 21.9.2006, 2006/15/0156 betreffend ein Gewächshaus). Gegenstände, die von ihrer Zweckbestimmung zum Einsatz an verschiedenen Orten bestimmt sind (zB Container, Ausstellungspavillons) fallen auch dann nicht unter den Begriff "Gebäude", wenn sie auf einem festen Fundament aufgestellt sind.

Der Begriff "Gebäude" umfasst auch Herstellungsaufwendungen auf ein Gebäude und Superädifikate (Rz 3141). Mieterinvestitionen sind als Gebäude anzusehen, wenn sie für sich nach der Verkehrsauffassung als "Gebäude" einzustufen sind; dies kann insbesondere im Fall einer gänzlichen Aufstockung eines Gebäudes durch den Mieter oder im Fall eines vom Mieter getätigten Zubaus zutreffen (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152). **Zum**

**Gebäudeausschluss beim Freibetrag für investierte Gewinne siehe Rz 3705.**

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

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

Rz 3140a wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 3140a**

**Frei stehende Maschinenumhüllungen sind keine Gebäude, da sie aus Sicherheitsgründen nur in Betriebspausen der Maschine betreten werden können, nicht aber während des sich ständig wiederholenden Betriebsvorganges; abgesehen von Aufenthalten zu Kontroll- und Inspektionszwecken ist daher ein längerfristiger Aufenthalt innerhalb des Bauwerkes während des Betriebsvorganges nicht möglich.**

Rz 3178 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 3178**

Beispiele für Erhaltungsaufwand:

- Umdeckung des Daches, Ausbesserung der Dachrinne oder des Mauerwerkes, Erneuerung des Verputzes und des Anstriches, Instandsetzung schadhaft gewordener Türen und Fenster, sowie die Reparatur sanitärer Anlagen und der Elektroanlagen;
- Einfügen eines neuen Teiles, zum Beispiel an Stelle einer Holzdecke eine Betondecke, wenn ansonsten das Gebäude und insbesondere die Mauern, welche in erster Linie über die Nutzungsdauer eines Hauses entscheiden, unverändert bestehen bleiben;
- Ersetzung eines Schindeldaches durch ein Leichtmetalldach, Ersetzung eines Holztores durch ein Eisentor oder Ersetzung einer Gartenmauer bzw. eines Zaunes durch eine Umfriedung (VwGH 16.3.1962, 0241/59; VwGH 1.3.1963, 1681/62);
- Umstellung einer mit festen Brennstoffen beheizten Zentralheizungsanlage auf eine mit Ölfeuerung (VwGH 12.2.1975, 0881/74).
- Aufwendungen wie Kanalisationsbeitrag, eine Kanaleinmündungsgebühr oder ähnliche Zahlungen für den Anschluss eines bestehenden Gebäudes mit bereits vorhandenen Abwasserbeseitigungsanlagen (Senkgrube, Sickergrube, Kanal) an eine öffentliche Kanalisationsanlage;
- als Großreparatur zu bezeichnende Aufwendungen, die für die Erhaltung von Gebäuden aufgewendet werden und nicht jährlich erwachsen (VwGH 18.11.1966, 1565/65; VwGH 10.6.1987, 86/13/0167; VwGH 2.8.1995, 93/13/0197).
- **die Generalsanierung bzw. Generalüberholung eines Wirtschaftsgutes, solange die Wesensart dieses Wirtschaftsgutes erhalten bleibt (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333 zur Wasserleitung einer Brauerei; siehe Rz 2204).**

Rz 3345a wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 3345a**

**Wurde die Abfertigungsrückstellung steuerneutral aufgelöst, hat der Erwerber eines (Teil-)Betriebes, der mit diesem die Abfertigungsverpflichtungen übernimmt, den Betrag der übernommenen Verpflichtung zu passivieren. Im Fall des Schlagendwerdens der Abfertigungsansprüche ist der Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen. Die Aufwendungen (Ausgaben) aus der Zahlung der Abfertigung sind nicht zu fünfteln.**

Rz 3348 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 3348**

Übernimmt im Falle **der steuerneutralen Übertragung** eines Betriebes **mit Buchwertfortführung** der Rechtsnachfolger die Abfertigungsverpflichtungen, ist die Rückstellung beim Rechtsnachfolger gemäß § 14 Abs. 4 EStG 1988 fortzuführen. **Wurde in einem derartigen Fall die Abfertigungsrückstellung vom Rechtsvorgänger steuerneutral aufgelöst, sind die Aufwendungen (Ausgaben) aus der Zahlung der Abfertigung vom Rechtsnachfolger zu fünfteln (§ 124b Z 68 lit. c EStG 1988).**

Werden die Abfertigungsverpflichtungen vom Rechtsnachfolger nicht übernommen oder fallen die Abfertigungsverpflichtungen anlässlich der **steuerneutralen** Übertragung des Betriebes **mit Buchwertfortführung** weg, ist die Abfertigungsrückstellung **vom Übergeber** zu Gunsten des laufenden Gewinnes aufzulösen.

Rz 3406e wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 3406e**

Beispiele für taugliche Wertpapiere iSd § 14 Abs. 7 Z 4 lit. a – c EStG 1988 (sofern der Ausgabewert mindestens 90% des Nennwertes beträgt und Prospektpflicht gegeben ist (Ausnahme: § 3 KMG **und § 17b Abs. 2 KMG in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 3 KMG idF BGBl. I Nr. 80/2003**), unabhängig davon, ob die Verzinsung fix oder variabel ausgestaltet ist):

- Öffentliche Anleihen (werden von Gebietskörperschaften begeben)
  - Bundesanleihen, Bundesobligationen
  - Anleihen der Bundesländer und Gemeinden
- Bundesschatzscheine
- Bankschuldverschreibungen (Papiere, die von Geschäftsbanken begeben werden)
  - Pfandbriefe, Kommunalobligationen
- Industrieobligationen (werden von Unternehmen des Nichtbankensektors begeben)

- Gewinnschuldverschreibungen (sind dadurch gekennzeichnet, dass die Anleihe nicht mit einer festen Verzinsung, sondern mit einer Gewinnbeteiligung am Schuldnerunternehmen ausgestattet ist)
- „Wohnbauanleihen“ (Wandelschuldverschreibungen zur Förderung des Wohnbaues – die KEST-Freiheit gemäß § 2 des Bundesgesetzes über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaues kommt nicht zum Tragen, da die Zinsen beim Empfänger nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen sind)
- Wandelschuldverschreibungen (sie vermitteln dem Inhaber das Recht zu einer bestimmten Zeit statt der Rückzahlung der Schuldsumme den Umtausch in Aktien des Emittenten zu einem bereits bei der Begebung der Anleihe festgesetzten Kurs zu verlangen)
- Optionsanleihen (es besteht neben dem Anspruch auf Rückzahlung des Einlösungsbetrages ein zusätzliches selbstständiges Aktienbezugsrecht)
- Umtauschanleihen (anstatt der Rückzahlung des eingesetzten Kapitals kann der Bezug von Aktien einer in den Anleihebedingungen genannten Gesellschaft vereinbart werden)
- **Nachrangige Schuldverschreibungen**
- **Ergänzungskapital gemäß § 23 Abs. 7 BWG**
- Zertifikate (ohne Einschränkung auf einen bestimmten Basiswert), sofern eine 100-prozentige Kapitalgarantie (bei Zertifikaten mit unbegrenzter Laufzeit permanent, bei Zertifikaten mit begrenzter Laufzeit zumindest am Laufzeitende) gegeben ist.

Bei Zertifikaten, die über keinen Nennwert verfügen, hat sich die 100-prozentige Kapitalgarantie auf den Erstausgabepreis des Zertifikates zu beziehen, sonst auf den Nennwert.

Zertifikate können in unterschiedlichster Form ausgestaltet sein; etwa als

- Indexzertifikate – ihre Wertentwicklung hängt ab von der Wertentwicklung eines Index.
- Zertifikate auf einen Einzeltitel – ihre Wertentwicklung hängt ab von der Wertentwicklung zB einer Aktie.



- Rohstoffzertifikate – ihre Wertentwicklung hängt von der Wertentwicklung eines bestimmten Rohstoffpreises (zB Kupfer) ab.
- Indexanleihen, sofern sie mit einer 100-prozentigen Kapitalgarantie ausgestattet sind.

Rz 3416 wird geändert (Verweis)

### **Rz 3416**

Vermindern sich die Leistungen gegenüber der Leistungszusage zum Schluss des letzten vor dem 1. Jänner 1990 endenden Wirtschaftsjahres, so ist dies entsprechend beim Unterdeckungsbetrag zu berücksichtigen; dh. bei den zu vergleichenden Rückstellungsbeträgen sind ab dem Eintritt einer Reduktion die Rückstellungsbeträge unter Beachtung dieser reduzierten Leistungen zu berechnen. Dies gilt auch bei einer Erhöhung der den Berechnungen zu Grunde zu legenden Pensionsaltersgrenze, wobei wirtschaftlich gleichzeitig erfolgte Pensionserhöhungen einzubeziehen sind. Aus verwaltungsökonomischen Gründen besteht jedoch kein Einwand, wenn auf die an und für sich gebotene Berücksichtigung verzichtet wird, solange der fortgeführte Unterdeckungsbetrag mit der Rückstellung nach § 14 EStG 1988 nach oben begrenzt ist.

*Beispiel:*

*Zum Bilanzstichtag 31.12.1989 geht der Arbeitgeber für die einem Arbeitnehmer auf das Pensionsalter 60 Jahre zugesagte Pension vom bisher deckungslosen Zahlungsverfahren (siehe **Rz 3396**) auf das Rückstellungsverfahren über. Für diese Pensionszusage betragen die fiktive Neurückstellung zum 31.12.1989 630.000 S, der Unterdeckungsbetrag 630.000 S (da Altrückstellung Null S ist) und die Rückstellung gemäß § 14 EStG 1988 zum 31.12.1993 1.200.000 S. Wird 1994 die Pensionszusage für den Arbeitnehmer auf das Pensionsalter 65 Jahre geändert und ergibt sich auf Grund der neuen Rechtsverhältnisse zum 31.12.1994 (Annahme Pensionserhöhung gleichzeitig mit der Erhöhung des Pensionsalters) eine Rückstellung gemäß § 14 EStG 1988 von 950.000 S, so errechnet sich der fortgeführte Unterdeckungsbetrag wie folgt:*

$$630.000 \text{ S} \times (950.000 \text{ S} / 1.200.000 \text{ S}) = 498.750 \text{ S}.$$

Rz 3702 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 3702**

Der Freibetrag setzt voraus, dass in dem betreffenden Wirtschaftsjahr aus dem jeweiligen Betrieb vor Inanspruchnahme des Freibetrages ohne Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinnes bzw. eines Übergangsgewinnes ein (laufender) Gewinn erzielt wird.

Bei Vorhandensein mehrerer Teilbetriebe oder einer betrieblichen Mitunternehmerbeteiligung steht ein Freibetrag daher nur zu, wenn das gesamte (laufende) Betriebsergebnis einen Gewinn darstellt.

*Beispiel:*

*A hält im Rahmen seines Betriebes als Einzelunternehmer eine Beteiligung an der AB-GesbR. Der Betrieb des A erzielt (vor Berücksichtigung des Betriebsergebnisses der GesbR) einen Verlust von 10.000 Euro. Der Gewinnanteil aus der GesbR beträgt 15.000 Euro. Da insgesamt ein Gewinn erzielt wird, steht ein Freibetrag zu, sodass für Investitionen des A in seinem Betrieb, dem A zuzurechnende Investitionen im Vermögen der GesbR sowie für Investitionen des A in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der AB-GesbR ein Freibetrag zusteht.*

Der Freibetrag steht **höchstens** in Höhe der (gegebenenfalls um steuerfreie Subventionen oder übertragene stille Reserven gekürzten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter zu. **Insgesamt darf der Freibetrag höchstens 10% des (laufenden) Gewinnes des Betriebes (vor Freibetrag) ohne Übergangs- und Veräußerungsgewinne betragen.** Er ist **überdies** mit 100.000 Euro im Kalenderjahr begrenzt. Bei Vorhandensein mehrerer Betriebe steht dem Steuerpflichtigen der Höchstbetrag von 100.000 Euro insgesamt nur einmal zu.

Der Freibetrag kann wahlweise in Anspruch genommen werden. Das Wahlrecht kann jährlich unabhängig von der Vorgangsweise in früheren Zeiträumen ausgeübt werden. Der Freibetrag muss nicht schon ab Beginn des Betriebes oder der Mitunternehmerstellung in Anspruch genommen werden.

Rz 3703 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 3703**

Voraussetzung für den Freibetrag ist, dass im betreffenden Wirtschaftsjahr abnutzbare körperliche Anlagegüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren angeschafft oder hergestellt worden sind. Im Fall der gemischten (teils betrieblichen, teils privaten) Nutzung ist auf die Betriebsvermögenszugehörigkeit abzustellen: Bei Überwiegen der betrieblichen Nutzung **können** die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten **berücksichtigt werden**, im Fall des Überwiegens der privaten Nutzung liegt kein betriebliches Wirtschaftsgut vor, für das ein Freibetrag geltend gemacht werden könnte.

Rz 3704 wird geändert (Klarstellung, Abgabensicherungsgesetz 2007)

## **Rz 3704**

Der Freibetrag steht auch zu, wenn bestimmte Wertpapiere angeschafft werden. Die Wertpapiere sind im § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 umschrieben (siehe dazu Rz 3406c ff). Rückdeckungsversicherungen, die bei der Pensionsrückstellung auf das Ausmaß der erforderlichen Wertpapierdeckung anrechenbar sind, sind für die Inanspruchnahme des Freibetrages nicht geeignet.

Im Falle der Wertpapieranschaffung müssen die Wertpapiere dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden. Wertpapiere mit einer (Rest)Laufzeit von weniger als vier Jahren kommen als begünstigte Wirtschaftsgüter nicht in Betracht.

**Bundesschatzscheine stellen auch bei Wahl einer Laufzeitvariante von weniger als vier Jahren begünstigte Wertpapiere dar; zur Vermeidung einer Nachversteuerung dürfen sie vor Ablauf von vier Jahren nicht aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, sodass die Laufzeit gegebenenfalls verlängert werden muss.**

**Als Anschaffungszeitpunkt ist bei Wertpapieren – unabhängig vom Zahlungsfluss und vom Zeitpunkt der Erteilung des Kaufauftrages – jener Zeitpunkt anzusehen, zu dem das Wertpapier für den Steuerpflichtigen verfügbar ist, das ist jener Zeitpunkt, zu dem das Wertpapier auf dem Depot als zugegangen ausgewiesen ist.**

**Der Umtausch von Anteilen an einem Kapitalanlagefonds auf Grund der Zusammenlegung von Fondsvermögen gemäß § 3 Abs. 2 oder eines Anteilserwerbs gemäß § 14 Abs. 4 InvFG 1993 gilt nicht als Tausch (§ 40 Abs. 3 InvFG 1993). Die neuen Anteile treten an die Stelle der alten.**

**Die Widmung für den Freibetrag geschieht bei Wertpapieren durch Aufnahme in das zu führende gesonderte Verzeichnis (§ 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988). In diesem ist für jedes Wertpapier der in Anspruch genommene Freibetrag der Höhe nach auszuweisen (siehe Rz 3714). Erfolgt eine Gewinnerhöhung, können Wertpapiere durch Aufnahme in das Verzeichnis für den Freibetrag (nach-)gewidmet werden.**

Angeschaffte und **im Verzeichnis** ausgewiesene Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 stellen in jenem Umfang, in dem sie einen Freibetrag für investierte Gewinne vermitteln, notwendiges Betriebsvermögen dar. **Für die Bemessung des Freibetrages** sind bei Wertpapieren die tatsächlichen Anschaffungskosten, die sich mit dem Nennwert bzw. Erstausgabepreis nicht decken müssen, heranzuziehen. **Eingekaufte Stückzinsen zählen nicht zu den Anschaffungskosten des Wertpapiers.**

Wird die Anschaffung der **im Verzeichnis** ausgewiesenen Wertpapiere fremdfinanziert, können Finanzierungsaufwendungen im Hinblick darauf, dass die Wertpapiererträge endbesteuert sind, nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden (§ 20 Abs. 2 EStG 1988). Im Fall der ohne vorhergehende Entnahme erfolgenden Veräußerung der Wertpapiere sind seit der Anschaffung angefallene Finanzierungsaufwendungen insoweit abzugsfähig, als sie die gesamten Wertpapiererträge übersteigen (vgl. Rz 4863).

Eine Veräußerung von Wertpapieren, für die ein Freibetrag geltend gemacht wurde, innerhalb der Behaltefrist ist insoweit unschädlich, als im selben Wirtschaftsjahr begünstigte **körperliche** Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden (**Ersatzbeschaffung**, siehe Rz 3717).

Folgende Rz 3704a wird neu eingefügt (Übernahme aus der bisherigen Rz 3703 und aus Rz 3717)

#### **Rz 3704a**

Werden Wertpapiere, für die ein Freibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, treten innerhalb von zwei Monaten nachbeschaffte Wertpapiere im Umfang der Anschaffungskosten der vorzeitig getilgten Wertpapiere an deren Stelle; es unterbleibt eine Nachversteuerung, in den nachbeschafften Wertpapieren setzt sich der Lauf der Behaltefrist der getilgten Wertpapiere fort.

Sollte eine vorzeitige Tilgung von Wertpapieren im Kalendermonat Dezember erfolgen, bestehen keine Bedenken, wenn für das Jahr der Tilgung eine Ersatzbeschaffung der getilgten Wertpapiere bis spätestens 31. Jänner des Folgejahres erfolgt; die Ersatzbeschaffung ist dann als zum 31.12. des Jahres der Tilgung erfolgt anzusehen.

Folgende Rz 3704b wird neu eingefügt (inhaltlich unveränderte Übernahme aus der bisherigen Rz 3704)

## Rz 3704b

Im Fall von aktivierungspflichtigen Teilherstellungsvorgängen steht der Freibetrag erst im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung von den gesamten Herstellungskosten zu.

Im Fall nachträglicher Anschaffungskosten sind die nachträglich anfallenden Kosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung des Wirtschaftsgutes für den Freibetrag zu berücksichtigen. Nachträgliche Änderungen (Erhöhungen, Verminderungen) der Anschaffungskosten stellen rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO dar.

### *Beispiel:*

*Im Jahr 1 wird eine Maschine (Nutzungsdauer fünf Jahre) um 10.000 Euro an den Steuerpflichtigen geliefert. In diesem Ausmaß wird ein Freibetrag in Anspruch genommen. Im Jahr 2 fallen Montagekosten in Höhe von 500 Euro an. Diese sind im Jahr 1 in die Bemessungsgrundlage für den Freibetrag einzubeziehen, ungeachtet der Tatsache, dass die nachträglichen Anschaffungskosten erst im Jahr 2 zu aktivieren sind.*

Vorauszahlungen (Anzahlungen) auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen zu keinem Freibetrag, da im Zeitpunkt der Vorauszahlung noch keine Anschaffung oder Herstellung vorliegt.

### *Beispiel:*

*Im Jahr 1 wird für eine Maschine (Nutzungsdauer fünf Jahre) eine Anzahlung in Höhe von 1.000 Euro geleistet. Die Maschine wird im Jahr 2 geliefert. Der Kaufpreis beträgt 5.000 Euro, davon werden - nach Abzug der Anzahlung - 4.000 Euro bezahlt. Die gesamten Anschaffungskosten von 5.000 Euro sind in die Bemessung des Freibetrages des Jahres 2 einzubeziehen. Die Anzahlung des Jahres 1 darf nicht in die Bemessung des Freibetrages des Jahres 1 einbezogen werden.*

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 Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude.
- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung

dienen. Die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen" sind im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 auszulegen.

- Luftfahrzeuge.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden.
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter.
  - **Im Fall der Anschaffung ist von** einem gebrauchten Wirtschaftsgut auszugehen, wenn es im Zeitpunkt der Anschaffung **bereits einem nutzungsbedingten Wertverzehr unterlegen ist**. Vorführgeräte sind als gebrauchte Wirtschaftsgüter anzusehen. Ausstellungsstücke (bspw. auf Messen) oder im Probetrieb eingesetzte Wirtschaftsgüter sind als ungebrauchte Wirtschaftsgüter zu werten.
  - **Für hergestellte Wirtschaftsgüter gilt:**
    - **Ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut liegt vor, wenn durch die Herstellung ein Wirtschaftsgut entsteht, das sich in seiner Verkehrsgängigkeit von jenem unterscheidet, aus dessen Bestandteilen es zusammengesetzt ist (in diesem Sinne VwGH 20.02.2008, 2006/15/0130).**
    - **Wird ein Wirtschaftsgut hergestellt und stammen die Bestandteile aus Wirtschaftsgütern, die zuvor dieselbe Marktgängigkeit wie das hergestellte Wirtschaftsgut aufgewiesen haben, führt nicht schon die Herstellung selbst zu einem ungebrauchten Wirtschaftsgut. Das hergestellte Wirtschaftsgut ist ungebraucht, wenn der Wertanteil ungebrauchter Bestandteile und der Eigenleistung mindestens 75% der Herstellungskosten beträgt.**
- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige oder die Mitunternehmerschaft bei Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zu mindestens 20% beteiligt ist (vgl. § 228 UGB) und einen beherrschenden Einfluss ausübt. Gegebenenfalls kann auch auf Grund eines persönlichen Naheverhältnisses ein beherrschender Einfluss vorliegen (zB bei Unternehmen im Familienverband).

- Wirtschaftsgüter, für die der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b EStG 1988 oder eine entsprechende Prämie gemäß § 108c EStG 1988 in Anspruch genommen wurde.

Rz 3713 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

### Rz 3713

Sind die Investitionen geringer als die 10%-Grenze, ist die Begünstigung mit der Höhe der (gegebenenfalls um steuerfreie Subventionen oder übertragene stille Reserven gekürzten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Insgesamt ist die Begünstigung je Steuerpflichtigen mit 100.000 Euro pro Jahr begrenzt. Die Zuordnung des Freibetrages zu den Investitionen hat **im Anlageverzeichnis (körperliche Wirtschaftsgüter) oder in einem gesonderten Verzeichnis (Wertpapiere)** zu erfolgen (vgl. Rz 3714).

*Beispiele:*

*Folgende Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter werden getätigt bzw. folgender Gewinn wird erzielt (Beträge in 1.000 Euro, die Investitionen erfolgen in begünstigte Wirtschaftsgüter):*

<i>Fall</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
<i>Gewinn/Verlust</i>	<i>40</i>	<i>-30</i>	<i>350</i>	<i>1.200</i>
<i>10% des Gewinns</i>	<i>4</i>	<i>-</i>	<i>35</i>	<i>120</i>
<i>Investitionen</i>	<i>6</i>	<i>20</i>	<i>20</i>	<i>135</i>
<i>Freibetrag</i>	<i>4</i>	<i>0</i>	<i>20</i>	<i>100</i>
<i>Steuerpflichtige Einkünfte</i>	<i>36</i>	<i>-30</i>	<i>330</i>	<i>1.100</i>

Nicht in die Berechnung mit einzubeziehen sind Übergangsgewinne oder -verluste gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 oder Veräußerungsgewinne oder -verluste gemäß § 24 EStG 1988.

Die Abschnittsüberschrift 9.1.4 und Rz 3714 werden geändert  
(Abgabensicherungsgesetz 2007)

### 9.1.4 Ausweis in der Steuererklärung, Dokumentation begünstigter Wirtschaftsgüter

#### Rz 3714

Der Freibetrag muss in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle **getrennt in Bezug auf körperliche Wirtschaftsgüter und Wertpapiere** ausgewiesen werden. Eine Berichtigung einer trotz gewinnermittlungsmäßiger Geltendmachung unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Bescheides möglich; die Berichtigung kann somit im Rahmen einer Berufung oder im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgen. Zur Berichtigung reicht es aus, wenn der in der jeweiligen Kennzahl einzutragende Betrag der Abgabenbehörde bekannt gegeben wird (keine Abgabe einer berichtigten Erklärung erforderlich).

**Die Inanspruchnahme des Freibetrages für ein bestimmtes Wirtschaftsgut muss dokumentiert werden. Hinsichtlich abnutzbarer Wirtschaftsgüter ist der in Anspruch genommene Freibetrag im Anlageverzeichnis (§ 7 Abs. 3 EStG 1988) beim jeweiligen Wirtschaftsgut der Höhe nach auszuweisen. Das Anlageverzeichnis ist dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Ausweis in einer getrennten Beilage zum Anlageverzeichnis erfolgt.**

**Begünstigte Wertpapiere sind in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen, das dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen ist; der Ausweis im Anlageverzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 ist für Wertpapiere nicht ausreichend.**

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

**Unterbleibt bei den begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern im Anlageverzeichnis oder bei den Wertpapieren im gesonderten Verzeichnis eine genaue Darstellung, in welcher Höhe ein Freibetrag für das jeweilige Wirtschaftsgut in Anspruch genommen worden ist, ist im Fall der Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestandes der Freibetrag im Umfang der vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachzuversteuern; dies gilt auch dann, wenn andere Wirtschaftsgüter vorhanden sind, um den gesamten in Anspruch genommenen Freibetrag (10% des laufenden Gewinnes) durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu decken.**



**Da der Freibetrag bis zur Rechtskraft des Bescheides in Anspruch genommen werden kann, kann bis dahin - somit auch in einem wiederaufgenommenen Verfahren - ein in Anspruch genommener Freibetrag beim jeweiligen Wirtschaftsgut im Anlageverzeichnis ausgewiesen werden.**

**Zum Wirtschaftsgutausweis bei im Betriebsvermögen eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners gehaltenen Mitunternehmeranteilen siehe Rz 3729b.**

Rz 3715 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

### **Rz 3715**

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht worden ist, vor Ablauf von vier Jahren seit ihrer Anschaffung oder Herstellung aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie in eine Betriebsstätte außerhalb des EU/EWR-Raumes verbracht, kommt es - abgesehen von den Fällen des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder wegen behördlichen Eingriffs (siehe dazu Rz 3726) - zu einer Nachversteuerung durch gewinnerhöhenden Ansatz des geltend gemachten Freibetrages. Dies hat im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.

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

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

Rz 3717 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

### **Rz 3717**

Im Falle des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens, unabhängig davon, ob

ein Gewinn oder Verlust vorliegt, **körperliche Wirtschaftsgüter**, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt (ersatzbeschafft) werden (zwingende "Übertragung" des Freibetrages auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter **körperlicher** Wirtschaftsgüter). **Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter nicht in Betracht (siehe aber Rz 3704a zur vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren).**

Der Steuerpflichtige hat **im Anlageverzeichnis beim entsprechenden Ersatzbeschaffungswirtschaftsgut zu dokumentieren, in welcher Höhe ein Freibetrag aus einem ausgeschiedenen Wertpapier auf das entsprechende körperliche Wirtschaftsgut übertragen worden ist. Überdies ist der Zeitpunkt des Ausscheidens des Wertpapiers, von dem der übertragene Freibetrag stammt, zu dokumentieren (zum Fristenlauf bei Ersatzbeschaffung siehe Rz 3718 ff). Zur leichten Lesbarkeit des Anlageverzeichnisses bestehen keine Bedenken, diese Dokumentation in einer gesonderten Beilage vorzunehmen.**

**Im selben Wirtschaftsjahr** angeschaffte oder hergestellte begünstigungsfähige körperliche Anlagegüter sind zur Übertragung des Freibetrages jedenfalls heranzuziehen. Die ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter **dürfen** im Fall eines Gewinnes in Höhe des übertragenen Freibetrages nicht in die Bemessungsgrundlage des Freibetrages im Jahr der Anschaffung oder Herstellung einbezogen werden (siehe Rz 3712).

Rz 3727 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 3727**

Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, können nur die Gesellschafter den Freibetrag für investierte Gewinne im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen, sofern sie aus der Beteiligung einen steuerlichen Gewinn erzielen. Sollte ein Beteiligter einen Verlust aus einer privat gehaltenen Beteiligung erzielen, kann der Freibetrag von diesem Beteiligten nicht in Anspruch genommen werden.

*Beispiel:*

*X, Y und Z sind an einer GesbR zu je einem Drittel beteiligt und halten die Beteiligung jeweils im Privatvermögen. Die GesbR erzielt im Jahr 1 einen Gewinn (vor Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben) von 3.000 Euro. Bei Y liegen Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 1.200 Euro vor. Im Gesellschaftsvermögen*

*werden Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter im Umfang von 450 Euro vorgenommen; Investitionen in einem Sonderbetriebsvermögen liegen nicht vor.*

	<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Z</i>
<i>Steuerliches Ergebnis</i>	<i>1.000</i>	<i>- 200</i>	<i>1.000</i>
<i>10% vom Gewinn</i>	<i>100</i>	<i>-</i>	<i>100</i>
<i>Anteil an den Investitionen</i>	<i>150</i>	<i>150</i>	<i>150</i>
<i>Anteiliger Freibetrag</i>	<i>100</i>	<i>-</i>	<i>100</i>

Im Fall der Beteiligung einer Körperschaft (zB GmbH & Co KG) kann der auf die Körperschaft entfallende Freibetrag (anteilige Höchstbetrag) bei dieser keine Wirkung entfalten; der auf die Körperschaft entfallende Freibetrag kann bei den anderen Gesellschaftern (natürlichen Personen) keine Erhöhung des Freibetrages bewirken.

**Bei einer privat gehaltenen Beteiligung ist der Freibetrag für körperliche Wirtschaftsgüter im Anlageverzeichnis gesellschafterbezogen auszuweisen, für Wertpapiere hat in dem gesonderten Verzeichnis ein gesellschafterbezogener Ausweis zu erfolgen bzw. sind im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters angeschaffte Wertpapiere in einem eigenen Verzeichnis des Gesellschafters auszuweisen; Rz 3714 gilt entsprechend. Zur Vorgangsweise bei Beteiligungen an einer Mitunternehmerschaft mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die im Betriebsvermögen eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners gehalten wird, siehe Rz 3729b.**

Der Freibetrag ist **bei einer privat gehaltenen Beteiligung** mit Bindungswirkung (§ 252 BAO) im Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) zu berücksichtigen. **Wird** der Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen eines Betriebes mit § 4 Abs. 3 EStG-Gewinnermittlung gehalten, **ist der Freibetrag bei Zutreffen der Voraussetzungen nur beim Einzelunternehmen zu berücksichtigen** (vgl. Rz 3728 und Rz 3729b).

Rz 3729 wird geändert (Klarstellung)

**Rz 3729**

Der Freibetrag für investierte Gewinne, höchstens jedoch der Betrag von 100.000 Euro, ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen (vgl dazu Rz 3860h, die entsprechend gilt).

Der Freibetrag kann insoweit nicht bei Ermittlung der Einkünfte aus der Beteiligung geltend gemacht werden, als der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den ein Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht werden kann (siehe dazu auch Rz 3729b).

*Beispiel:*

1. A ist mit 50%, B und C sind jeweils mit 25% an der ABC-GesbR (§ 4 Abs. 3 EStG 1988-Gewinnermittlung) beteiligt, die einen Gewinn (vor Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben) von 160.000 Euro erzielt, der steuerlich im Beteiligungsverhältnis auf die Gesellschafter aufzuteilen ist. Von der ABC-GesbR wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 8.000 Euro angeschafft. C hat ein begünstigtes Wirtschaftsgut im Sonderbetriebsvermögen um 1.000 Euro angeschafft, für das eine AfA als Sonderbetriebsausgabe in Höhe von 100 berücksichtigt wurde.
2. A hat zudem ein Einzelunternehmen (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) und erzielt dort einen Gewinn von 250.000 Euro. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 30.000 Euro angeschafft.
3. B hält den Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988) und erzielt in diesem Betrieb einen Gewinn von 175.000 Euro, insgesamt somit von 215.000 Euro. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 16.000 Euro angeschafft.
4. C hat neben seiner Beteiligung nur nichtselbständige Einkünfte.

	A	B	C
<i>Anteiliger Gewinn aus der Mitunternehmerschaft</i>	80.000	40.000	39.900
<i>davon 10 %</i>	8.000	4.000	3.990
<i>Angeschaffte begünstigte Wirtschaftsgüter (anteilig und Sonderbetriebs-vermögen)</i>	4.000	2.000	3.000 <sup>1)</sup>
<i>Mitunternehmeranteil im BV eines Betriebes des Gesellschafters</i>	nein	ja	nein
<i>Höhe des jeweils zustehenden Freibetrages (FBiG)</i>	4.000	0	3.000
<i>Steuerliches Ergebnis aus der Mitunternehmerschaft</i>	76.000	40.000	36.900

<i>Einzelunternehmen: Gewinn</i>	<i>250.000</i>	<i>215.000</i>	<i>-</i>
<i>Bemessungsgrundlage für FBiG</i>	<i>250.000</i>	<i>215.000</i>	<i>-</i>
<i>davon 10%</i>	<i>25.000</i>	<i>21.500</i>	<i>-</i>
<i>begünstigte Wirtschaftsgüter</i>	<i>30.000 <sup>2)</sup></i>	<i>18.000 <sup>3)</sup></i>	<i>-</i>
<i>Höhe des FBiG</i>	<i>25.000</i>	<i>18.000</i>	<i>-</i>
<i>Höhe des FBiG insgesamt</i>	<i>29.000 <sup>4)</sup></i>	<i>18.000 <sup>5)</sup></i>	<i>3.000</i>

*1) 2.000 anteilig aus Investitionen im Gesellschaftsvermögen und 1.000 aus Investitionen im Sonderbetriebsvermögen*

*2) Im Einzelunternehmen*

*3) 16.000 im Einzelunternehmen und 2.000 anteilig in der Mitunternehmerschaft*

*4) Davon 25.000 beim Einzelunternehmen und 4.000 bei der Beteiligung*

*5) Im Einzelunternehmen.*

Rz 3729a wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 3729a**

**Der Freibetrag muss hinsichtlich jedes Mitunternehmers durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter (im gemeinschaftlichen Vermögen und/oder Sonderbetriebsvermögen), die dem Mitunternehmer zuzurechnen sind, gedeckt sein. Die begünstigten Investitionen des gemeinschaftlichen Betriebsvermögens sind den Mitunternehmern im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligung (nicht ihrer Gewinnbeteiligung) zuzurechnen. Mangels Vermögensbeteiligung kann einem reinen Arbeitsgesellschafter kein Anteil an begünstigungsfähigen Investitionen des gemeinschaftlichen Betriebsvermögens zugerechnet werden; Arbeitsgesellschafter können einen Freibetrag daher nur insoweit in Anspruch nehmen, als dieser durch Investitionen im Sonderbetriebsvermögen des Arbeitsgesellschafters gedeckt ist. Ein von einem Mitunternehmer nicht ausgenützter oder ausnützbarer Freibetrag kann von den anderen Mitunternehmern nicht genutzt werden.**

#### ***Beispiel 1:***

***An der ABCD-OG sind A mit 90% und B mit 10% substanzbeteiligt, C und D sind hingegen reine Arbeitsgesellschafter ohne Substanzbeteiligung. Die Arbeitsgesellschafter C und D erhalten einen fixen Gewinnanteil von jeweils***

**40.000 Euro, der verbleibende Gewinn wird auf A und B im Verhältnis 70% zu 30% aufgeteilt. Im Gemeinschaftsvermögen werden Investitionen von 120.000 Euro getätigt.**

	<b>A (70%)</b>	<b>B (30%)</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>Summe</b>
<b>Steuerlicher Gewinn vor Gewinnverteilung</b>	<b>294.000</b>	<b>126.000</b>	<b>40.000</b>	<b>40.000</b>	<b>500.000</b>
<b>Steuerliches Ergebnis aus SBV und Ergänzungsbilanz</b>	<b>- 30.000</b>	<b>0</b>	<b>- 12.000</b>	<b>- 5.000</b>	<b>- 47.000</b>
<b>Steuerliches Ergebnis gemäß § 188 BAO</b>	<b>264.000</b>	<b>126.000</b>	<b>28.000</b>	<b>35.000</b>	<b>453.000</b>
<b>davon 10% (höchst möglicher FBiG)</b>	<b>26.400</b>	<b>12.600</b>	<b>2.800</b>	<b>3.500</b>	<b>45.300</b>
<b>Anteil an begünstigten Investitionen im Gemeinschaftsvermögen</b>	<b>108.000</b>	<b>12.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>120.000</b>
<b>Begünstigte Investitionen im Sonderbetriebsvermögen</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3.000</b>	<b>2.000</b>	<b>-</b>
<b>Freibetrag</b>	<b>26.400</b>	<b>12.000 <sup>1)</sup></b>	<b>2.800</b>	<b>2.000 <sup>2)</sup></b>	<b>43.200</b>

**1) Da der Anteil an begünstigten Investitionen im Gemeinschaftsvermögen nur 12.000 beträgt, kann der Freibetrag nicht im höchstmöglichen Ausmaß (12.600 Euro) beansprucht werden; der Differenzbetrag (600 Euro) kann von anderen Gesellschaftern nicht beansprucht werden.**

**2) Da begünstigte Investitionen im Sonderbetriebsvermögen nur in Höhe von 2.000 erfolgt sind, kann der Freibetrag nicht im höchstmöglichen Ausmaß (3.500 Euro) beansprucht werden; der Differenzbetrag (1.500 Euro) kann von anderen Gesellschaftern nicht beansprucht werden.**

Beträgt der steuerliche Gewinn mehr als 1 Million Euro, sodass der Freibetrag in Höhe von maximal 100.000 Euro zusteht, ist für jeden Mitunternehmer zunächst vom anteiligen möglichen Freibetrag entsprechend dem steuerlichen Gewinnanteil ohne Berücksichtigung der Begrenzung von 100.000 Euro auszugehen. Entsprechend dem Ausmaß der Überschreitung ist der Freibetrag bei jedem Gesellschafter zu kürzen.

#### **Beispiel 2:**

**An der EFGH-OG sind E mit 90% und F mit 10% substanzbeteiligt, G und H sind hingegen reine Arbeitsgesellschafter ohne Substanzbeteiligung. Die Arbeitsgesellschafter G und H erhalten einen fixen Gewinnanteil von jeweils**

**60.000 Euro, der verbleibende Gewinn wird auf E und F im Verhältnis 70% zu 30% aufgeteilt. Es liegen ausreichende Investitionen im Gemeinschafts- und den Sonderbetriebsvermögen (G, H) vor, um bei jedem Mitunternehmer den höchstmöglichen Freibetrag zu decken.**

	<b>E (70%)</b>	<b>F (30%)</b>	<b>G</b>	<b>H</b>	<b>Summe</b>
<b>Steuerlicher Gewinn vor Gewinnverteilung</b>	<b>966.000</b>	<b>414.000</b>	<b>60.000</b>	<b>60.000</b>	<b>1.500.000</b>
<b>Steuerliches Ergebnis aus SBV und Ergänzungsbilanz</b>	<b>- 30.000</b>	<b>0</b>	<b>- 12.000</b>	<b>- 5.000</b>	<b>- 47.000</b>
<b>Steuerliches Ergebnis gemäß § 188 BAO</b>	<b>936.000</b>	<b>414.000</b>	<b>48.000</b>	<b>55.000</b>	<b>1.453.000</b>
<b>Davon 10%</b>	<b>93.600</b>	<b>41.400</b>	<b>4.800</b>	<b>5.500</b>	<b>145.300</b>
<b>Anteil am steuerlichen Ergebnis gemäß § 188 BAO</b>	<b>64,42%</b>	<b>28,49%</b>	<b>3,30%</b>	<b>3,79%</b>	<b>100%</b>
<b>Maximaler Freibetrag 100.000, daher Kürzung um ca. 31,18%<sup>1)</sup></b>					
<b>Anteiliger max. Freibetrag (10% des Anteils am steuerlichen Gewinn)</b>	<b>64.418,44</b>	<b>28.492,77</b>	<b>3.303,51</b>	<b>3.785,27</b>	<b>100.000</b>

**1)  $(45.300/145.300) \times 100$**

Rz 3729b wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 3729b**

**Für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Betriebsvermögen halten, gilt:**

- **Der Mitunternehmerschaft zuzurechnende körperliche Wirtschaftsgüter, für die im Einzelunternehmen ein Freibetrag beansprucht wird, sind beim Einzelunternehmen in einem gesonderten Verzeichnis darzustellen; Rz 3714 gilt entsprechend. Im Anlageverzeichnis (Verzeichnis) der Mitunternehmerschaft hat für den betreffenden Gesellschafter der Ausweis eines Freibetrages zu unterbleiben.**

- Investitionen im Einzelunternehmen (körperliche Wirtschaftsgüter und Wertpapiere) können für einen aus der Mitunternehmerschaft stammenden Freibetrag verwendet werden. Investitionen in einer Mitunternehmerschaft (körperliche Wirtschaftsgüter und Wertpapiere) können höchstens in jenem Umfang für den Freibetrag berücksichtigt werden, in dem das Ergebnis aus der Beteiligung zum gesamten Freibetrag beiträgt.

*Beispiel:*

<i>Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft:</i>	<i>5.000</i>
<i>Gewinn des Einzelunternehmens (vor MU-Gewinntangente):</i>	<i><u>12.000</u></i>
<i>Gesamt:</i>	<i>17.000</i>

*Höchst möglicher Freibetrag daher 1.700*

*Die 1.700 können zur Gänze durch Investitionen im Einzelunternehmen gedeckt werden, es können aber auch Investitionen in der Mitunternehmerschaft zur Deckung des Freibetrages herangezogen werden, höchstens jedoch in Höhe von 10% des aus der Mitunternehmerschaft stammenden Gewinnanteils. Unzulässig ist es daher in diesem Fall, aus der Mitunternehmerschaft mehr Investitionen als 500 zur Deckung heranzuziehen, das heißt es können fehlende Investitionen im Einzelunternehmen nicht durch Investitionen in der Mitunternehmerschaft ersetzt werden.*

- Für ausgeschiedene Wertpapiere der Mitunternehmerschaft kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter nur von der Mitunternehmerschaft angeschaffte/hergestellte körperliche Wirtschaftsgüter in Betracht. Für ausgeschiedene Wertpapiere des Einzelunternehmens kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter nur vom Einzelunternehmer angeschaffte/hergestellte körperliche Wirtschaftsgüter in Betracht (siehe aber Rz 3704a zur vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren).
- Bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen gilt Folgendes: Für ausgeschiedene Wertpapiere der Mitunternehmerschaft oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter von der Mitunternehmerschaft oder vom Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen angeschaffte/hergestellte körperliche Wirtschaftsgüter in Betracht (siehe aber Rz 3704a zur vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren).



Rz 3860e wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 3860e**

Einlagen sind nur insoweit der Begünstigung zugänglich, als sie betriebsnotwendig sind. Eine Geldeinlage ist insb. betriebsnotwendig, wenn sie entweder dazu dient,

- einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmitteln finanziert werden müssten, zu decken (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalvermeidung bei betrieblich veranlasstem Kapitalbedarf) oder
- betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen, weil für die Bedienung der betrieblichen Bankverbindlichkeit (Tilgung und Zinsendienst) keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden sind (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalersatz).

#### *Beispiele:*

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

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

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

#### *Beispiel:*

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

Es bestehen keine Bedenken, eine Entnahme insoweit unberücksichtigt zu lassen, als der Entnahme eine Einlage gegenübersteht, die innerhalb von zehn Tagen vor oder nach der Entnahme erfolgt; Voraussetzung ist, dass beide Vorgänge im selben Wirtschaftsjahr

stattfinden. Soweit die Einlage die Entnahme "neutralisiert", sind beide Vorgänge für die Anwendung des § 11a EStG 1988 unberücksichtigt zu lassen.

*Beispiele:*

*1. Am 15.2. werden 1.000 Euro vom betrieblichen Bankkonto an das Finanzamt zur Begleichung der Einkommensteuervorauszahlung überwiesen. Am 25.2. werden 1.000 Euro vom privaten Sparbuch dem betrieblichen Bankkonto gutgeschrieben. Für die Anwendung des § 11a EStG 1988 wird durch die betragsgleiche Einlage innerhalb von zehn Tagen die Entnahme neutralisiert, es liegt weder eine schädliche Entnahme noch eine (nicht betriebsnotwendige) Einlage vor.*

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

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

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

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

*Beispiel:*

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

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

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

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

*Beispiele:*

*1. Auf dem Abgabenkonto wird am 1.9.2002 der Einkommensteuerbescheid 01 der zu einer Gutschrift von 15.000 Euro führt, verbucht. Diese Gutschrift wird zur Gänze mit **zum Zeitpunkt der Gutschrift** fälligen betrieblichen Abgaben (L, DB, USt) verrechnet.*

*Für die Anwendung des § 11a EStG 1988 führt eine Einkommensteuergutschrift auf dem Abgabenkonto zunächst noch nicht zu einer Einlage ins Betriebsvermögen, erst eine allfällige weitere Verwendung (hier die Verwendung zur Begleichung betrieblicher Abgabenschuldigkeiten) kann eine Einlagehandlung darstellen. Da die Einkommensteuergutschrift automatisch zur Gänze zur Abdeckung von Betriebssteuern verwendet wird, stellt sie in vollem Umfang eine betriebsnotwendige Einlage dar.*

*2. Auf dem Abgabenkonto wird am 1.10.2002 der Einkommensteuerbescheid 01, der zu einer Gutschrift von 20.000 Euro führt, verbucht. Diese Gutschrift wird im Umfang von 15.000 Euro mit **zum Zeitpunkt der Gutschrift** fälligen betrieblichen Abgaben (L, DB, USt) verrechnet. Die Verwendung der Einkommensteuergutschrift zur Abdeckung von Betriebssteuern stellt im Umfang von 15.000 Euro eine betriebsnotwendige Einlage dar.*

*3. Die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft verrechnet die Gutschrift aus einer eingereichten (privaten) Arztrechnung sofort mit rückständigen Sozialversicherungsbeiträgen.*

*Die automatische Verrechnung der privaten Gutschrift mit rückständigen Sozialversicherungsbeiträgen stellt eine betriebsnotwendige Einlage dar.*

*4. Auf dem Abgabenkonto wird am 1.5.2002 der Einkommensteuerbescheid 01, der zu einer Gutschrift von 12.000 Euro führt, verbucht und vom Steuerpflichtigen stehen gelassen. Zum Zeitpunkt der Gutschrift besteht kein Rückstand auf dem Konto. Am 13.6.2002 wird die USt-Voranmeldung für April 2002 (Zahllast 10.000 Euro) mit Wirkung vom 15.6.2002 verbucht. Die Verrechnung des Einkommensteuerguthabens mit der USt-Vorauszahlung stellt nur dann eine betriebsnotwendige Einlage dar, wenn die Verrechnung die oben angeführten Kriterien für die Betriebsnotwendigkeit erfüllt.*

Rz 3874 wird geändert (Verweis)

**Rz 3874**

Die Übertragung stiller Reserven bzw. die Bildung einer entsprechenden Rücklage muss bereits in der **UGB-Bilanz** erfolgen (**siehe auch Rz 434 und Rz 2472, zur Bilanzänderung siehe Rz 653**).

Rz 4038a wird geändert (Richtigstellung des Verweises)

#### **Rz 4038a**

Werden im Fall einer unentgeltlichen Übertragung (gemischten Schenkung mit Überwiegen des Schenkungscharakters) Schulden, die mit der Einkunftsquelle in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen, vom Erwerber übernommen, sind Zinsen, die für derartige Schulden bezahlt werden, nicht abzugsfähig.

Im betrieblichen Bereich werden nach **Rz 2425** Verbindlichkeiten, die aus Anlass einer unentgeltlichen Betriebsübertragung entstehen (zB Pflichtteilsschulden), nicht zu Betriebsschulden (VwGH 19.09.1990, 89/13/0021; VwGH 21.10.1986, 86/14/0124). Gleiches gilt für Privatschulden des Rechtsvorgängers, die im Zuge einer unentgeltlichen Betriebsübertragung auf Grund der getroffenen Vereinbarung vom Erwerber übernommen werden (VwGH 04.11.1980, 0804/80, 0954/80, 0955/80).

Diese Grundsätze sind auch im außerbetrieblichen Bereich bei der unentgeltlichen Übertragung der Einkunftsquelle "Mietobjekt" anzuwenden. Schulden, die mit der Einkunftsquelle zusammenhängen (zB Errichtung, Erhaltung), sind dem Mietobjekt zuzurechnen; derartige Zinsen sind (auch bei einem "unentgeltlichen Rechtsnachfolger") Werbungskosten. Werden im Rahmen der insgesamt unentgeltlichen Übertragung hingegen Schulden übernommen, die mit der Einkunftsquelle nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, oder fremdfinanzierte Zahlungen an den Übergeber oder an Dritte geleistet, führt dies nicht dazu, dass den Zinsen Werbungskostencharakter zukommt (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0121).

Rz 4113 wird geändert (Verweis)

#### **Rz 4113**

Seit 1997 beträgt das Betriebsausgabenpauschale 6% für Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 EStG 1988 (zB wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, Aufsichtsräte, Hausverwalter, **siehe dazu Rz 4113b**), bei Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung

(siehe dazu auch Rz 7937 f), bei Einkünften aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit (siehe dazu auch Rz 5262 ff).

Für die übrigen Tätigkeiten im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb beträgt das Betriebsausgabenpauschale 12%.

Ab der Veranlagung 2004 ist das Betriebsausgabenpauschale gedeckelt. Der Höchstbetrag beträgt

- bei Anwendung des Pauschalsatzes von 6%: 13.200 Euro,
- bei Anwendung des Pauschalsatzes von 12%: 26.400 Euro.

Die Höchstbeträge ergeben sich aus der Anwendung der Pauschalsätze auf die als Anwendungsvoraussetzung in § 17 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorgesehene Umsatzgrenze von 220.000 Euro. Die Begrenzung zielt darauf ab, einer gezielten Ausnutzung der Pauschalierung in Fällen entgegenzuwirken, in denen sich aus der Ableitung der Pauschalierung von den jeweiligen Jahresumsätzen ein verglichen mit den tatsächlichen Verhältnissen überhöhter Betriebsausgabenpauschalbetrag ergibt. Die Begrenzung ist sachlich gerechtfertigt, da erfahrungsgemäß bei umsatzstarken Betrieben der Zuwachs an Betriebsausgaben nicht linear mit dem Umsatz steigt.

Folgende Rz 4113b wird neu eingefügt (Judikatur)

#### **Rz 4113b**

**Bei Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (insbesondere wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer) beträgt das Pauschale 6%, wobei es auf die Art der Tätigkeit nicht ankommt (VwGH 25.06.2007, 2002/14/0100, betreffend einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer).**

Rz 4126 wird geändert (Anpassung an BMSVG)

#### **Rz 4126**

**Zusätzlich** zum Betriebsausgabenpauschale **kann** auch die gesetzliche Sozialversicherung iSd § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 gewinnmindernd geltend gemacht werden. **Ebenso können auch an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) geleistete Pflichtbeiträge im**

**Sinne des BMSVG zusätzlich geltend gemacht werden. Dies gilt auch für Beiträge von Unternehmern, die von der Optionsmöglichkeit in die Selbständigenvorsorge Gebrauch gemacht haben.**

Rz 4127 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4127**

Die nicht unter Rz 4117 ff fallenden Betriebsausgaben sind durch das Betriebsausgabenpauschale abgedeckt. Es handelt sich dabei insbesondere um Betriebsausgaben aus dem Titel

- Abschreibungen (§§ 7, 8 und 13 EStG 1988),
- Restbuchwerte abgehender Anlagen,
- Investitionsfreibeträge,
- Fremdmittelkosten,
- Miete und Pacht,
- Post und Telefon,
- Betriebsstoffe (Brenn- und Treibstoffe),
- Energie und Wasser,
- Werbung,
- Rechts- und Beratungskosten; **Steuerberatungskosten sind Sonderausgaben, siehe Rz 4116a),**
- Provisionen, außer mengenabhängige Einkaufsprovisionen (siehe Rz 4117),
- Büroausgaben,
- Prämien für Betriebsversicherungen,
- Betriebssteuern,
- Instandhaltung, Reinigung durch Dritte,
- Kraftfahrzeugkosten,

- Reisekosten (einschließlich Tages- und Nächtigungsgelder),
- Trinkgelder.

Rz 4134 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4134**

Hat sich der Steuerpflichtige der Basispauschalierung (erstmalig) bedient, so ist ein Wechsel zur Gewinnermittlung durch Buchführung oder durch Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Vorschriften jederzeit möglich. Der Wechsel der Gewinnermittlung ist - ausgenommen nach der bis 2006 geltenden Rechtslage bei unterjähriger Protokollierung eines Gewerbetreibenden - nur zu Beginn eines Kalenderjahres möglich. Im Fall eines freiwilligen Wechsels von der Basispauschalierung zur Gewinnermittlung durch Buchführung oder durch Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Vorschriften ist ein neuerlicher Übergang zur Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 3 EStG 1988 **durch denselben Steuerpflichtigen** frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig; **die Sperrwirkung bezieht sich nicht auch auf den Rechtsnachfolger**. Fälle eines durch Überschreiten von Umsatzgrenzen erzwungenen Wechsels sind von § 17 Abs. 3 EStG 1988 nicht erfasst.

Rz 4175 wird geändert (Klarstellung, Zitierung)

#### **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);
- Versicherungsentschädigungen zB für zerstörte Gebäude, Einrichtungen und Maschinen, soweit ihnen entsprechende Aufwendungen (Ersatzinvestitionen oder Schadensbeseitigungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);
- Entschädigungen für enteignete Wirtschaftsgüter (zB Hofgebäude), soweit ihnen entsprechende Aufwendungen für ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter des

Betriebsvermögens (Wiederbeschaffungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);

- **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);**
- **Niederlassungsprämien für Junglandwirte (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);**
- Vergütung der Mineralölsteuer für Agrardiesel auf Grund der Agrardieselerordnung, BGBl II Nr. 506/2004 (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);
- Betriebsprämien auf Grund der Einheitliche Betriebsprämie-Verordnung, BGBl. II Nr. 322/2007 idF BGBl. II Nr. 388/2007, für selbst bewirtschaftete Flächen (siehe aber auch Rz 4180) und der GAP-Beihilfen-Verordnung **2008**, BGBl. II Nr. **43/2008**;
- Zuschuss zur Hagelversicherung, Übernahme eines wesentlichen Teiles der Kosten für Milchleistungskontrolle, Fleischklassifizierung, Geflügelhygiene sowie Ausgleichszahlungen und Prämien zu laufenden Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben;
- Anlagensubventionen (Alternativenergieförderung zB bei Errichtung einer Biomasseanlage, Solaranlage, Stückholzkessel, ökologische Bauweise) seitens der EU, Bund, Länder und Gemeinden sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 insoweit steuerfrei, als entsprechende Aufwendungen vorliegen; "Überförderungen" sind zusätzlich als Betriebseinnahmen zu erfassen;
- Jährliche (degressive) Ausgleichszahlungen (nicht im Rahmen der EU-Rodungsaktion);
- Prämien für Flächenstilllegungen (zB nach der Agenda 2000);
- Sonderprämien für männliche Rinder (Stiere und Ochsen, einmal jährlich pro Altersklasse), Mutterkuhprämie für Kalbinnen und Kalbinnenprämie für Milchrasen, Mutterschaf- und Ziegenprämien;



- Extensivierungsprämien (zB für Rinder, wenn die Besatzdichte nicht höher ist als 1,4 GVE/ha Futterfläche; diese Prämie gibt es für prämiens beantragte männliche Rinder, Mutterkühe und für im Rahmen der Mutterkuhprämie beantragte Kalbinnen);
- Schlachtprämien für **Großrinder** und Kälber;
- Förderung von Biobetrieben (Betriebe mit biologischer Wirtschaftsweise erhalten Prämien für Ackerland, förderbares Grünland, Gemüse, Obst und Wein);
- Alpengprämie (die Auftriebsprämie - je ha/beweidete Almfläche eine GVE-Einheit - samt dem Behirtungszuschlag);
- Forstförderungen für Neuaufforstungen, für Energieholzflächen (Umtrieb höchstens 10 Jahre auf stillgelegten Flächen) und für die Pflege aufgegebenen Forstflächen;
- Biotopförderungen.

Rz 4185b wird neu eingefügt (Klarstellung)

## Fischereikarten

### Rz 4185b

- **Verkauf von Fischereikarten, wenn das Entgelt nicht nach der Menge bzw. Anzahl der gefangenen Fische abgerechnet wird,**
- **Verpachtung von Fischereirechten (siehe auch Rz 5118 ff).**

In **Rz 4220** wird im Punkt „1. Fische, Fleisch und Fleischwaren“ in der rechten Spalte die Wortfolge „Fische, geräuchert, getrocknet, gebeizt“ durch die Wortfolge „Fische, geräuchert, getrocknet, gebeizt, **filetiert**“ ersetzt (Klarstellung).

Rz 4246 wird geändert (Anpassung an BMSVG)

### Rz 4246

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

- bezahlte Pachtzinse,
- bezahlte, nur die Land- und Forstwirtschaft betreffende Schuldzinsen (ohne Kapitalrückzahlung und Bankspesen).
- Ausgedingslasten (Geld- und Sachleistungen). Als Wert der freien Station (Sachleistung) sind für jede Person pauschal **700 Euro anzusetzen**. An Stelle dieses Betrages können auch die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Die Ausgedingslasten können bei Bilanzierern und Einnahmen-Ausgaben-Rechnern mit dem Pauschalbetrag als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden.
- Ab 2006: An die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlte Sozialversicherungsbeiträge zuzüglich des an das Finanzamt gemäß § 30 Abs. 3 BSVG entrichteten Zuschlages für die Unfallversicherung sowie der Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 44 FLAG (insgesamt 325% des Grundsteuermessbetrages).
- **Beiträge, die aufgrund der Option in die Selbständigenvorsorge gemäß § 64 BMSVG an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu entrichten sind und von dieser an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) überwiesen werden.**
- Ertragsausfälle durch außergewöhnliche Ernteschäden wie Dürre, Hochwasser oder Hagelschlag, Wind- oder Schneebruch und bei besonderen Viehverlusten, sofern eine Abweichung von mehr als 25% des sonst im Durchschnitt der Jahre erzielten Normalertrages vorliegt und keine entsprechende Berücksichtigung im Einheitswert stattgefunden hat und außerdem die Ableitung des Gewinnes vom Einheitswert erfolgt (siehe dazu Rz 4247 und 4248).

Rz 4250 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 4250**

### **Rechtslage bis 2005:**

Grundsätzlich kann der Land- und Forstwirt die Gewinnermittlungsart jährlich wechseln. Es ist dabei zu beachten, dass die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung und die Teilpauschalierung eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist. Anlässlich des Wechsels der

Gewinnermittlungsart ist daher ein Übergangsergebnis mittels Zu- und Abschlägen zu ermitteln. So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung oder zu einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übergeht und umgekehrt. Gleiches gilt auch beim Übergang von einer Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung oder zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Im Übrigen siehe Rz 689 ff.

Ein freiwilliger Wechsel von der Voll- zur Teilpauschalierung und umgekehrt ist unzulässig (siehe Rz 4141 und Rz 4166).

### **Rechtslage ab 2006:**

*§ 14. Geht der Steuerpflichtige von der pauschalen Gewinnermittlung auf Grund dieser Verordnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 über, so ist eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.*

**Dies gilt nur für den Steuerpflichtigen selbst; die Sperrwirkung bezieht sich nicht auch auf den Rechtsnachfolger.**

Der Ausschluss des Rückwechsels in die Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2006 bezieht sich nur auf Fälle, in denen freiwillig von der Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2006 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 gewechselt wurde. Fälle eines durch Überschreiten der Umsatz- oder Einheitswertgrenzen des § 125 BAO erzwungenen Wechsels sind davon nicht erfasst (siehe Rz 4134 zur gesetzlichen Basispauschalierung). Voraussetzung für den Ausschluss des Rückwechsels in die pauschale Gewinnermittlung ist die Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2006; daher besteht kein Ausschluss, wenn von der LuF PauschVO 2001 im Jahr 2006 zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung gewechselt wird.

Ein freiwilliger Wechsel von der Voll- zur Teilpauschalierung und umgekehrt ist unzulässig (siehe Rz 4141 und Rz 4166).

Während die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, gilt die Teilpauschalierung als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist daher ein Übergangsergebnis mittels Zu- und Abschlägen zu ermitteln. So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung oder zu einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übergeht und umgekehrt. Gleiches gilt auch beim zwangsweisen Übergang von der Vollpauschalierung

zur Teilpauschalierung oder beim Übergang zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Im Übrigen siehe Rz 689 ff.

Rz 4283 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 4283**

Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die von einer der angewendeten Pauschalierungsregelungen umfasst und "abpauschaliert" sind, können nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden (**siehe aber Rz 4283a**). Die Zahlung von gemäß § 12 Abs. 10 oder 11 UStG 1994 rückgerechneten Vorsteuern ist im Rahmen der Verordnung ebenfalls als einkommensteuerliche Betriebsausgabe (Werbungskosten) "abpauschaliert" und führt nicht zu einem gesonderten Abzug dieser Ausgabe.

Rz 4283a wird neu eingefügt (Klarstellung)

### **Rz 4283a**

**Soweit Steuerberatungskosten im Rahmen einer pauschalen Gewinnermittlung nicht gesondert absetzbar sind, stellen sie Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar (vgl. zur land- und forstwirtschaftlichen Voll- oder Teilpauschalierung auch Rz 4250a, zur Basispauschalierung auch Rz 4116a). Soweit umsatzsteuerlich ein Vorsteuerabzug zusteht, ist nur der Nettobetrag abziehbar.**

Rz 4377 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

### **Rz 4377**

Bei Anwendung der Verordnung sind ausländische Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen zu berücksichtigen. "Ausländische Einkünfte" im Sinne des § 3 der Verordnung sind - unabhängig davon, wo die Einkünfte erzielt wurden - stets die nicht nach § 2 der Verordnung in Österreich zu versteuernden Einkünfte, somit zwei Drittel des Gesamtbetrages der Einkünfte aus der Tätigkeit im Sinne der Rz 4376. Diese Größe ist in die Kennzahl 440 der Einkommensteuererklärung (Formular E 1) zu übernehmen.

*Beispiel:*

*B erzielt im Jahr 2008 insgesamt 63.000 Euro an Einkünften aus der Tätigkeit als Sportler und Werbetätigkeit und war überwiegend im Rahmen von Sportveranstaltungen im Ausland tätig.*

*Bei Anwendung der Verordnung sind 21.000 Euro als inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern und 42.000 Euro bei Ermittlung des Steuersatzes (Kennzahl 440) zu berücksichtigen.*

**Da der in § 3 der Verordnung vorgesehene Progressionsvorbehalt in seiner Funktion einem abkommensrechtlichen Progressionsvorbehalt entspricht, bestehen keine Bedenken, die Steuerberechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 vorzunehmen (siehe dazu LStR 2002 Rz 813).**

Rz 4706 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 4706**

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 behandelt jene Aufwendungen, die der Privatsphäre zuzuordnen sind, gleichzeitig aber auch den Beruf fördern. Erfasst sind jene Aufwendungen, die primär zur Lebensführung gehören, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienen.

**So führt das Veranlassen von Konzerten ohne eingehende Produkt- oder Leistungsinformation betreffend eine betriebliche Tätigkeit nicht dazu, die dadurch veranlassten Aufwendungen anteilig als Betriebsausgaben bei den betrieblichen Einkünften anzusetzen, auch wenn die Konzerte durch die Knüpfung von Kontakten mit "wichtigen Entscheidungsträgern" der betrieblichen Tätigkeit förderlich sein sollten (VwGH 28.11.2007, 2004/15/0128 zur Konzertveranstaltung eines Ziviltechnikers).**

Rz 4736 wird geändert (Judikatur)

#### **Literatur**

#### **Rz 4736**

Dem Abzugsverbot unterliegt Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist (VwGH 10.9.1998, 96/15/0198, unabhängig ob klassische Literatur, Belletristik, Comics oder Zeitschriftenmagazine; weiters VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

*Beispiele:*

- *Atlas* (VwGH 25.3.1981, 3438/80),
- *Belletristik-Werke* (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184, betreffend AHS-Lehrer für Deutsch),
- *Bildband* (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121, betreffend Architekten),
- *Brockhaus ua. Lexika* (VwGH 3.11.1981, 81/14/0022; VwGH 24.11.1999, 99/13/0202),
- *Comics* (VwGH 10.9.1998, 96/15/0198, betreffend Kabarettisten),
- *Fernsehillustrierte bei einem Rechtsanwalt, selbst wenn sie auch dazu dient, wartenden Klienten die Zeit zu verkürzen* (VwGH 16.12.1986, 84/14/0110),
- *Geschichte des Christentums* (VwGH 24.11.1999, 99/13/0202, betreffend Geografie- und Geschichtelehrerin),
- *Heimatlbücher eines Mittelschulprofessors* (VwGH 25.10.1994, 94/14/0014),
- *Klassische Literatur, zB Werke von Shakespeare oder Schiller* (VwGH 10.9.1998, 96/15/0198, betreffend Kabarettisten),
- *Koch- und Backjournal* (VwGH 30.1.1991, 90/13/0030),
- *Konversationslexikon* (VwGH 15.3.1978, 2797/77; VwGH 15.9.1999, 93/13/0057),
- *Lexikon der Malerei* (VwGH 3.5.1983, 82/14/0279),
- *Populär-wissenschaftliches Magazin ("Kosmos") bei einem Rechtsanwalt, selbst wenn es "allenfalls" dazu dient, wartenden Klienten die Zeit zu verkürzen* (VwGH 16.12.1986, 84/14/0110; analog auf vergleichbare Berufsgruppen anwendbar),
- *Religiöse Zeitschriften ("KJ Zeitschrift Kontakt", "Aufbruch Forum", "Offene Kirche", "Kirche intern", VwGH 26.4.2000, 96/14/0098, betreffend einen Religionslehrer)*
- *Reiseführer* (VwGH 28.4.1987, 86/14/0174, betreffend Geografieprofessor, gleichermaßen wohl für Reiseschriftsteller und ähnliche Berufsgruppen anwendbar),
- *Sprachmagazine zur Auffrischung allgemeiner Sprachkenntnisse,*
- *Tages- oder Wochenzeitungen* (vgl. VwGH 28.04.1987, 86/14/0169; VwGH 16.04.1991, 90/14/0043; VwGH 29.11.1994, 93/14/0150; VwGH 24.06.1999, 97/15/0070; VwGH 26.04.2000, 96/14/0098); anders aber betreffend Bezug einer "Vielzahl" von Tageszeitungen bei einem Kabarettisten (VwGH 10.09.1998, 96/15/0198), einem Journalisten (VwGH 26.09.2000, 97/13/0238, VwGH 30.01.2001, 96/14/0154) sowie bei einem Politiker (siehe LStR 2002 Rz 383e), **abzugsfähig ist auch ein „Assistenten-Abonnement“ der Wiener Zeitung für einen Turnusarzt (das ist ein Abonnement, das zum monatlich zweimaligen Bezug jener Ausgabe berechtigt, in der sämtliche Assistentenposten an österreichischen Universitäten veröffentlicht werden, VwGH 28.11.2007, 2003/14/0104).**
- *Wanderkarten und -bücher* (VwGH 28.4.1987, 86/14/0174, sowie VwGH 25.10.1994, 94/14/0014, betreffend Geografieprofessor bzw. AHS-Klassenvorstand),

- *"Who is Who" (VwGH 17.9.1997, 95/13/0245),*
- *Wirtschaftsmagazine (zB "Trend" - VwGH 22.12.1980, 2001/79; "Fortune", "Manager Magazin", "Capital" und ähnliche Zeitschriften),*
- *Wörterbuch (VwGH 24.11.1999, 99/13/0202, betreffend Geografie- und Geschichtelehrerin).*

Rz 4837 wird geändert (Änderung des ersten Satzes durch Entfall der Rz 4837a)

## **Rz 4837**

**Gemäß § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 sind ab der Veranlagung 2002 werbewirksame Geld- und Sachaufwendungen, die im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen geleistet werden, als Betriebsausgaben abzugsfähig.** Eine Angemessenheitsprüfung ist hinsichtlich werbewirksamer Katastrophenspenden nicht vorzunehmen.

Werbewirksamkeit der Zuwendungen (Spenden) ist ua. gegeben,

- bei medialer Berichterstattung über die Zuwendung (Tageszeitung, Wochenzeitung, Lokalpresse, Branchenzeitschrift, Fernsehen und Hörfunk),
- in Kunden- und Klientenschreiben (regelmäßige Schreiben dieser Art oder bei bestimmten Anlässen, zB Weihnachtsschreiben),
- bei Spendenhinweisen auf Werbeplakaten, in Auslagen (Schaufenstern), an der Kundenkasse eines Unternehmers,
- bei Anbringen eines für Kunden sichtbaren Aufklebers im Geschäftsraum (Kanzlei, Ordination) oder auf einem Firmen-PKW,
- im Rahmen der Eigenwerbung des Unternehmers, bspw. wenn dieser in einer (gegebenenfalls auch andere Werbeaussagen betreffenden) Werbeeinschaltung auf seine Spendenleistung hinweist,
- bei einem Spendenhinweis auf der Homepage eines Unternehmers.

Abzugsfähig sind auch werbewirksame Katastrophenspenden an Hilfsorganisationen oder Gemeinden, Direktspenden an Familien oder Einzelpersonen sowie Direktspenden an Arbeitnehmer des Unternehmers.

Beim Empfänger der Spende (katastrophenbetroffene Privatperson, Unternehmer oder Arbeitnehmer eines Unternehmers) liegen keine steuerpflichtigen Einnahmen vor (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988).

Rz 4841 wird geändert (Anpassung an das StrafrechtsänderungsG 2008)

#### **Rz 4841**

Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, sind als Folge des Strafrechtsänderungsgesetzes 1998, BGBl. I Nr. 153/1998 vom 20. August 1998, auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie unmittelbar mit Ausfuhrumsätzen zusammenhängen. Hinsichtlich der durch das Strafrechtsänderungsgesetz 1998 neu hinzugekommenen Tatbestände gilt die Nichtabzugsfähigkeit ab 13. Jänner 1999 (Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 1998). Zahlungen, die ab diesem Zeitpunkt geleistet werden, sind auch dann nicht mehr abzugsfähig, wenn sie in Zusammenhang mit Ausfuhrumsätzen geleistet werden.

**Hinsichtlich der durch das Strafrechtsänderungsgesetz 2008, BGBl. I Nr. 109/2007 vom 28. Dezember 2007, neu hinzugekommenen Tatbestände (§ 168c, § 168d und § 304a StGB) gilt das Abzugsverbot, soweit diese Tatbestände nicht nach anderen Gesetzen gerichtlich strafbar waren (zB § 10 UWG), ab 1. Jänner 2008 (Inkrafttreten der Änderungen im StGB).**

Rz 4843 wird geändert (Anpassung an das StrafrechtsänderungsG 2008)

#### **Rz 4843**

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

- **§ 168c StGB Geschenkkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte (siehe auch Rz 4843a)**
- **§ 168d StGB Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten (siehe auch Rz 4843a)**
- **§ 302 StGB Missbrauch der Amtsgewalt,**



- § 304 StGB Geschenkkannahme durch **Amtsträger oder Schiedsrichter (siehe auch Rz 4843a)**
- **§ 304a StGB Abgeordnetenbestechung**
- § 306 StGB Geschenkkannahme durch Sachverständige,
- § 306 a StGB Geschenkkannahme durch Mitarbeiter und sachverständige Berater,
- § 307 StGB Bestechung,
- § 308 StGB Verbotene Intervention.

**Geldzuwendungen durch das Opfer einer Erpressung sind abzugsfähig, wenn sie der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind (siehe Rz 1523).**

Rz 4843a wird neu eingefügt (Anpassung an das StrafrechtsänderungsG 2008)

#### **Rz 4843a**

- **Amtsträger ist jede Person, die für Österreich, für einen anderen Staat oder für eine internationale Organisation ein Amt in der Gesetzgebung, Verwaltung oder Justiz inne hat. Weiters sind Amtsträger auch jene Personen, die mit öffentlichen Aufgaben, einschließlich in öffentlichen Unternehmen, betraut sind. Mitglieder inländischer verfassungsmäßiger Vertretungskörper (inländische Abgeordnete) sind keine Amtsträger im Sinne des StGB.**
- **Schiedsrichter ist jemand, der aufgrund einer Schiedsvereinbarung dazu berufen ist, eine rechtlich bindende Entscheidung, in einer von den Parteien der Schiedsvereinbarung vorgelegten Streitigkeit, zu fällen. „Schiedsrichter“ bei Sportwettkämpfen sind daher keine Schiedsrichter im Sinne des StGB.**
- **Bedienstete eines Unternehmens sind neben weisungsgebundenen Arbeitnehmern auch Organmitglieder juristischer Personen oder Beamte bei Geschäftsbetrieben öffentlich-rechtlicher Körperschaften.**
- **Beauftragte eines Unternehmens sind berechtigt, für ein Unternehmen geschäftlich zu handeln oder zumindest in der Lage, Einfluss auf betriebliche Entscheidungen zu nehmen.**

Rz 4844 wird geändert (Anpassung an das StrafrechtsänderungsG 2008)

#### **Rz 4844**

Bei der Beurteilung der Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben und Aufwendungen mit Auslandsbezug gilt Folgendes:

1. Unter die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 fallen nur Taten, die auf Grund der genannten Paragraphen des StGB strafbar sind.
2. Eine strafbare Tat kann dann angenommen werden, wenn es sich um die Geschenkkannahme bzw. Bestechung ausländischer **Amtsträger** in hoheitlicher Funktion für pflichtwidriges Verhalten handelt. **Dies sind auch Amtsträger**, die im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung oder außerhalb ihres unmittelbaren Zuständigkeitsbereichs im Rahmen ihrer Funktion als **Amtsträger** tätig sind. Ist der deliktische Charakter einer Zahlung nicht offenkundig, dann sind amtswegige Ermittlungen zwingend geboten, wenn begründeter Verdacht auf Erfüllung des Tatbestands der Geschenkkannahme bzw. Bestechung ausländischer **Amtsträger** besteht.
3. Bei den anderen erwähnten Delikten mit Auslandsbezug sind amtswegige Ermittlungen dahingehend, ob durch die Zuwendung ein strafgesetzlicher Tatbestand verwirklicht worden ist, nur dann vorzunehmen, wenn in Österreich bereits strafgerichtliche Verfolgungshandlungen eingeleitet worden sind.

Rz 4846 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4846**

**Die tatsächliche Bestrafung des Täters ist nicht notwendig. Kann sich der Täter der Strafverfolgung entziehen bzw. bestehen Verfolgungshindernisse (zB Immunität von Abgeordneten oder Diplomaten) oder erfolgt ein Freispruch wegen Verjährung, ändert dies nichts an der grundsätzlichen Strafbarkeit der Tathandlung.**

Die Beurteilung der gerichtlichen Strafbarkeit ist **aber** für die Abgabenbehörde eine Vorfrage iSd § 116 BAO. Wird die beurteilte Vorfrage in der Folge vom Gericht bzw. der Staatsanwaltschaft **aus materiell-rechtlichen Gründen** anders entschieden (zB

Freispruch, Zurücklegung der Anzeige usw.), ist ein Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 lit. c bzw. Abs. 4 BAO gegeben.

Rz 4863 wird geändert (Klarstellung)

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

#### **Rz 4863**

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

Rz 5013 wird geändert (Aktualisierung)

#### **Rz 5013**

### **Marktordnungsgesetz**

Marktordnungsgesetz **2007 (MOG 2007)**, BGBl. I Nr. 55/2007 idF BGBl.

**I Nr. 72/2008**, (zB für Ausgleichsbeiträge und Zuschussgewährung, Förderungszwecke, Lager- und Vorratshaltung für Futterzwecke, Liste der Almen bei Be- und Verarbeitungsbetrieben) und Verordnungen auf Grund dieses Gesetzes (Marktordnungs- und Interventionsstelle ist die "Agrarmarkt Austria" - AMA) zB

- Flachsbeihilfen-VO, BGBl. Nr. 167/1995,
- Frühvermarktungsprämien-VO, BGBl. Nr. 701/1996 (Bestandsverzeichnis für Kälber),
- Interventionsbutter-VO, BGBl. II Nr. 270/1998,
- Kasein-Verwendungs-VO, BGBl. Nr. 1066/1994 (Verwendung von Kasein und Kaseinat zur Herstellung von Käse und Erzeugnissen aus Käse),
- Kulturpflanzen-Ausgleichszahlungs-VO 1997, BGBl. II Nr. 402/1997,

- Milchfett-Verarbeitungs-VO 1998, BGBl. II Nr. 12/1998 (über Absatzmaßnahmen für Butter, Butterfett und Rahm für die Herstellung von Backwaren, Speiseeis und anderen Lebensmitteln),
- Milch-Garantiemenge-VO 1999, BGBl. II Nr. 28/1999 (Referenzmengen),
- Rinderkennzeichnungs-VO 1998, BGBl. II Nr. 408/1997 (Register),
- Saatgutbeihilfe-VO, BGBl. Nr. 98/1995,
- Trockenfutterbeihilfe-VO, BGBl. Nr. 437/1995.
- **Vieh-Meldeverordnung 2008, BGBl. II Nr. 42/2008**

Rz 5018 wird geändert (UGB-Anpassung)

#### **Rz 5018**

Beträgt der Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (nicht Teilbetriebes) mehr als 150.000 Euro oder der Umsatz dieses Betriebes in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren mehr als 400.000 Euro, ist der Gewinn verpflichtend (§ 125 BAO) durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Eine Buchführungspflicht nach § 124 BAO kommt für den Land- und Forstwirt nicht in Frage.

**§ 189 Abs. 4 UGB** bestimmt nämlich, dass **Land- und Forstwirte von der Anwendung des Dritten Buches des UGB (Rechnungslegung) ausgenommen sind, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, es handelt sich um eine Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 1 UGB.**

Rz 5067 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 5067**

Von einem einheitlichen Gewerbebetrieb wird auszugehen sein, wenn die Betätigung dem landwirtschaftlichen Betrieb nicht untergeordnet ist. Dies ist etwa dann der Fall, wenn

- nicht der Landwirtschaft zuzurechnende Dienstleistungen und Tätigkeiten, wie zB Erteilen von Reitunterricht (**VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034**) und Beaufsichtigen von Ausritten, hinzukommen,

- die Vermietung der Reitpferde an Umfang und wirtschaftlicher Bedeutung die eigentliche landwirtschaftliche Produktion überwiegt (OGH 22.10.1991, 10 Ob S 265/91).

Die Bereitstellung von Reitanlagen überwiegend an Reiter, deren Pferde nicht im landwirtschaftlichen Betrieb verköstigt werden, bildet eine vom land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verschiedene Tätigkeit.

Rz 5140 wird geändert (Klarstellende Änderung des zweiten Satzes)

#### **Rz 5140**

Tierzucht bedeutet die Vermehrung und Züchtung von Tieren unter Nutzung der Bodenbewirtschaftung zur Verwendung für die eigene Zucht und Tierhaltung oder für den Verkauf. **Daher ist auch das Halten und die Zucht von zB Fasanen, Straußen, Wachteln oder Lamas eine Tätigkeit innerhalb der Land- und Forstwirtschaft.**

Rz 5268 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 5268**

Eine wesentlich beteiligte Person (Beteiligung mehr als 25%) erzielt aus der Beschäftigung Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, **wenn sie in den Organismus des Betriebes eingegliedert ist. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus wird insbesondere durch eine auf Dauer angelegte Geschäftsführungstätigkeit bewirkt (VwGH 26.07.2007, 2007/15/0095).**

Rz 5268a entfällt ersatzlos (Judikatur)

**Randzahl 5268a: *entfällt***

Rz 5570 wird geändert (Klarstellung iZm der Änderung der Rz 124)

#### **Rz 5570**

Trotz Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums kann das **Betriebsgebäude, nicht auch der Grund und Boden (siehe Rz 124)**, zu Buchwerten ins wirtschaftliche Eigentum des Übernehmers übergehen. Dies setzt voraus:

1. Zugunsten des Übernehmers ist ein Veräußerungs- und Belastungsverbot festgelegt und
2. die Nutzenziehung und Lastentragung erfolgt durch den Unternehmer im Rahmen des übernommenen Betriebes und
3. es wird vereinbart, dass das zivilrechtliche Eigentum spätestens mit dem Tod des Übergebers auf den Betriebsübernehmer übertragen wird oder der Eigentümer muss sich verpflichten, einer grundbücherlichen Belastung mit Verbindlichkeiten des Betriebsübernehmers jederzeit zuzustimmen.

Hingegen schließt eine entgeltliche Nutzungsüberlassung durch den Übergeber wirtschaftliches Eigentum des Übernehmers aus.

Rz 5652 wird geändert (Streichung des bisherigen fünften und sechsten Punktes)

## **Rz 5652**

Indizien für eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Betriebsverpachtung sind

- der Abschluss des Pachtvertrages auf lange oder unbestimmte Zeit bei beiderseitigem Ausschluss der Kündigung (VwGH 14.09.1988, 87/13/0100; VwGH 22.05.1996, 92/14/0142),
- das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung bzw. das Löschen der Firma im Firmenbuch (VwGH 23.03.1988, 87/13/0065; VwGH 22.05.1996, 92/14/0142),
- ein hohes Alter und ein schlechter Gesundheitszustand des Verpächters (VwGH 23.03.1988, 87/13/0065; VwGH 26.04.1989, 88/14/0096; VwGH 22.05.1996, 92/14/0142),
- (das Ansuchen um) die Zuerkennung einer Pension durch den Verpächter (VwGH 30.04.1985, 82/14/0312; VwGH 26.04.1989, 88/14/0096),
- die vertragliche Absicherung der Möglichkeit der Beendigung des Pachtverhältnisses zwecks Veräußerung des Bestandsobjektes,
- das Einlagern abmontierter Maschinen (VwGH 12.03.1965, 0205/64),
- das Einstellen der Produktion,

- die Kündigung bzw. der Abbau der Arbeitnehmer (VwGH 12.03.1965, 0205/64; VwGH 18.05.1971, 1582/69),
- die Übergabe des Kundenstocks und des Firmenzeichens (VwGH 18.05.1971, 1582/69),
- das Vermieten der Betriebsräume in leerem Zustand (VwGH 12.03.1965, 0205/64),
- das Einräumen des wirtschaftlichen Eigentums an den Pächter durch den Verpächter,
- das Einräumen eines Vorkaufsrechtes an den Pächter und eines Vorpachtrechtes an dessen Gattin im Falle seines Ablebens (VwGH 03.10.1984, 83/13/0004).

Rz 5678 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 5678**

Bei der Stundung des vereinbarten Preises auf längere Zeit (ab einem Jahr) oder bei Bezahlung des Preises in Raten über einen längeren Zeitraum ist hingegen davon auszugehen, dass die Raten einen Zinsanteil enthalten. Ist die Verzinsung des gestundeten (in Raten zu entrichtenden) Kaufpreises im Kaufvertrag angemessen geregelt, kann der Barwert des Kaufpreises dem Kaufvertrag entnommen werden. Ansonsten - auch im Fall einer ausdrücklich vereinbarten Zinslosigkeit - ist der bankübliche Sollzinssatz zur Ermittlung des Barwertes - bezogen auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung - heranzuziehen. Im Fall der Vereinbarung einer Wertsicherung ist der Abzinsungszinssatz entsprechend zu reduzieren. Die Bezahlung einer Rate abzüglich Zinsanteil und Wertsicherung stellt eine steuerneutrale Umschichtung dar; der Zinsanteil und ein als Wertsicherung geleisteter Betrag stellen nachträgliche nicht begünstigte Einkünfte dar (**vgl. VwGH 28.11.2007, 2007/15/0145, zur Abtretung von GmbH-Anteilen gegen Ratenzahlung; VwGH 20.09.2007, 2007/14/0015, zur Wertsicherung einer gemischten Schenkung**). Dies gilt auch für auf Grund und Boden entfallende Zinsen- und Wertsicherungsbeträge (keine Steuerfreiheit nach § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988). Der Forderungsausfall hinsichtlich einer Rate ist (hinsichtlich des abgezinsten Kapitalanteiles) nach § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berichtigen.

### *Beispiel:*

*Ein Betrieb wird per 30. Juni des Jahres 1 um 300.000 Euro verkauft. Der Preis ist in drei gleich hohen Raten zu bezahlen, die erste Rate sofort, die Zweite am 30. Juni des Jahres 2 und die Dritte am 30. Juni des Jahres 3. Das buchmäßige Reinvermögen*

*(Eigenkapital) des Betriebes beträgt unmittelbar vor dem Veräußerungszeitpunkt 200.000 Euro. Als banküblicher Sollzinssatz wird 6% p.a. angenommen.*

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

*$k0$  = Anfangskapital*

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

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

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

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

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

*Im vorliegenden Beispiel sind somit:*

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

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

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

*Zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung beträgt die Summe dieser Barwerte 283.339 Euro, sodass sich (ohne Freibetrag) ein Veräußerungsgewinn von 83.339 Euro ergibt. Die bald danach erfolgende Zahlung der ersten Rate ist eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung. Die Bezahlung der zweiten Rate nach einem Jahr stellt im Ausmaß von 94.339 Euro eine Vermögensumschichtung und im Ausmaß von 5.661 Euro das Zufließen eines Zinsertrages (nachträgliche betriebliche Einkünfte des Jahres 2) dar. Die Bezahlung der dritten Rate im Jahr 3 stellt im Ausmaß von 88.999 Euro eine Vermögensumschichtung und im Ausmaß von 11.001 Euro das Zufließen eines Zinsertrages (nachträgliche betriebliche Einkünfte des Jahres 3) dar.*

Rz 5831a wird neu eingefügt (Klarstellung)

## **Rz 5831a**

**Gewerbliche Einkünfte – und daher eine Mitunternehmerschaft – liegen aber auch dann vor, wenn eine bloß vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt ist. Die gewerbliche Tätigkeit der Untergesellschaft färbt gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 auf die bloß vermögensverwaltende beteiligte Gesellschaft ab (Abfärbetheorie). Der umgekehrte Fall, dass eine gewerbliche Personengesellschaft oder eine**



**Kapitalgesellschaft an einer bloß vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist, macht aus dieser aber keine gewerbliche Personengesellschaft. Bei der gewerblichen Ober-Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft gehört die Beteiligung an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft zum Betriebsvermögen, sodass diesen Beteiligten anteilig betriebliche Einkünfte zuzurechnen sind (vgl. Rz 6024).**

Rz 5839 wird geändert (UGB-Anpassung)

#### **Rz 5839**

Für Gesellschaften, die ausschließlich der Ausübung einer selbständigen Arbeit iSd § 22 EStG 1988 dienen und bei denen sämtliche Gesellschafter freiberuflich tätig sind, kommt es nicht darauf an, ob der Zusammenschluss in Form einer GesBR **oder** einer **unternehmensrechtlichen** Gesellschaft (**OG, KG**), erfolgt. Zur einkommenssteuerlichen Behandlung von ärztlichen Praxisgemeinschaften siehe AÖF Nr. 155/1984.

Die Zusammenarbeit von Ärzten in einer Gruppenpraxis gemäß § 52a Ärztegesetz idF BGBl. I Nr. 110/2001 hat in der Rechtsform einer **OG (bis 2006: OEG)** zu erfolgen. Auf derartige Gruppenpraxen ist der Erlass AÖF Nr. 155/1984 nicht anzuwenden.

In Rz 6018 tritt das Gesetzeszitat „**§ 172 Abs. 1 UGB**“ an die Stelle des Gesetzeszitates „§ 172 Abs. 2 HGB“

Rz 6171 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 6171**

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. Im Zweifel ist zu unterstellen, dass Zahlungen zuerst auf Zinsen entfallen.

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 6173 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 6173**

Steuerpflichtig sind auch Erträge in Geld, die nicht als Zinsen angesehen werden können, aber ebenfalls für die Überlassung des Kapitals geleistet werden ("andere Erträge").

Beispiele dafür stellen die Erträge aus partiarischen Darlehen sowie aus ausländischen Kapitalgesellschaften 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 "ewige Renten", die gegen Einmalbetrag eines Geldbetrages geleistet werden, ohne die Substanz aufzuzehren, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (keine wiederkehrenden Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG 1988).

Verzugszinsen stellen - auch wenn sie zivilrechtlich Schadenersatz darstellen - Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen 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 Kapitalvermögen. 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 6440a wird neu eingefügt (Klarstellung)

### **Rz 6440a**

**Wird 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. Die fiktiven Anschaffungskosten des Bodenschatzes sind daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 zum Zeitpunkt der Entdeckung zu ermitteln.**

**Zur Abgrenzung Betriebsvermögen – Privatvermögen siehe Rz 5042.**

Rz 6441 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6441**

Die fiktiven Anschaffungskosten (§ 6 Z 9 EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d 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 6480 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 6480**

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

Rz 6481 wird geändert (Berichtigung eines Fehlzitates)

#### **Rz 6481**

Sanierungsmaßnahmen nach den genannten Gesetzen können über Antrag auf fünfzehn Jahre verteilt abgeschrieben werden. Voraussetzung dafür ist die Gewährung oder Zusage von Subventionen nach diesen Gesetzen. In Fällen, in denen eine Förderungszusage nur für einen Teil eines Gebäudes erteilt wird, kann der gesamte Herstellungsaufwand, insoweit er Maßnahmen betrifft, die einer Förderung nach den genannten Gesetzen zugänglich sind, nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 begünstigt abgesetzt werden. Sanierungsmaßnahmen, die - weil sie nicht Wohnraum betreffen - dem Grunde nach nicht begünstigungsfähig iSd § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 sind, sind von der Begünstigung auch dann nicht erfasst, wenn im Bezug auf andere Teile des Gebäudes eine Förderungszusage nach den genannten gesetzlichen Regelungen vorliegen sollte.

Erfolgt bei einem Gebäude ohne Vornahme von Sanierungsmaßnahmen die Errichtung (Schaffung) eines Dachbodenausbaues, ist die Neuerrichtung des Dachbodenausbaues nicht begünstigt.

Rz 6608 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6608**

Preise **können** sonstige Einkünfte **darstellen**, wenn sie nicht im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten anfallen (**siehe dazu Rz 101 und Rz 101a**).

Rz 6615 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6615**

Bezüge aus einem Dienstverhältnis zu einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft gehören nicht zu den Funktionsgebühren. **Entlohnungen** für mit einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis verbundene **Nebentätigkeiten fallen ebenfalls** nicht unter § 29 Z 4 EStG 1988, **sondern unter § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988** (zB ein Hochschulprofessor ist Prüfungskommissär für sein Fach).

Die Abschnittsüberschrift 22.4.1.1 vor Rz 6620 wird geändert:

### 22.4.1.1 Allgemeines

Rz 6620 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6620**

Unter Anschaffung ist jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen, wobei als Zeitpunkt der Anschaffung idR der Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages (zB Kauf oder Tauschvertrag) und nicht der der sachenrechtlichen Übergabe maßgebend ist (VwGH 08.02.1989, 88/13/0049; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). **Bei aufschiebender Bedingung (zB Genehmigung durch die Grundverkehrskommission) wird der Spekulationstatbestand im Fall des Bedingungseintritts bereits mit Vertragsabschluss erfüllt. Ist das Verpflichtungsgeschäft auflösend bedingt, wird es ebenfalls bereits mit dem Abschluss wirksam; dies ist auch der Zeitpunkt der Anschaffung. Eine spätere Auflösung des Verpflichtungsgeschäftes infolge des Eintrittes der Bedingung beseitigt nicht die ursprüngliche Anschaffung/Veräußerung. Es liegt vielmehr ein neuerlicher Anschaffungs-/Veräußerungsvorgang vor.**

**Maßgeblich für das Spekulationsgeschäft ist die Gegenüberstellung von Anschaffung und Veräußerung. Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe.** Der Veräußerung des einen Vertragspartners muss gleichzeitig eine Anschaffung durch den anderen Vertragspartner gegenüberstehen und es muss schon aus der Vereinbarung der übereinstimmende Wille zu entnehmen sein, dass als deren Folge der Gegenstand der Veräußerung dem Erwerber übergeben und ihm der freie Besitz bzw. das Eigentum daran verschafft werden soll (VwGH 17.03.1967, 0112/66; VwGH 30.10.1964, 1718/63).

Rz 6622 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6622**

Da § 30 EStG 1988 an einen wirtschaftlichen Vorgang anknüpft - nämlich jenen einer in kurzer Zeit realisierten Vermögensvermehrung -, ist er der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§§ 21 bis 24 BAO) zugänglich. Demnach stellt auch der entgeltliche Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums eine Anschaffung dar (VwGH 22.09.1981, 0217/80). 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 23.02.1971, 1753/70; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Der Abschluss eines Nutzungsvertrages (Vorvertrages) kann nur dann als Anschaffungsgeschäft angesehen werden, wenn es sich von Anfang an um eine beide Vertragspartner bindende, den späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung handelt (VwGH 07.04.1981, 3294/80). **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.**

Nach der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise darf es bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte keinen Unterschied machen, ob dem Veräußerer die wirtschaftlichen Vorteile vom Erwerber oder von Dritten (am Zustandekommen des Veräußerungsgeschäftes interessierten) Personen gewährt werden. Damit ist neben dem von der Käuferseite an den Beschwerdeführer bezahlten Betrag für die Veräußerung von Miteigentumsanteilen auch ein Betrag als Veräußerungserlös zu werten, den ein weiteres Mitglied der Verkäufergemeinschaft (und Mehrheitseigentümer, der ein großes wirtschaftliches Interesse am streitgegenständlichen Dachbodenabverkauf besessen hatte) im Zusammenhang mit dem Verkauf bezahlt hat (VwGH 28.11.2000, 97/14/0032).

Rz 6623 wird geändert (Verweis)

### **Rz 6623**

Während der Tausch zivilrechtlich und wirtschaftlich ein entgeltliches Geschäft ist, liegt bei der Realteilung eines im Miteigentum stehenden Wirtschaftsgutes wirtschaftlich betrachtet keine Anschaffung und Veräußerung vor, soweit nicht ein Spitzenausgleich mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet wird (VwGH 22.06.1976, 0507/74, 0509/74, 0529/74). **Zu Grundstücksübertragungen im Rahmen eines behördlichen Verfahrens siehe Rz 6659.**

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). Da bei allen Arten des Erwerbes von Todes wegen die Unentgeltlichkeit

wirtschaftlich gesehen ausschlaggebend ist, kann der Erwerb in Anrechnung auf den Pflichtteilsanspruch nicht als Anschaffung angesehen werden (VwGH 27.11.1968, 0290/68).

Rz 6633 wird geändert (Klarstellung)

### Rz 6633

Die Befreiung setzt voraus, dass

- das Eigenheim (die Eigentumswohnung) von der Anschaffung (**Erlangung der Verfügungsgewalt**) bis zur Veräußerung (**Vertragsabschluss**) ununterbrochen Hauptwohnsitz iSd obigen Absatzes 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.

Rz 6634 wird geändert (Klarstellung)

### Rz 6634

Für die Frage der ununterbrochenen Nutzung ist es nicht befreiungsschädlich, wenn das Eigenheim (die Eigentumswohnung) für einen angemessenen Zeitraum der Adaptierung (ca. sechs Monate) im Anschluss an die Anschaffung (**Erlangung der Verfügungsgewalt**) leer steht. **Das Eigenheim (die Eigentumswohnung) muss aber ab Bezug mindestens zwei Jahre Hauptwohnsitz sein.**

Die Aufgabe des Hauptwohnsitzes ist frühestens mit Beginn konkreter Verkaufshandlungen zulässig (zB Beauftragung eines Maklers).

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger kauft am **5.5.2001** eine Alteigentumswohnung und beginnt sofort mit der Adaptierung (Ausmalen, Tapezieren, Einbau eines neuen Badezimmers). Mit Fertigstellung dieser Arbeiten zieht er am **10.9.2001** in diese Wohnung ein und begründet dort seinen Hauptwohnsitz. Am **25.8.2003** beauftragt er einen Makler mit dem Verkauf der Wohnung und zieht am **1.11.2003** aus der Wohnung aus.*

- *Er verlegt seinen Hauptwohnsitz gleichzeitig mit der Räumung der Wohnung am **1.11.2003**. Die Wohnung wird am **10.3.2004** verkauft. Der Steuerpflichtige hat mehr als zwei Jahre (**10.9.2001 bis 1.11.2003**) den Hauptwohnsitz in der Wohnung gehabt. Der Hauptwohnsitz wurde überdies nicht vor Beginn konkreter Verkaufshandlungen verlegt. Die Steuerfreiheit ist daher gegeben.*

- *Er hat den Hauptwohnsitz bereits am **31.8.2003** verlegt. Die Wohnung wird am **10.3.2004** verkauft. Der Steuerpflichtige hat nicht mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz in dieser Wohnung gehabt. Die Befreiung greift daher nicht ein.*
- *Die Wohnung wird am **31.8.2002** verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Erwerber seinen Hauptwohnsitz bis zum tatsächlichen Auszug am **1.11.2003**. Die Steuerbefreiung greift nicht ein, da zwischen Begründung des Hauptwohnsitzes und der Veräußerung nicht zwei Jahre verstrichen sind.*

Rz 6649 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 6649**

Spekulationsgeschäfte liegen nach § 30 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 dann nicht vor, wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden. **Ein behördlicher Eingriff liegt auch dann vor, wenn er sich auf Grund von gesetzlichen Vorschriften ergibt, die in einem auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleiteten Verfahren anzuwenden sind (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009).** Bestehen keine Zweifel, dass die Behörde einen zwangsweisen Eigentumsentzug durchsetzen kann, ist es unerheblich, ob bereits mit einem Enteignungsverfahren begonnen wurde oder andere rechtliche Schritte zur Durchsetzung der bereits bestehenden **Verpflichtung erfolgt sind (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009).**

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

**Zu Grundstücksübertragungen im Rahmen eines behördlichen Verfahrens siehe Rz 6659.**



Rz 6659 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 6659**

Kein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang liegt vor, wenn ein im Miteigentum stehendes Grundstück, welches bewertungsrechtlich eine Einheit bildet, zur Begründung von Alleineigentum der bisherigen Miteigentümer hinsichtlich bestimmter Grundstücksteile geteilt wird (Realteilung).

**Ein Grundstückstausch im Zuge eines behördlichen Umlegungsverfahrens (zB nach §§ 36 ff Steiermärkisches Raumordnungsgesetz) oder im Zuge einer Flurbereinigung (iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951 und der ausführenden Landesgesetze) stellt keine Veräußerung und Anschaffung im Sinne des § 30 EStG 1988 dar. An die Stelle der hingegebenen Grundstücke tritt das „flurbereinigte“ bzw. „umgelegte“ Grundstück. Dieses Grundstück teilt das steuerliche Schicksal des (der) hingegebenen Grundstücke(s). Wird dieses Grundstück veräußert, liegt insoweit ein Spekulationsgeschäft vor, als das hingegebene Grundstück oder eines der hingegebenen Grundstücke innerhalb der Spekulationsfrist angeschafft wurde. In letzterem Fall ist entsprechend dem Wertverhältnis des hingegebenen spekulationsverhangenen Grundstücks zu den anderen hingegebenen Grundstücken der Veräußerungserlös des „flurbereinigten“ bzw. „umgelegten“ Grundstücks steuerhängig. Vom steuerhängigen Teil des Veräußerungserlöses sind zur Ermittlung des Spekulationsgewinnes die Anschaffungskosten des (der) spekulationsverhangenen hingegebenen Grundstück(e)s abzuziehen.**

### ***Beispiel:***

***Ein Steuerpflichtiger ist Eigentümer von drei Grundstücken, die in ein Flurbereinigungsverfahren einbezogen werden. Zwei dieser Grundstücke (A und B) befinden sich seit Generationen im Familienbesitz, das dritte Grundstück (C) wurde am 1.4.2004 erworben (Anschaffungskosten 40.000 Euro). 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). Das Grundstück D wird am 1.10.2007 um 150.000 Euro***

***veräußert. Da die Veräußerung hinsichtlich des Grundstücks C innerhalb der Spekulationsfrist erfolgt, ist die Hälfte des Veräußerungserlöses steuerhängig. Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Spekulationsgewinnes sind von diesem Betrag die Anschaffungskosten des Grundstücks C abzuziehen. Der Spekulationsgewinn beträgt 35.000 Euro (75.000 Euro - 40.000 Euro).***

Rz 6662 wird geändert (Verweis)

## **Rz 6662**

Schuldzinsen und sonstige Kreditkosten aus der Schuldaufnahme zur Finanzierung von Anschaffungskosten sind ebenso wie bspw. Betriebskosten bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte zu berücksichtigen, wenn das Spekulationsobjekt keiner anderen Einkunftsquelle und keinen abzugsschädlichen Zwecken gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 gedient hat (VwGH 16.11.1993, 93/14/0124, 93/14/0125; VwGH 20.4.1995, 92/13/0262; VfGH 11.3.1994, B 1297/93). Wurden zB Zinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abzug gebracht, können sie bei Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nicht nochmals abgezogen werden (VwGH 28.1.1997, 96/14/0165). Zu den abzugsschädlichen Zwecken ist die private Nutzung und die Liebhaberei-Vermietung zu rechnen. Die auf den Zeitraum der privaten Nutzung entfallenden Zinsen sind nicht abzugsfähig. Bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte wirken sich die Zinsen nur insofern aus, als sie zusammen mit den anderen Ausgaben die Mieteinnahmen aus der Liebhaberei-Tätigkeit übersteigen.

**Zur Behandlung von Schuldzinsen bei Veräußerung von endbesteuerten oder unter § 37 Abs. 8 EStG 1988 fallenden Kapitalanlagen siehe Rz 4863.**

Rz 6669 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 6669**

§ 31 Abs. 1 EStG 1988 umfasst auch die Veräußerung von durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge erworbenen Anteilen. Wurden Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war. Dadurch kommt es zur Steuerpflicht auch dann, wenn vom unentgeltlichen Erwerber eine Beteiligung von weniger als 1% erworben wurde. Betreffend der unentgeltlich erworbenen Anteile ist bei Ermittlung der Einkünfte von den Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers auszugehen.

**Maßgebend für eine Besteuerung nach § 31 EStG 1988 ist die nominelle Beteiligungshöhe, die mindestens 1% betragen muss. Steuerpflicht nach § 31 EStG 1988 besteht daher auch dann, wenn die nominelle Beteiligung innerhalb von fünf Jahren vor der Veräußerung mindestens 1% betragen hat, aber im Zeitpunkt der Veräußerung als Folge einer Kapitalerhöhung, an der sich der Steuerpflichtige nicht beteiligt hat, nicht mehr mindestens 1% beträgt.**

**§ 5 Abs. 3, § 20 Abs. 5 und § 38d Abs. 5 UmgrStG normieren eine zehnjährige Steuerhängigkeit ab dem Verschmelzungs- oder Einbringungsstichtag, wenn durch eine Verschmelzung, Einbringung oder Steuerspaltung die Eigenschaft als Beteiligung nach § 31 EStG 1988 verloren geht.**

Rz 7309 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 7309**

Sind in den Raten Zinsen enthalten, sind diese nicht bei Ermittlung der Veräußerungseinkünfte zu berücksichtigen, sondern den nichtbegünstigten Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zuzurechnen (**VwGH 28.11.2007, 2007/15/0145, siehe auch Rz 6171**). Während die in den zugeflossenen Raten enthaltenen Tilgungsanteile insoweit als Einkünfte gemäß § 31 EStG 1988 zu erfassen sind, als sie die Anschaffungskosten der Beteiligung übersteigen, ist der in den zugeflossenen Raten enthaltene Zinsanteil sofort einkommensteuerpflichtig.

Rz 7332 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 7332**

Wird bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das stehende Holz der höhere Teilwert (§ 6 Z 2 lit. b EStG 1988) nicht angesetzt, dann sind Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten als Betriebsausgaben abzusetzen (§ 4 Abs. 8 EStG 1988). Nach den forstgesetzlichen Bestimmungen (Forstgesetz 1975, BGBl. Nr. 440/1975) entsteht mit der Schlägerung die auf dem Eigentum lastende Verpflichtung zur Wiederaufforstung. Bei den Wiederaufforstungskosten handelt es sich daher um Aufwendungen, die wirtschaftlich die Einnahmen aus der Schlägerung treffen und daher nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Interesse einer richtigen

Periodenabgrenzung als Vorbelastung dieser Einnahmen **als Rückstellung (vgl. Rz 3303)** passiviert werden können (VwGH 26.11.1974, 1840/73).

Rz 7334 wird geändert (Richtigstellung, Berichtigung der Zitierung)

#### **Rz 7334**

Zu den **Einkünften aus besonderen Waldnutzungen** gehören auch Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzung), soweit der Steuerpflichtige nicht von der Möglichkeit des § 12 **Abs. 7** EStG 1988 Gebrauch gemacht hat. Anders als bei der außergewöhnlichen Waldnutzung (Rz 7327 ff) knüpft die Begünstigung an das Vorliegen eines außergewöhnlichen Ereignisses **an** (VwGH 25.03.1966, 1564/65). Die Inanspruchnahme des begünstigten Hälftesteuersatzes ist davon abhängig, ob die jeweilige Holznutzung in unmittelbarem ursächlichen Zusammenhang mit dem konkreten Schadensereignis steht.

Rz 7335 wird geändert (Berichtigung der Zitierung)

#### **Rz 7335**

Der Begriff der höheren Gewalt (Kalamitätsnutzung) entspricht jenem des § 12 **Abs. 5 und 7** EStG 1988 (siehe Rz **3864 ff**). Es handelt sich dabei um eine Nutzung, die durch ein von außen kommendes Ereignis, das unabwendbar, dh. durch die unter den gegebenen Umständen vom Betroffenen zu erwartenden Vorkehrungen nicht verhütbar, ist, herbeigeführt wird und die nicht der typischen Betriebsgefahr unterliegt. Ist ein derartiges Ereignis für die jeweilige Nutzung ursächlich, unterliegen die daraus erzielten Einkünfte dem begünstigten Steuersatz. Zu solchen Nutzungen zählen beispielsweise:

- Waldnutzungen insbesondere infolge von Wind-, Schnee- oder Eisbruch/Eiswurf, Insektenfraß, Hochwasser, Brand, Lawinen, Muren oder Blitzschlag sowie Folgehiebe hiezu (Ausgleichshiebe, Schlagfrontbegradigungen, Entfernung überhängender Bestandsreste usw.), wenn sie mit der Waldnutzung infolge höherer Gewalt in ursächlichem Zusammenhang stehen und die Nutzung bis zum Ende des darauffolgenden Wirtschaftsjahres erfolgt. Folgehiebe über diese Frist hinaus bedürfen einer schlüssigen Begründung.

- Nutzung des Trassenholzes von Forststraßen, die unmittelbar und überwiegend für die Bringung von Kalamitäts- und Katastrophenholz erforderlich werden.
- Nutzung von Baumgruppen oder Einzelbäumen wegen Insekten- und/oder Pilzbefall, ungeachtet des Bestandsalters und der begleitenden waldbaulichen Maßnahmen, sofern diese durch den Befall maßgeblich geschädigt sind.
- Nutzung von immissionsgeschädigten Baumgruppen oder Einzelbäumen, ungeachtet des Bestandsalters und der begleitenden waldbaulichen Maßnahmen, wenn diese Bäume umfasst, die durch den Eintrag von Luftschadstoffen einen Nadel- oder Blattverlust von mehr als der Hälfte gesunder Bäume aufweisen.

Rz 7337 wird geändert (Richtigstellung)

#### **Rz 7337**

Auch Nutzungen auf Grund eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes erfolgen ohne oder gegen den Willen des Forstwirtes. Hinsichtlich der Einkünfte aus den dabei aufgedeckten stillen Reserven **hat auf Antrag des Steuerpflichtigen an Stelle der Anwendung des Halbsatzes eine Verteilung auf fünf Jahre nach § 37 Abs. 3 EStG 1988 zu erfolgen.** Unter einem unmittelbar drohenden behördlichen Eingriff sind jedoch nicht automatische Verpflichtungen auf Grund des Forstgesetzes zu verstehen, da vielfach darin Anordnungen enthalten sind, die ein verantwortungsbewusster Forstwirt auch ohne diesen gesetzlichen Auftrag vornehmen würde.

Rz 7338 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 7338**

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

- Materialkosten für Schlägerung

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

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

**Zahlungen aus dem Katastrophenfonds sind zwar steuerfrei (VwGH 10.09.1998, 96/15/0272), führen jedoch zu einer entsprechenden Betriebsausgabenkürzung (vgl. Rz 4855), die sich sowohl auf die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als auch auf die Höhe der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gleichermaßen auswirkt. Keine Betriebsausgabenkürzung hat bei teilpauschalierten Forstbetrieben, welche die Betriebsausgaben nach § 3 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 pauschal ermitteln, zu erfolgen.**

Im Fall der Teilpauschalierung eines Forstbetriebes ist zur Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt jenes Betriebsausgabenpauschale heranzuziehen, das der Art der Kalamitätsnutzung entspricht. Wird das Holz aus der Kalamitätsnutzung selbst geschlägert, sind die Betriebsausgabenprozentsätze des § 3 Abs. 2 Z 1 LuF PauschVO 2006 anzuwenden. Wird das Holz aus der Kalamitätsnutzung am Stock verkauft, sind die Betriebsausgabenprozentsätze des § 3 Abs. 2 Z 2 LuF PauschVO 2006 anzuwenden. Die Anwendung eines Mischsatzes ist unzulässig, da die LuF PauschVO 2006 einen Mischsatz nicht vorsieht. **Ebenso ist im Falle der Teilpauschalierung die Ermittlung der Kalamitätseinkünfte auf Basis der tatsächlichen Betriebsausgaben unzulässig, da nach § 1 Abs. 1 LuF PauschVO 2006 die Pauschalierungsverordnung nur zur Gänze anwendbar ist.** Entsprechendes gilt im Anwendungsbereich der LuF PauschVO 2001.

Rz 7345 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 7345**

Innerhalb welcher Einkunftsart die begünstigten Einkünfte anfallen, ist für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes grundsätzlich unerheblich. Insoweit Vergütungen für Dienstleistungen nicht als sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 7 EStG 1988, sondern als laufender Arbeitslohn zu behandeln sind (**Überschreitung des um 15% erhöhten Jahressechstels**), kann der ermäßigte Steuersatz im Hinblick auf § 37 Abs. 7 EStG 1988 auch dann nicht gewährt werden, wenn die Voraussetzungen für eine Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 vorliegen. Siehe auch LStR 2002 Rz 1099. **Auf laufend ausbezahlte Dienstleistungsvergütungen (keine sonstigen Bezüge), die die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 erfüllen, ist im Rahmen einer Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.**

Rz 7365 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

#### **Rz 7365**

**Gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 ist ab der Veranlagung 2007 in Fällen, in denen ein aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens resultierender Progressionsvorbehalt anzuwenden ist, der Durchschnittssteuersatz zunächst ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu ermitteln; von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind sodann die Absetzbeträge abzuziehen (vgl. LStR 2002 Rz 813). Halbsatzeinkünfte sind dementsprechend mit dem ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen ermittelten halben Durchschnittssteuersatz zu versteuern.**

Rz 7527 wird geändert (Euro-Anpassung)

#### **Rz 7527**

Eine Veranlagung kann auch beantragt werden, wenn die Summe der anderen Einkünfte einen Verlust ergibt oder der Arbeitnehmerabsetzbetrag zu einer negativen Einkommensteuer (§ 33 Abs. 8 EStG 1988) führt. Ergibt sich bei der Antragsveranlagung eine Nachzahlung (insbesondere bei Lohnsteuerfehlberechnungen), dann kann der Arbeitnehmer den Antrag auch noch im Rechtsmittelverfahren zurückziehen. Die Freigrenze für Kapitaleinkünfte in Höhe von **22 Euro** aus der allgemeinen Veranlagung (§ 39 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988) gilt auch im Rahmen der Antragsveranlagung.

Rz 7528 wird geändert (Anpassung an die Wirtschaftsraum-FinanzämterVO)

#### **Rz 7528**

Beschränkt Steuerpflichtige sind nach Maßgabe des § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ebenfalls berechtigt, eine Veranlagung zu beantragen. Im Rahmen dieser Veranlagung sind auch die im Lohnsteuerabzugsweg nicht berücksichtigten Steuerfreistellungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten. Eine abkommensgemäße Entlastung von Lohnsteuer, die vom Arbeitslohn einbehalten wurde, der nicht in die Veranlagung einzubeziehen ist (zB nach § 67 Abs. 8 EStG 1988 besteuerte Pensionsabfindung), kann nur im Wege eines Rückzahlungsantrages gemäß § 240 BAO herbeigeführt werden; zuständig hierfür ist das Finanzamt **Bruck Eisenstadt Oberwart**.

Rz 7591 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

#### **Rz 7591**

Soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen dem Wohnsitzstaat das Recht zugesteht, die Steuern von den ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften nach dem Satz zu erheben, der dem Welteinkommen entspricht, ist daher bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes zwingend auf die ausländischen Einkünfte Bedacht zu nehmen. **Zur Steuerermittlung in diesen Fällen entsprechend § 33 Abs. 11 EStG 1988 siehe Rz 7365 sowie LStR 2002 Rz 813**). Die Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde, auch wenn diese als "Kann-Bestimmung" in den diversen Abkommen abgefasst ist. Die zwingende Anwendung des EStG 1988 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes hat ferner zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind (VwGH 06.03.1984, 83/14/0107). Näheres zur Ermittlung der Höhe der ausländischen Einkünfte siehe Rz 17.

Rz 7599 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

#### **Rz 7599**

Im zweiten Schritt wird die auf das Welteinkommen entfallende **Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen** berechnet. Dabei ist **ab der Veranlagung 2007 § 33 Abs. 11 EStG 1988** zu berücksichtigen (siehe **Rz 7365 sowie LStR 2002 Rz 813**).



Rz 7600 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

## Rz 7600

Im dritten Schritt wird der Durchschnittssteuersatz **aus der Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen** nach der Formel "Österreichische **Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen** mal 100 dividiert durch veranlagungspflichtiges Welteinkommen" ermittelt.

Rz 7601 wird geändert (Abgabensicherungsgesetz 2007)

## Rz 7601

Im vierten Schritt wird die inländische Steuerschuld berechnet. Dabei sind die ausländischen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden; eine aliquote Kürzung von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen findet nicht statt. Der Durchschnittssteuersatz **aus der Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen** ist nur auf das im Inland zu versteuernde Einkommen anzuwenden. **Sodann sind zustehende Absetzbeträge mit Ausnahme des Kinderabsetzbetrages abzuziehen (§ 33 Abs. 11 EStG 1988).**

Ausländische Einkünfte erhöhen somit indirekt über den höheren **Tarifeinkommenssteuersatz** die inländische Steuerschuld, während Verluste im Ausland das im Inland zu versteuernde Einkommen verringern (**vgl. § 2 Abs. 8 EStG 1988**).

*Beispiel: (vereinfacht dargestellt)*

*Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger (**Alleinverdiener ohne Kind**) betreibt in Österreich und im Ausland je einen Gewerbebetrieb. Der Gewinn **2007** aus dem österreichischen Gewerbebetrieb beträgt **30.000 Euro**, jener des ausländischen Betriebes **40.000 Euro**. Es wird zunächst die **Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen** für **70.000 Euro** berechnet: **26.585 Euro**. Der Durchschnittssteuersatz beträgt unter Anwendung der oben dargestellten Formel **37,98%**. **Die inländischen Einkünfte (30.000 Euro) sind mit 37,98% zu versteuern (11.394 Euro), davon ist der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 364 Euro abzuziehen. Die Einkommensteuer 2007 beträgt daher für die inländischen Einkünfte 11.030 Euro.***

Rz 7752 wird geändert (Korrektur des Fehlverweises)

## Rz 7752

**Kapitalerträge unterliegen nicht dem Steuerabzug, wenn**

- **das betreffende Wertpapier nicht zum Kreis der in § 93 Abs. 3 EStG 1988 umschriebenen Forderungswertpapiere gehört oder**
- **für Kapitalerträge aus dem betreffenden Wertpapier eine Abzugsbefreiung nach § 94 EStG 1988 gegeben ist oder**
- **die Voraussetzungen des § 94a EStG 1988 erfüllt sind oder**
- **soweit die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 27 in Verbindung mit § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (siehe Rz 7772 f bzw. KStR 2001 Rz 1463; zu den einzelnen Voraussetzungen für ein Unterbleiben des Steuerabzuges bei ausländischen Anlegern vgl. Rz 7775 ff und Rz 8018 ff).**

Rz 8030 wird geändert (Einarbeitung einer Einzelerledigung)

### **Rz 8030**

Bei Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen und Vortragsveranstaltungen kann von der Einbehaltung der Abzugsteuer aus Vereinfachungsgründen Abstand genommen werden, wenn auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes im Fall einer nachträglichen Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine inländische Steuerleistung nach Maßgabe der für das betreffende Jahr für beschränkt Steuerpflichtige anzuwendenden Einkommensteuertarifs voraussichtlich nicht anfallen wird und die im Erlass AÖF Nr. 256/2005 genannten Voraussetzungen vorliegen. Die maßgebliche Grenze ergibt sich aus § 42 Abs. 2 EStG 1988.

**Erhält ein beschränkt Steuerpflichtiger Vortragender kein Honorar, sondern nur die Reisekosten für seine Vortragstätigkeit ersetzt bzw. werden ohne Honorarzahlung nur Reisekosten vom Veranstalter übernommen, gilt Folgendes:**

- 1. Aus Vereinfachungsgründen kann von der Einbehaltung einer (Brutto- oder Netto-)Abzugsteuer auch ohne schriftliche Erklärung des beschränkt Steuerpflichtigen Abstand genommen werden, wenn die Übernahme der Reisekosten bzw. der Reisekostenersatz beim beschränkt steuerpflichtigen Vortragenden im Fall einer Veranlagung in gleicher Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig wäre.**

## 2. Bei Nichterfüllung der obigen Voraussetzung haftet der inländische Veranstalter für die nicht einbehaltene Abzugsteuer.

Rz 8217a wird geändert (Klarstellung)

### Rz 8217a

Die prämiengünstigten Wirtschaftsgüter müssen zum langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt sein (VwGH 20.04.2006, 2005/15/0156). Die **prämiengünstigten Wirtschaftsgüter** müssen daher **entweder** mehr als die Hälfte ihrer Nutzungsdauer **oder zumindest vier (volle) Wirtschaftsjahre dem Betriebsvermögen angehören**. Ist dies nicht der Fall, stellt das vorzeitige Ausscheiden ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, das nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zu einer Änderung der Prämiengewährung führt. Davon ist nur abzusehen, wenn das Wirtschaftsgut, das zunächst für den langfristigen Einsatz im Betrieb bestimmt war, auf Grund nachträglicher Unwägbarkeiten aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (zB Schaden auf Grund höherer Gewalt, unvorhergesehene Unbrauchbarkeit im Betrieb).

Rz 8219 wird geändert (Streichung des Verweises auf die nicht mehr vorhandene Rz 3762 im ersten und im drittletzten Satz)

### Rz 8219

**Angeschaffte Wirtschaftsgüter sind jedenfalls ungebraucht, wenn sie im Zeitpunkt des Erwerbs fabriksneu sind.** Als "fabriksneu" gelten jedenfalls

Wirtschaftsgüter, die unmittelbar vom Hersteller oder von einem Händler erworben werden, die also erstmals dem Anlagevermögen zugeführt werden. Für andere Wirtschaftsgüter obliegt dem Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, dass es sich um ungebrauchte Wirtschaftsgüter handelt (zB durch Beistellung von Zeugen, Vorlage von Dokumenten, Fotos).

Bei Leasinggeschäften, bei denen der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. Rz 136 ff) eines ungebrauchten prämiengünstigten Wirtschaftsgutes wird, können die dem Leasingnehmer zuzurechnenden Wirtschaftsgüter bei diesem in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Im Falle der Anschaffung eines ungebrauchten prämiengünstigten Wirtschaftsgutes durch ein Leasingunternehmen können die Anschaffungskosten beim Leasinggeber auch dann in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn das

ungebrauchte Leasinggut vom - späteren - Leasingnehmer an den Leasinggeber veräußert wurde (Sale and lease back).

Im Falle der Anschaffung eines dem Leasingunternehmen zuzurechnenden ungebrauchten prämiengünstigen Wirtschaftsgutes kommt es auf den Nutzungseinsatz durch den Leasingnehmer nicht an; dies gilt nicht in Fällen, in denen das Leasingobjekt durch den Leasingnehmer überwiegend im Ausland eingesetzt wird (§ 108e Abs. 2 letzter Satz EStG 1988).

Zum Anschaffungszeitpunkt siehe Rz 2166; der alleinige Übergang der Preisgefahr ist unmaßgeblich.

**Betreffend hergestellte ungebrauchte Wirtschaftsgüter siehe Rz 3705.**

Vorführräte sind nicht ungebraucht (Rz 3216 ist nicht anzuwenden), wohl aber Ausstellungsstücke ohne Inbetriebnahme.

Die mehrfache Beanspruchung der Prämie für dasselbe Wirtschaftsgut ist ausgeschlossen.

Rz 8229 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 8229**

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Investitionszuwachsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern, zur ARGE siehe Rz 8229a).

Maßgebend ist bei Mitunternehmerschaften der Investitionszuwachs in Bezug auf prämiengünstige Wirtschaftsgüter sowohl des Gesellschaftsvermögens als auch des Sonderbetriebsvermögens.

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

Hinsichtlich der Geltendmachung gilt Folgendes:

### **1. Investitionszuwachsprämie bis einschließlich 2003:**

Die Investitionszuwachsprämie ist in einer der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108e) geltend zu machen. Bei Vorliegen mehrerer Betriebe ist der

Investitionszuwachs für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln und für jeden Betrieb ein eigenes Formular zu verwenden. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden. Bei Formularübermittlung im Postweg reicht die Postaufgabe spätestens am Tag des Ergehens des Bescheides (vgl. § 108 Abs. 4 BAO).

Geht aus der Steuererklärung oder einer Beilage dazu die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie hervor (zB Eintragung des als Prämie beanspruchten Betrages in Kennzahl 633 der Erklärung K 1 für 2002, Darstellung des Kürzungsbetrages auf der letzten Seite der Erklärung unter "Erläuterungen"), ist eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des entsprechenden Formulars auch noch nach Ergehen des Steuerbescheides zulässig. Für Steuerpflichtigen mit K 1-Erklärung kann die für 2004 geltende Rechtslage bereits für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für 2003 angewendet werden (siehe KStR 2001 Rz 1534).

Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten. Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108e) gutzuschreiben.

## **2. Investitionszuwachsprämie 2004:**

Nach § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, kann die Prämie nur in einer Beilage zur Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die darauf ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen.

**Der Hinweis in der elektronischen Steuererklärung auf eine noch einzureichende Beilage betreffend Investitionszuwachsprämie wahrt die Frist zur Geltendmachung der Prämie (VwGH 15.01.2008, 2007/15/0119).**

**Der Gesetzgeber hat die Antragsfrist mit dieser Regelung im Interesse einer konzentrierten, verwaltungsökonomischen Verfahrensabwicklung sowie der**

**zeitnahen budgetären Kalkulierbarkeit der befristet eingeführten Investitionszuwachsprämie erkennbar nur bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft erstreckt. Dementsprechend können Wirtschaftsgüter für eine Investitionszuwachsprämie nicht berücksichtigt werden, die nicht schon in einer Beilage enthalten waren, die bis zur erstmalig eingetretenen Rechtskraft (Ablauf der Berufungsfrist) vorgelegt wurde. Dies gilt auch in Fällen, in denen ein Bescheid nachträglich aufgehoben und durch einen neuen Bescheid ersetzt wird, wie bei der Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) oder der Bescheidaufhebung nach § 299 BAO.**

Bundesministerium für Finanzen, 16. Juni 2008