



GZ. 010203/105-IV/6/04

An alle
Finanzämter

Himmelfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: +43 (0)1-512 26 78

Sachbearbeiter:
Dr. Atzmüller
Telefon: 51433/2596
Internet: martin.atzmueeller@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.:Protokoll über die Bundeseinkommensteuertagung 2004

Das Bundesministerium für Finanzen teilt zum Protokoll über die Bundeseinkommensteuertagung 2004 Folgendes mit:

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im Juni 2004 die jährliche so genannte Bundeseinkommensteuertagung des Bundesministeriums für Finanzen gemeinsam mit den Finanzämtern statt, bei der in der Praxis auftauchende Zweifelsfragen in den Bereichen Einkommensteuer behandelt werden.

Als Ergebnis dieser Besprechung wurde das Einkommensteuerprotokoll 2004 erstellt, das Ergänzungen und Klarstellungen vor allem zu den Einkommensteuerrichtlinien 2000 enthält. Die einzelnen Punkte des Protokolls sind nach Paragraphen des Einkommensteuergesetzes aufsteigend geordnet. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

Auf eine Verteilung des Einkommensteuerprotokolls 2004 mit Erlassverteiler wird verzichtet, da das Protokoll im Intranet/Internet zur Verfügung gestellt und im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung verlautbart wird.

19. November 2004

Für den Bundesminister:

Dr. Wiesner

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:

1. § 1 Abs. 1 bzw. § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei-VO (Punkt 15a.2.3 lit. a LRL)

Vorliegen von "Quasi-Wohnungseigentum"

Sachverhalt:

Im Zuge einer derzeit anhängigen Prüfung eines Bauherrnmodells mit zwanzig Miteigentümern ist entscheidungsrelevant, ob Quasiwohnungseigentum gegeben ist. Nach Punkt 15a.2.3 lit. a LRL hängt dies u. a. davon ab, ob Vereinbarungen vorliegen, die eine künftige Begründung von Wohnungseigentum vorbereiten.

In den vorgelegten Vereinbarungen ist die übliche Vertragsklausel enthalten, dass die Miteigentümer für den Zeitraum bis Erzielung eines Gesamtüberschusses auf die Begründung von Wohnungseigentum verzichten. Weiters wird im Fall einer zukünftigen Begründung von Wohnungseigentum „bereits jetzt die unwiderrufliche wechselseitige Zustimmung zur Wohnungseigentumsbegründung gegeben.“ Diese vertragliche Anbahnung der Wohnungseigentumsbegründung ist wegen der o. a. Einschränkung (nicht vor Erreichen eines Gesamtüberschusses) für sich gesehen nicht steuerschädlich.

Die Besonderheit des Falles liegt darin, dass zwar grundsätzlich alle Rechte und Pflichten auf die jeweiligen Rechtsnachfolger übergehen, nicht jedoch der Verzicht auf Begründung von Wohnungseigentum. *Dieser gilt nämlich für Rechtsnachfolger im Ablebensfall nicht.* Mit anderen Worten, Rechtsnachfolger im Ablebensfall sind an den Verzicht auf Wohnungseigentum nicht gebunden, können also die (w. o. angeführt) angebahnte Wohnungseigentumsbegründung verlangen und auch durchsetzen. Ob im Eintrittsfall nur für die „Erbenwohnung“ Wohnungseigentum begründet werden wird oder auch für die anderen Wohnungen ist dem Vertrag nicht explizit zu entnehmen.

Zur vom Prüfer aufgeworfenen Frage der eventuellen Steuerschädlichkeit dieser Klausel iSd Punkt 15a.2.3 lit. a der LRL wegen „Vorbereitung für eine künftige Begründung von Wohnungseigentum“ legte der steuerliche Vertreter einen gleichgelagerten Fall betreffende Anfragenbeantwortung der FLD Wien (Est/023-16/V/98 vom 22. 4. 98) vor, wonach in einem solchen Fall „die Tätigkeit unter § 1 Abs 1 L-VO zu subsumieren sei, wenn die Wohnungseigentumsbegründung nur für die Erben von verstorbenen Miteigentümern möglich ist.“ Vom FA Salzburg-Stadt erging etwas später eine fast wortgleiche Einzelauskunft (15. 6. 99).

Die beiden Einzelauskünfte dürften, soweit ersichtlich, nicht veröffentlicht sein.

Fragestellung:

Bestehen Bedenken, wenn im Sinne der vorliegenden Auskünfte vorgegangen wird und das Bauherrnmodell als unter § 1 Abs 1 L-VO fallend anerkannt wird?

Soll dies davon abhängig gemacht werden, dass - wenn ein solcher Fall eintritt - lt. Vertrag *nur* für die „Erbenwohnung“ Wohnungseigentum begründet werden würde (bzw. zivilrechtlich begründbar ist)?

Bei der steuerlichen Liebhabereibeurteilung kommt es entscheidend darauf an, ob es gelingt, innerhalb eines "überschaubaren Zeitraumes" einen Gesamterfolg aus der Betätigung zu erzielen. Bei der "Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten" (§ 1 Abs. 2 Z 3 L-VO) einerseits und bei der "entgeltlichen Gebäudeüberlassung" (§ 2 Abs. 3 L-VO) andererseits ist dieser Zeitraum durch die L-VO bindend vorgegeben (20 bzw. 23 Jahre im ersten Fall und 25 bzw. 28 Jahre in letzterem Fall).

Sind die Rechte der Miteigentümer so gestaltet, dass sich daraus eine konkrete wirtschaftliche Zuordnung einzelner Wohneinheiten zu einzelnen Miteigentümern ergibt, kann dies gemäß Punkt 15a.2.1. LRL zur Annahme einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 2 L-VO führen. Dies liegt dann vor, wenn der Miteigentumsanteil mit einem Nutzungsrecht an einer bestimmten Wohneinheit derart verbunden ist, dass dieses Nutzungsrecht eine dem Wohnungseigentum ähnliche Stellung verschafft, die unter anderem dann anzunehmen ist, wenn Vereinbarungen vorliegen, die für eine künftige Begründung von Wohnungseigentum sprechen bzw. eine solche vorbereiten.

Für eine künftig erfolgende Begründung bzw. Vorbereitung von Wohnungseigentum spricht, wenn sich die Miteigentümer im Miteigentumsvertrag verbindlich verpflichten, Wohnungseigentum zu begründen oder wenn den Miteigentümern ein klagbarer Anspruch auf Begründung von Wohnungseigentum eingeräumt wird und ein Vorwegverzicht auf das Erheben von Einsprüchen vereinbart ist (Punkt 15a.2.3. LRL).

Im gegenständlichen Fall wird von jedem der Miteigentümer bis zur Erzielung des Gesamtüberschusses auf die Begründung von Wohnungseigentum verzichtet, wobei dieser Verzicht jedoch die jeweiligen Rechtsnachfolger im Ablebensfall nicht bindet. Die zu beurteilende Rechtsfrage geht dahin, ob eine auf Grundlage einer derartigen Vertragsgestaltung erfolgende Vermietung als "entgeltliche

Gebäudeüberlassung" oder als Bewirtschaftung eines "Mietwohngrundstückes mit qualifizierten Nutzungsrechten" ("Quasi-Wohnungseigentum") zu qualifizieren ist.

Die Liebhabereibeurteilung knüpft an die Möglichkeit zur Erzielung eines Gesamtgewinnes oder –überschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes an. Maßgebend sind somit Umstände, die sich innerhalb dieses Zeitraumes ereignen. Ereignisse, die sich nach Erzielung eines Gesamterfolges einstellen, können andererseits für die Liebhabereibeurteilung nicht (mehr) maßgeblich sein, weil sie zu einem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Frage des Vorliegens von Liebhaberei nicht mehr relevant ist. Eine Vertragsgestaltung, die die Begründung von Wohnungseigentum erst nach Erzielung eines Gesamtüberschusses erlaubt, kann daher für die Liebhabereibeurteilung (schlichten) Miteigentümern keine Wohnungseigentümern ähnliche Stellung verleihen.

Dieser Ausschluss trifft allerdings im gegenständlichen Fall den eintrittsberechtigten Erben des jeweiligen Miteigentümers nicht, für den somit auch schon vor Erreichen des Gesamtüberschusses die Begründung von Wohnungseigentum möglich ist.

Abweichend von der Regelung des WEG 1975, wonach schlichtes Miteigentum und Wohnungseigentum nebeneinander möglich war, ist gem. § 3 Abs 2 WEG 2002 nunmehr die Begründung von Wohnungseigentum nur dann zulässig, wenn es sich auf alle Wohnungen und sonstigen selbständigen Räumlichkeiten der Liegenschaft bezieht. Nach dem WEG 2002 kann der eintretende Erbe somit für die anderen die gesamthafte Wohnungseigentumsbegründung herbeiführen.

Die Möglichkeit der Wohnungseigentumsbegründung vor Erreichen des Gesamtüberschusses stellt ein wesentliches Indiz für das Vorliegen von "Quasi-Wohnungseigentum" dar. Dabei macht es keinen Unterschied, ob diese Möglichkeit dem Steuerpflichtigen selbst oder nur seinem Erben offen steht, da der Steuerpflichtige in letzterem Fall die Möglichkeit der Wohnungseigentumsbegründung durch den Erben in Kauf nimmt und sich solcherart das Verhalten des Erben zurechnen lassen muss. Es liegt daher im gegenständlichen Fall für sämtliche Miteigentümer eine Vermietung von "Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten" ("Quasi-Wohnungseigentum", § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO) vor.

Im Hinblick darauf, dass im Vertrauen auf anders lautende – die Rechtslage nach dem WEG 1975 betreffende - Beurteilungen durch die Finanzverwaltung in bereits abgeschlossenen Verträgen vielfach kein auch den Erben betreffender Verzicht auf

die Wohnungseigentumsbegründung aufgenommen wurde, vertritt das Bundesministerium für Finanzen folgende Ansicht:

- Die gegenständliche Rechtsansicht ist auf Verträge anzuwenden, die im Anwendungsbereich des WEG 2002 abgeschlossen worden sind, wenn der Vertragsabschluss nach dem 30. November 2004 erfolgt ist.
- Verträge, die im Anwendungsbereich des WEG 2002 abgeschlossen worden sind und keinen auch den Erben betreffenden Verzicht auf die Wohnungseigentumsbegründung enthalten, sind dann nicht als "Quasi-Wohnungseigentum" zu beurteilen, wenn eine entsprechende Vertragsanpassung bis spätestens 31.12.2005 erfolgt.
- Verträge, die im Anwendungsbereich des WEG 1975 abgeschlossen worden sind, sind auch dann nicht als "Quasi-Wohnungseigentum" zu beurteilen, wenn sie keinen den Erben betreffenden Verzicht auf die Wohnungseigentumsbegründung enthalten.

2. § 2 EStG 1988 (Rz 7605ff EStR 2000)

Ausländische Verluste

Sachverhalt:

Bei der Veranlagung 2001 wurden die negativen Einkünfte aus einer Vermietung in Deutschland mit den positiven inländischen Einkünften ausgeglichen. Im Jahr 2002 wurde in Deutschland ein Überschuss erwirtschaftet. Das FA beabsichtigt, den im Jahr 2002 erwirtschafteten ausländischen Überschuss zu spalten; ein Teil des Überschusses wird in Höhe des im Jahr 2001 berücksichtigten Verlustes als positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Ansatz gebracht, die Differenz auf den im Jahr 2002 in Deutschland erwirtschafteten Überschuss wird bei der Kennzahl 440 in Ansatz gebracht. In Deutschland wird der Überschuss nicht besteuert, da er durch Verlustvorträge aus den Vorjahren abgedeckt ist. Der Steuerberater vertritt die Ansicht, dass auch die inländische Finanzbehörde die Verlustvorträge aus den Vorjahren noch zu berücksichtigen hätte, obwohl die in den Vorjahren erzielten deutschen Verluste bereits im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes ihren Niederschlag fanden.

Fragestellung:

Ist die beabsichtigte Vorgangsweise des Finanzamtes richtig?

Nach der Systematik des VwGH-Erkenntnisses vom 25.9.2001, 99/14/0217, hat eine Nachversteuerung dann zu erfolgen, wenn der in Österreich ausgeglichene ausländische Verlust im Ausland im Wege eines Verlustvortrages verwertet wird. Wann das der Fall ist, richtet sich nach den Vorschriften des ausländischen Rechts. Sollten im Verlustvortrag vorrangig zu berücksichtigende (ältere) Verluste vorliegen, die im Inland (weil sie vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses angefallen sind) nicht ausgeglichen worden sind, so sind diese zwar nicht nachzuversteuern, dürfen aber für die Frage, ob eine (Doppel)Verwertung des inländischen Verlustes erfolgt ist (und damit eine Nachversteuerung zu erfolgen hat), nicht ausgeblendet werden. Die Nachversteuerung hat vielmehr in jenem Jahr zu erfolgen, in dem der jeweilige konkrete, im Inland verwertete Verlust nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts dort im Wege des Verlustvortrages verwertet wird. Findet im gegenständlichen Fall im Jahr 2002 nicht der Verlust des Jahres 2001 im ausländischen Verlustvortrag Berücksichtigung, sondern ein älterer vortragsfähiger Verlust, ist im Ausland nicht der Verlust des Jahres 2001 verwertet worden, sodass eine Nachversteuerung im Inland nicht zu erfolgen hat. Damit verschiebt sich lediglich die Nachversteuerung auf jenes Jahr, in dem der im Inland (hier: im Jahr 2001) ausgeglichene Verlust entsprechend den Vorschriften des ausländischen Steuerrechts verwertet wird.

3. § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Rz 671 EStR 2000)

Darlehenskonvertierung im betrieblichen Bereich - Tilgungszeitpunkt

Sachverhalt:

Ein § 4-Abs.-3-Ermittler hat einen nicht revolving ausnützbaren Fremdwährungskredit, ausnutzbar in Schweizer Franken im Gegenwert von höchstens ATS 2.300.000.-- aufgenommen. Laut Kreditvertrag ist der Kreditnehmer berechtigt, den Kredit in anderen frei konvertierbaren Währungen auszunützen, wobei rechtzeitig (2 Wochen vor dem jeweiligen Roll-Over-Termin) ein schriftlicher Antrag zu stellen ist. Durch eine solche Konvertierung wird laut Kreditvertrag keine Verfügung über die neuen Kreditmittel eingeräumt, sondern es entsteht lediglich die Verpflichtung, die Kreditschuld in der konvertierten Währung rückzuführen. Laut Kreditvertrag entsteht durch die Konvertierung kein neues Schuldverhältnis und es gelten die vereinbarten Sicherheiten auch für die Forderung in der jeweiligen Währung unverändert weiter.

Fragestellung:

Gilt die Konvertierung eines Fremdwährungskredites, wobei keine neue Fremdwährungsschuld eingegangen wird, als Tilgung dieses Fremdwährungskredites und gelten daraus entstehende Kursgewinne bzw. Kursverluste als im Konvertierungszeitpunkt zu- bzw. abgeflossen?

Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens führt im betrieblichen Bereich beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner und beim Bilanzierer zum gleichen steuerlichen Ergebnis. Die Konvertierung stellt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Verbindlichkeitstausch dar, das heißt, die ursprüngliche Fremdwährungsschuld (zB in Yen) wird unter Eingehung einer entsprechenden anderen Fremdwährungsschuld (zB SFR) getilgt. Dabei entstehende Kursgewinne (infolge eines im Tilgungszeitpunkt gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt gesunkenen Kurses) oder Kursverluste (im umgekehrten Fall) sind stets im Tilgungszeitpunkt (= Konvertierungszeitpunkt) realisiert; Tauschvorgänge führen (allgemein) zur Gewinnrealisierung. Dies gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart, somit in gleicher Weise auch für den Einnahmen-Ausgaben-Rechner (vgl Rz 671 EStR 2000, wonach Kursgewinne/Kursverluste im Zusammenhang mit Fremdwährungsdarlehen beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner im Zeitpunkt und im Ausmaß der Tilgung zu berücksichtigen sind).

Die für den außerbetrieblichen in Rz 6624a EStR 2000 vertretene Auffassung ist auf den betrieblichen Bereich nicht übertragbar.

4. § 4 EStG 1988 (Rz 1689 EStR 2000)

Steuerliche Behandlung veruntreuter Gelder

Sachverhalt:

Der Abgabepflichtige ist Schmuck- und Uhrenhändler. Seinem steuerlichen Vertreter hatte der Abgabepflichtige eine Zustellungs- und Geldvollmacht erteilt. Laut Angaben des Abgabepflichtigen hat der Steuerberater - ungerechtfertigt und betrügerisch - jahrelang (1994 -2003) Geld vom Abgabenkonto des Steuerpflichtigen auf sein Privatkonto überweisen lassen.

Gesamtschaden lt. Schreiben des Steuerpflichtigen insgesamt im o. a. Zeitraum € 183.596,-- (S 2.526.348,69). Dabei hat der Steuerberater lt. Darstellung des Abgabepflichtigen folgende Vorgangsweisen gewählt:

Bei Umsatzsteuergutschriften:

Der Steuerberater hat die Umsatzsteuervoranmeldung mit Gutschrift beim Finanzamt abgegeben. Den Steuerpflichtigen hat er trotzdem aufgefordert, einen bestimmten Betrag (Höhe war unterschiedlich) einzuzahlen, und diesem sagte er auch, dass die Berechnungen eine Zahllast ergeben haben.

Bei Umsatzsteuerzahllasten:

Der Steuerberater gab dem Steuerpflichtigen bekannt, welchen Betrag dieser einzuzahlen hatte. Dieser Betrag war jeweils um einiges höher als die tatsächlich errechnete Zahllast.

Die Umsatzsteuergutschriften inkl. der weiteren Einzahlungen des Steuerpflichtigen bzw. die Differenz (Unterschied zwischen tatsächlicher Zahllast und eingezahltem Betrag des Steuerpflichtigen) ließ sich der Steuerberater auf sein Bankkonto überweisen.

Die (ungerechtfertigten) Überweisungen auf des Bankkonto des Steuerberaters setzten sich daher aus den Guthaben aus "Umsatzsteuergutschriften" und den überhöhten "reinen" Geldeinzahlungen des Steuerpflichtigen zusammen.

Die WTH-GesmbH ist nunmehr in Konkurs. Der Steuerpflichtige hat die o. a. Forderungen bei dem für den Konkurs zuständigen Gericht entsprechend angemeldet.

Der Abgabepflichtige möchte diesen Aufwand - der laut seinen Angaben durch Veruntreuung bzw. "Quasidiebstahl" vom Steuerberater verursacht wurde - steuerlich absetzen.

Die Veruntreuung wurde laut Abgabepflichtigem erst bei der Bilanzerstellung für das Jahr 2002 bemerkt, deshalb möchte er die veruntreuten Gelder der Jahre 1994 bis 2002 im Jahre 2002 als Aufwand absetzen, jene aus dem Jahre 2003 im Jahre 2003.

Fragestellung:

Ist die steuerliche Geltendmachung (aufwandswirksame Berücksichtigung) dieser vom Steuerberater "veruntreuten" Gelder beim Abgabepflichtigen möglich?

Die Veruntreuung, Unterschlagung, Entwendung oder der Diebstahl von Betriebsvermögen führt beim Betriebsvermögensvergleich zu Betriebsausgaben, wobei ein Ersatzanspruch gegen den Schädiger zu aktivieren ist. Ein Verzicht auf den Anspruch aus außerbetrieblichen Gründen führt zur Nichtabzugsfähigkeit (Rz 1689 EStR 2000).

Der rechtswidrige Entzug von Betriebsvermögen ist beim Bilanzierer insofern erfolgsneutral, als diesem ein Ersatzanspruch gegen den Schädiger in gleicher Höhe gegenübersteht. Wird auf die Geltendmachung dieses Anspruchs aus Gründen verzichtet, die außerhalb des Betriebes liegen, stellt der Forderungsabgang keinen betrieblichen Aufwand dar, sodass die Schädigung keine Gewinnauswirkung nach sich zieht.

Die Schädigung und ihre Entdeckung können zeitlich auseinander fallen. In diesem Fall erhebt sich die Frage, ob die Gewinnauswirkung durch den Schaden dem Gewinnermittlungszeitraum seines Eintritts oder seiner Entdeckung zuzuordnen ist. Da der Vorgang insgesamt erfolgsneutral ist, darf aus einem zeitlichen Auseinanderfallen von Schadenseintritt und Entdeckung kein unterschiedlicher Totalgewinn entstehen. Dementsprechend ist zu unterscheiden: Hat sich der Schaden im Jahr seiner Verursachung bereits – wenn auch unter anderer Bezeichnung (Vortäuschung höherer als tatsächlicher Betriebsausgaben) - geminnmindernd ausgewirkt, kommt eine nochmalige Berücksichtigung im Jahr der Entdeckung, in dem auch der Ersatzanspruch zu aktivieren ist, nicht in Betracht. Insoweit dies nicht der Fall ist, hat eine aufwandswirksame Berücksichtigung im Jahr der Schadensentdeckung zu erfolgen. Für den gegenständlichen Fall, in dem die ab 1994 erfolgte Schädigung im Jahr 2003 entdeckt wird, ergibt sich daraus Folgendes:

Schädigung der Jahre 1994 bis 2002:

Die Aktivierung des Ersatzanspruches gegen den Schädiger kommt erst mit der Entdeckung des Schadens im Jahr 2002 in Betracht. Eine gewinnmindernde Berücksichtigung des Schadens zu Lasten des Jahres 2002 hätte insoweit nicht zu erfolgen, als die Schädigung den Gewinn früherer Perioden bereits gemindert hat, etwa indem betrieblicher Aufwand – zu Unrecht – in Höhe des Schadens bei Ermittlung des jeweiligen Gewinnes Berücksichtigung gefunden hat.

Die Beurteilung des gegenständlichen Falles ist daher davon abhängig, ob der Schaden der Jahre 1994 bis 2002 den Gewinn dieser Jahre gemindert hat. Ist dies der Fall, hat im Jahr der Entdeckung nur die Aktivierung des Rückforderungsanspruches zu erfolgen. Insoweit sich der Schaden bisher nicht gewinnmindernd ausgewirkt hat, führt er im Jahr der Entdeckung zu Betriebsausgaben, denen der volle Rückforderungsanspruch gegenübersteht.

Ein konkursbedingter Entfall des Rückforderungsanspruches gegenüber dem Schädiger stellt einen betrieblich veranlassten Forderungsausfall dar, der zur Wertberichtigung der Forderung führt.

Schädigung des Jahres 2003:

Hinsichtlich des Jahres 2003 ist entsprechend dem Vorgesagten eine Berücksichtigung des Schadens (bei allfälliger Korrektur unrichtiger Aufwandspositionen) im Rahmen der Bilanzerstellung möglich. Der Ersatzanspruch ist zu aktivieren. Der konkursbedingter Entfall des Rückforderungsanspruches gegenüber dem Schädiger stellt einen betrieblich veranlassten Forderungsausfall dar, der zur Wertberichtigung der Forderung führt.

5. § 6 Z 2a EStG 1988 (Rz 2255 EStR 2000)

Retrograde verlustfreie Bewertung fertiger und unfertiger Erzeugnisse sowie noch nicht abrechenbarer Leistungen

Sachverhalt:

Rz 2255 EStR 2000 sieht für die Bewertung von unfertigen Erzeugnissen und noch nicht abrechenbaren Leistungen eine retrograde Bewertung vor. Ausgangspunkt für die Bewertung sind die progressiv ermittelten Herstellungskosten. Diesem Wert ist ein Kontrollwert gegenüber zu stellen, der dem voraussichtlichen Verkaufserlös abzüglich den noch anfallenden Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie der noch anfallenden Herstellungskosten entspricht (retrograde Bewertung).

Fragestellung:

Gemäß § 206 Abs.1 HGB hat die Bewertung mit den Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 207 HGB zu erfolgen. Abschreibungen sind gemäß § 207 Abs.1 HGB vorzunehmen, um die Gegenstände des Umlaufvermögens mit dem Wert anzusetzen, der sich aus einem niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis am Abschlußstichtag ergibt. Ist ein Börsenkurs oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Herstellungskosten den Wert, der dem Vermögensgegenstand am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.

Aus den gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich somit für die Bewertung in der Bilanz:

- Grundsätzlich Bewertung mit den Herstellungskosten;

- Beachtung des strengen Niederstwertprinzipes, wobei als Vergleichswerte die Werte des Absatzmarktes maßgeblich sind. Es ist daher zu prüfen, ob der zu erwartende Veräußerungserlös die bisherigen und die noch anfallenden Herstellungskosten sowie Verwaltungs- und Vertriebskosten deckt. Ist dies nicht der Fall, ist insoweit eine Abwertung vorzunehmen (retrograde verlustfreie Bewertung).

Die retrograde Bewertung der fertigen und unfertigen Erzeugnisse ist im Sinne einer verlustfreien Bewertung folgendermaßen vorzunehmen (vgl Egger/Samer/Bertl " Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, 8. Auflage, Seite 80):

Erzielbarer Verkaufserlös

- Erlösschmälerungen
- Vertriebssonderkosten
- noch zu erwartende Vertriebsgemeinkosten
- noch zu erwartende Verwaltungsgemeinkosten
- etwa noch anfallende Erzeugungs- bzw. Verarbeitungskosten (Herstellungskosten)

= Wert, der den Gegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist

Sind die nach § 203 Abs. 3 HGB ermittelten Herstellungskosten höher als der aufgrund der retrograden Rechnung ermittelte Wert, ist letzterer anzusetzen. Durch die verlustfreie Bewertung soll gewährleistet werden, dass eventuelle Verluste aus den hergestellten Produkten nicht jene Periode belasten, in der diese Produkte verkauft werden, sondern jene, in der sie hergestellt werden.

Daher wird die retrograde Wertermittlung auf Vollkostenbasis nur dann angewendet werden, wenn die vorliegenden Aufträge in den kommenden Perioden die Annahme preisgünstiger Aufträge, die die Fixkosten dieser Periode tragen würden, verhindern. Ist dies nicht der Fall, ist zu untersuchen, ob eine Nichtdurchführung des Auftrages einen Abbau der Fixkosten der kommenden Periode(n) ermöglichen würde. Können Fixkosten nicht abgebaut werden, würden sie also jedenfalls anfallen, haben sie jene Periode zu belasten, in der sie tatsächlich anfallen. In diesem Fall ist der voraussichtliche Höchstansatz auf Teilkostenbasis zu ermitteln:

Voraussichtlicher Verkaufserlös

- Erlösschmälerungen
- Vertriebssonderkosten
- noch zu erwartende variable Vertriebsgemeinkosten
- noch zu erwartende variable Verwaltungsgemeinkosten

- etwaig noch anfallende variable Erzeugungskosten

= Höchstwert am Bilanzstichtag

Für die steuerliche Bewertung sind die Herstellungskosten gem § 6 Z 2a EStG 1988 heranzuziehen. Eine gesonderte retrograde Bewertung der Halb- und Fertigerzeugnisse sowie noch nicht abrechenbarer Leistungen ist steuerlich nicht durchzuführen; es ist jedoch zu beachten, dass für den Fall, als bei retrograder Bewertung der handelsrechtliche Bilanzansatz unter die steuerlichen Herstellungskosten fällt, letzterer abzuwerten ist (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz).

Ausgangspunkt für die Bewertung sind die progressiv ermittelten Herstellungskosten. Diesem Wert ist ein Kontrollwert gegenüber zu stellen, der dem voraussichtlichen Verkaufserlös abzüglich den noch anfallenden Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie der noch anfallenden Herstellungskosten entspricht (retrograde Bewertung, Rz 2255ff EStR 2000).

Die retrograde Bewertung soll sicherstellen, dass den einzelnen Erzeugnissen am Abschlussstichtag nicht ein Wert beigemessen wird, der im Jahr der Auslieferung oder Leistung zu einem Verlust führt (verlustfreie Bewertung).

Dementsprechend darf ein kalkulatorischer Gewinnzuschlag bei der retrograden Bewertung nicht angesetzt werden. Der retrograd ermittelte Wert ist dann anzusetzen, wenn dieser geringer ist als die progressiv ermittelten Herstellungskosten.

Sinken die Marktpreise für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, kann auch dies eine Auswirkung auf den Teilwert von unfertigen und fertigen Erzeugnissen und von noch nicht abrechenbaren Leistungen haben. Dies kann jedoch ausgeschlossen werden, wenn die Preisminderung am Rohstoffmarkt nur eine vorübergehende ist, weil dann der Preis des Fertigproduktes unverändert bleibt.

Zukünftige Wertverluste haben keine Auswirkung auf den Teilwert am Abschlussstichtag.

Künftige Wertschwankungen können in der Steuerbilanz, anders als in der Handelsbilanz nicht berücksichtigt werden.

Für langfristige Aufträge sieht § 206 Abs 3 HGB ein Aktivierungswahlrecht in Höhe der Selbstkosten (inklusive angemessener Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten) vor.

Im Ergebnis ergibt sich somit eine Korrektur des Schemas der retrograden verlustfreien Bewertung gegenüber Rz 2255 sowie eine Differenzierung - wie oben angeführt - ob diese zu Voll- oder Teilkosten zu erfolgen hat.

Hat die retrograde verlustfreie Bewertung unter Berücksichtigung noch anfallender Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie noch anfallender Herstellungskosten zu Voll- oder Teilkosten zu erfolgen?

Für die steuerliche Bewertung des Umlaufvermögens sind gemäß § 6 Z 2a EStG 1988 die Herstellungskosten maßgeblich. Ein niedriger Teilwert kann bzw. muss auf Grund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes vom § 5-Ermittler angesetzt werden. Die retrograde Bewertung stellt bei unfertigen Erzeugnissen und noch nicht abrechenbaren Leistungen eine Form der Ermittlung des gegenüber den Herstellungskosten niedrigeren Teilwertes dar. Da steuerlich die Ermittlung des Teilwertes (wie die steuerlichen Herstellungskosten) zu "Vollkosten" zu erfolgen hat, hat auch die retrograde Ermittlung des Vergleichswertes auf Vollkostenbasis zu erfolgen, wobei die noch anfallenden Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie die noch anfallenden Herstellungskosten zu berücksichtigen sind. Für den § 5-Ermittler ist der Ansatz des niedrigeren Vergleichswertes verpflichtend.

Da der steuerliche Herstellungskostenbegriff Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht umfasst, besteht zum Unterschied vom Handelsrecht (§ 206 Abs. 3 HGB) für langfristige Aufträge steuerlich keine Möglichkeit zur Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten bzw. zum Ausweis der Selbstkosten.

6. § 6 Z 15 EStG 1988 (Rz 2608ff)

Ordentliche Kapitalherabsetzung nach Ablauf von zehn Jahren nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

Sachverhalt:

Eine GmbH hat 1993 ihr Nennkapital von damals 500.000 S im Wege einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach den KapitalberichtigungsG BGBl 1967/171 auf 1.000.000 S erhöht. Für die Kapitalberichtigungen wurden 200.000 S aus der Kapitalrücklage und 300.000 S aus der Gewinnrücklage verwendet.

Im Jahre 2004 möchten die Gesellschafter der GmbH – beteiligt sind zu 50% die natürliche Person A (AK bis 2004 unverändert 250.000 S, nunmehr 18.169 €) und zu 50% die A-GmbH (BW 210.000 S nach Übertragung stiller Rücklagen iSd seinerzeitigen § 12 EStG 1988, nunmehr 15.262 €) – im Rahmen einer ordentlichen Kapitalherabsetzung das Nennkapital von (rd) 72.700 € auf 35.000 € herabsetzen und an die Gesellschafter rückzahlen.

Fragestellung:

Löst die Einlagenrückzahlung bei der Gesellschaftern Steuerpflicht aus?

- a) Eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wäre steuerlich dem Grunde nach als Ausschüttung an die Gesellschafter mit nachfolgender Wiedereinlage zu werten (Doppelmaßnahme). Um die damit im Jahr der Kapitalberichtigung verbundene Besteuerung natürlicher Personen gemäß § 97 EStG 1988 (Endbesteuerung) zu vermeiden, ist diese Ausschüttung gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 steuerfrei. Diese Steuerbefreiung kann sich dem Grunde nach nur auf den aus der Gewinnrücklage übertragenen Betrag beziehen. Die mitbeteiligte Körperschaft ist davon nicht betroffen, da die Ausschüttung unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG 1988 fällt. Der aus der Kapitalrücklage übertragene Betrag fällt nicht unter die Doppelmaßnahme, da nur eine Eigenkapitalverschiebung innerhalb der berichtigen Gesellschaft vorliegt, die somit keine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG 1988 auslöst und nicht unter die Regelungen des § 3 Abs. 1 Z 29 bzw des § 6 Z 15 und des § 32 Z 3 EStG 1988 fällt.
- b) Die Ausschüttungs-Steuerbefreiung ist eine bedingte. § 32 Z 3 EStG 1988 sieht nämlich vor, dass im Falle einer Kapitalherabsetzung innerhalb von zehn Jahren nach einer Kapitalberichtigung mit Rückzahlung der Einlagen insoweit keine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG 1988, sondern eine Ausschüttung vorliegt, die die KEst-Pflicht (Endbesteuerung) auslöst. Diese Ausschüttungsfiktion trifft nur natürliche Personen, bei Körperschaften liegt – wie oben erwähnt – die sachliche Befreiung des § 10 Abs 1 KStG 1988 vor. Siehe weiters Rz 6907ff EStR 2000.
- c) § 6 Z 15 EStG 1988 sieht im Falle einer Kapitalberichtigung die „Spreizung“ der Anschaffungskosten bzw Buchwerte der Anteile an der berichtigen Gesellschaft vor. Im Verhältnis des ursprünglichen Nennkapitals zum erhöhten Nennkapital werden die Anschaffungskosten bzw Buchwerte abgestockt und die Abstockungsbeträge als Anschaffungskosten bzw Buchwerte der „Freianteile“ (bei GmbH) oder „Gratisaktien“ (bei AG) behandelt. Siehe weiters Rz 2608f EStR 2000.

Ausgangspunkt ist – wie oben dargestellt -, dass A im Jahr der Kapitalberichtigung Anschaffungskosten von 250.000 und die GmbH einen Buchwert von 210.000 hatte.

- Hinsichtlich der Umwandlung der Kapitalrücklage iHv 200.000 ergibt sich keine Änderung der Anschaffungskosten bzw des Buchwertes.
- Hinsichtlich der Umwandlung der Gewinnrücklage führen die Freianteile für die beiden Gesellschafter im Nominale von je 150.000 zur erwähnten „Spreizung“ im Verhältnis des auf die umgewandelte Gewinnrücklage entfallenden Nennkapitals zum ursprünglichen Nennkapital, dh von 150.000 : 250.000 bzw 37,5% : 62,5%:
 - Die Anschaffungskosten der Altanteile des A iHv 250.000 sinken auf 62,5% = 156.250, der Freianteil des A ist mit 37,5% = 93.750 anzusetzen, in Summe bleibt es bei Gesamtanschaffungskosten iHv 250.000.
 - Der Buchwert des Altanteils der GmbH iHv 210.000 sinkt auf 62,5% = 131.250 ab, der Freianteil ist mit einem Buchwert von 37,5% = 78.750 anzusetzen. Der Gesamtbuchwert bei der GmbH ist unverändert 210.000 S.
 - Diese Darstellung dient nur der Erklärung der Funktion des § 6 Z 15 EStG 1988. Sie hat darüber hinaus keine besondere Bedeutung.

d) Nach Ablauf von zehn Jahren kann die Ausschüttungsfiktion nicht mehr wirksam sein. Punkt 3.2.1 des Einlagenrückzahlungserlasses (AÖF 1988/88) sieht vor, dass das Nennkapital-Subkonto ab dem elften Jahr um den aus der Gewinnrücklage übertragenen Betrag aufgestockt wird.

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

Die ordentliche Kapitalherabsetzung nach Ablauf der Zehnjahresfrist mit Rückzahlung ist als Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG 1988 zu werten. Mangels Veränderung der Anschaffungskosten oder Buchwerte der Anteile kann sich daher ein Überhang des Rückzahlungsbetrages gegenüber den Anschaffungskosten bzw Buchwerten ergeben, der sowohl bei der natürlichen Person gemäß § 31 EStG 1988 als auch bei der Körperschaft gemäß § 7 Abs 2 KStG 1988 Steuerpflicht auslöst.

Die ordentliche Kapitalherabsetzung im Nominale von 37.700 € fällt mit 18.850 € auf A und mit 18.850 € auf die GmbH:

- Bei A übersteigt der Rückzahlungsbetrag von 18.850 € die Gesamtanschaffungskosten der Beteiligung (Altanteil und Freianteil) iHv 18.169 € (früher 250.000 S) um 681 €, dieser Betrag ist gemäß § 4 Abs 12 EStG 1988 iVm § 31 EStG 1988 steuerpflichtig und im Veranlagungsweg zu erfassen. Die Anschaffungskosten von 0 € sind für die fortgesetzte steuerliche Behandlung maßgebend.
- Bei der GmbH übersteigt die Forderung auf das rückzuzahlende Kapital iHv 18.850 € den Gesamtbuchwert der Beteiligung von 15.262 € (früher 210.000 S) um 3.588 €, damit liegt insoweit gemäß § 4 Abs 12 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG 1988 ein körperschaftsteuerpflichtiger Ertrag vor. Der Buchwert von 0 € ist für die fortgesetzte steuerliche Behandlung maßgebend.

Die Anhebung der Anschaffungskosten bzw Buchwerte hätte zur endgültigen Nichtbesteuerung der umgewandelten Gewinne geführt. Die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 29 EStG 1988 sollte nur die Sofortbesteuerung der Umwandlung von Gewinnen in Kapital verhindern, nicht aber zu einer endgültigen Nichtbesteuerung führen. § 6 Z 15 EStG 1988 idgF kann daher auch nicht dahingehend interpretiert werden, dass die Umwandlung in eine Einlage bei der Körperschaft als Einlage der Gesellschafter zu fingieren ist, die die Erhöhung der Anschaffungskosten bzw Buchwerte bewirkt.

7. § 9 Abs 1 Z 4 EStG 1988 (Rz 3323 EStR 2000)

Drohverlustrückstellung bei schwebenden Absatzgeschäften

Sachverhalt:

Laut Rz 3323 EStR 2000 ergibt sich die Rückstellung aus der Gegenüberstellung der Forderung auf das Entgelt einerseits und den Vollkosten (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) andererseits.

Fragestellung:

Gemäß § 198 Abs. 8 Z 1 HGB ist eine Rückstellung zu bilden, soweit Verluste vorhersehbar sind. Solche Verluste können daraus entstehen, dass noch anfallende Herstellungskosten, Verwaltungs- und Vertriebskosten im Verkaufspreis nicht mehr abgedeckt werden können. Die Ermittlung des voraussichtlichen Verlustes kann sowohl auf Vollkostenbasis als auch auf Teilkostenbasis erfolgen. Bezüglich der Frage, wann die Rückstellungsberechnung auf

Vollkostenbasis und wann auf Teilkostenbasis zu erfolgen hat, wird auf die Ausführungen zur retrograden verlustfreien Bewertung fertiger und unfertiger Erzeugnisse sowie noch nicht abrechenbarer Leistungen verwiesen (vgl. *Egger/Samer/Bertl* "Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch", 8. Auflage, Seite 273).

Laut *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, Tz 43 zu § 5 und Rz 3323 EStR 2000 ist die Rückstellung zu Vollkosten zu bilden. Der Ansatz der Vollkosten sei deshalb gerechtfertigt, weil es sich bei der Rückstellung um eine vorweggenommene Teilwertabschreibung handelt und auch der Ausgangswert der Teilwertabschreibung, nämlich die eigenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Vollkosten angesetzt werden. Eine Rückstellung ist daher auch dann anzusetzen, wenn die Gegenleistung zwar über den Grenzkosten, aber unter den Vollkosten liegt. Ebenso vertritt *Mayr* bei Verlustrückstellungen den Ausweis zu Vollkosten (Rückstellungen, 262).

Nach *Zorn*, in *Hofstätter/Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, § 9, Tz 145, dürfen hingegen nur die Einzelkosten und die variablen Gemeinkosten in die Rückstellung einbezogen werden. Fixkosten, die auch ohne das konkrete schwebende Geschäft anfallen würden, führen nicht zu einem auf dieses Geschäft zurückzuführenden Verlust. Wesentlich ist, dass die Fixkosten nicht durch den Abschluss des Geschäftes verursacht sind, sondern auch angefallen wären, wenn der Unternehmer das betreffende Geschäft nicht eingegangen wäre. Für die Berechnung der Höhe der Kosten (Aufwendungen) sind künftige Kostensteigerungen bzw. –minderungen nur dann zu berücksichtigen, wenn und soweit sie bei Bilanzerstellung bereits sicher sind und nicht auf dem Grunde nach erst nach dem Bilanzstichtag entstandene Umstände zurückgehen.

Mit Wirkung ab der Veranlagung 2001 dürfen Drohverlustrückstellungen gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 nur mehr mit 80% des Teilwertes, das ist hier der Aufwandsüberhang, angesetzt werden, wenn die Laufzeit der Rückstellung 12 Monate oder mehr beträgt. Die Laufzeit bemisst sich beim Lieferungs- oder Leistungsgeschäft nach dem Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der voraussichtlichen Ausführung der Lieferung bzw. Leistung.

Da § 9 EStG 1988 Rückstellungen für das EStG eigenständig regelt, gehen die steuerlichen Rückstellungsgrundsätze als zwingende steuerliche Vorschriften den handelsrechtlichen Regelungen vor. Die in § 9 EStG 1988 festgelegten steuerlichen Rückstellungsvorschriften müssen dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen ausgelegt werden, wobei die Leistungsfähigkeit des § 5-Ermittlers nicht anders zu messen ist als jene der unter § 4 Abs. 1 fallenden Steuersubjekte. Es erhebt sich daher die Frage, ob die Bewertung der Rückstellung nicht zu variablen Kosten zu erfolgen hat.

Sind für die Höhe der Rückstellung Vollkosten oder Teilkosten anzusetzen?

(Droh)verlustrückstellungen sind wie Verbindlichkeitsrückstellungen steuerlich auf Vollkostenbasis zu bewerten. Die Bewertung zu Vollkosten ergibt sich schon aus dem Gesetz: § 9 Abs. 5 EStG sieht für die Bewertung von Rückstellungen den Teilwert (bzw 80% davon) als Bewertungsmaßstab vor. Es lässt sich schon nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht rechtfertigen, bei den Verbindlichkeitsrückstellungen die Vollkosten und bei den Verlustrückstellungen nur die Teilkosten anzusetzen. Der Teilwert ist ein Bewertungsmaßstab auf Vollkostenbasis. Das gilt für alle Rückstellungen, also für Verbindlichkeits- und Verlustrückstellungen gleichermaßen.

8. § 18 Abs. 6 EStG 1988 (Rz 4502ff)

Verlustabzug im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften

Sachverhalt:

Beispiel 1: Folgende Einkünfte und Sonderausgaben liegen vor (Angabe in €):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	- 21.811,76 (Kennzahl 330)
Progressionserhöhende Einkünfte:	59.267,00 (Kennzahl 440)
Versicherungen:	1.430,83 (Kennzahl 455)
Kirchenbeitrag:	75,00 (Kennzahl 458)
Verlustabzug:	79.275,74 (Kennzahl 462)

Beispiel 2: Folgende Einkünfte und Sonderausgaben liegen vor (Angaben in €):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	100.000 (Kennzahl 330)
Progressionserhöhende Einkünfte:	100.000 (Kennzahl 440)
Verlustabzug:	120.000 (Kennzahl 462)

Fragestellung:

Wie hoch ist der Verlustabzug, wie erfolgt die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes?

Bei Vorhandensein von Progressionseinkünften werden die steuerpflichtigen Einkünfte mit dem Steuersatz versteuert, der sich unter (Mit)Berücksichtigung der Progressionseinkünfte ergibt. Bei Vorhandensein ausländischer Progressionseinkünfte hat stets zunächst die Ermittlung des (inländischen) Einkommens zu erfolgen, wobei gegebenenfalls ein Verlustvortrag im Rahmen des § 2 Abs. 2b EStG 1988 zu berücksichtigen ist. In weiterer Folge sind zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes die ausländischen Progressionseinkünften hinzuzurechnen. Schematisch dargestellt bedeutet dies:

1. Ermittlung des inländischen Einkommens: Verlustvortrag wird nur vom inländischen Gesamtbetrag der Einkünfte berücksichtigt.
2. Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes: Hinzurechnung der ausländischen Progressionseinkünfte zum inländischen Einkommen.

Im Beispiel 1 ist daher die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz wie folgt zu ermitteln:

Inl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 21.811,76
Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE)	- 21.811,76
Sonderausgaben	0
Einkommen	- 21.811,76
Ausl. Progressionseinkünfte	59.267,00
Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz	37.455,24

Da die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte negativ sind, ist weder ein Verlustabzug zu berücksichtigen, noch ergibt sich eine Einkommensteuerschuld.

Im Beispiel 2 ist daher die Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz wie folgt zu ermitteln:

Inl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	100.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE)	100.000,00
Sonderausgabenpauschale	0,00
Verlustvortrag (max. 75% des	75.000,00

GdE)	
Einkommen	25.000,00
Ausl. Progressionseinkünfte	100.000,00
Bemessungsgrundlage Durchschnittssteuersatz	125.000,00

Weitere 45.000 des Verlustvortrages bleiben vortragsfähig.

9. § 37 Abs 2 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 (Rz 6801 ff und 7369 EStR 2000)

Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden?

Sachverhalt:

Ein Künstler (der seine Einkünfte nach der Künstler-Pauschalierung ermittelte), kreierte im Jahr 1989 im Auftrag der Stadt Wien für das Mozartgedenkjahr 1991 zwei Geräte, die er als "Optophone" bezeichnete. Die Optophone wurden von der Gemeinde Wien im Jahr 1991 angemietet; die vereinbarten Mietentgelte wurden bis Mitte 1991 beglichen.

In der Folge benützte die Stadt Wien die Geräte weiter, ohne dafür ein Entgelt zu entrichten. Die mehrmalige Aufforderung des Abgabepflichtigen, die Geräte entweder zurückzustellen oder die offenen Mietzinse zu bezahlen, wurden von der Stadt Wien negiert. Nach Einschalten eines Rechtsanwalts und dessen mehrmaliger Intervention erklärte sich die Stadt Wien zu einer Vergleichszahlung bereit.

Laut Auffassung des Abgabepflichtigen (bzw. seines steuerlichen Vertreters) handelt es sich dabei um eine Entschädigung für entgangene Einnahmen (Entschädigungszeitraum: 9 Jahre), sodass die Voraussetzungen des § 37 Abs 2 Z 2 EStG 1988 vorlägen und somit die beantragte Einkünfteverteilung auf drei Jahre zu gewähren sei.

Fragestellung:

Handelt es sich bei der im obigen Sachverhalt angeführten Vergleichszahlung um eine Entschädigung iSd § 32 Z 1 lit. a EStG 1988, für die die Begünstigung des § 37 Abs 2 Z 2 EStG 1988 angewendet werden kann?

§ 32 EStG 1988 begründet keine zusätzliche Einkunftsart. "Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen" nach § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 stellen Einkünfte der Einkunftsart dar, mit der sie wirtschaftlich zusammenhängen.

Die konstitutive Bedeutung des § 32 EStG 1988 besteht darin, dass für die dort genannten Entschädigungen die Steuerbegünstigung des § 37 EStG 1988 vorgesehen ist. Im Hinblick darauf müssen "Entschädigungen" von Einnahmen abgegrenzt werden, die keine spezifische Entschädigung iSd § 32 EStG 1988, sondern "normale" Einnahmen im Rahmen einer steuerlichen Einkunftsquelle darstellen.

Der Begriffsinhalt der "Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen" nach § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 ist durch Lehre und Rechtsprechung bestimmt. Dementsprechend muss es sich um die Abgeltung eines der Zahlung ursächlich zu Grunde liegenden Schadens handeln, der durch ungewöhnliche Ereignisse, die außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes liegen, verursacht worden ist (vgl. Rz 6812 EStR 2000). Der Schaden muss im Entfall von Einnahmen gelegen sein und ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen eingetreten sein, wobei es nicht schädlich ist, wenn der Geschädigte mit dem Schädiger eine Vereinbarung über die Entschädigung trifft.

Bei einer "Entschädigung" darf es sich auch nicht um eine Erfüllung im Rahmen eines bestehenden Rechtsverhältnisses handeln, sei es auch in Abänderung der vereinbarten Modalitäten (zB Nachzahlungen, Abfindungen, bloße Kapitalisierung), sondern es muss eine neue Rechtsgrundlage für die Entschädigung vorliegen (zB Vertrag, gerichtlicher Vergleich, Gerichtsurteil, vgl Rz 6813 EStR 2000).

Im gegenständlichen Fall wurden die überlassenen Instrumente über die vereinbarte Dauer hinaus auf einer zumindest strittigen Rechtsgrundlage über einen Zeitraum von neun Jahren hindurch weiterbenützt. Der zwischen dem Steuerpflichtigen und der Gemeinde darüber geführte Rechtsstreit betreffend die Rückstellung oder Begleichung der offenen Mieten wurde im Vergleichswege durch die zu beurteilende Zahlung bereinigt.

Die Vergleichszahlung erfüllt die dargestellten Merkmale einer "Entschädigung für entgangene Einnahmen" iSd § 32 Z 1 lit a EStG 1988. Sie stellt eine Abgeltung des ursächlich durch die Weiterbenützung dem Steuerpflichtigen erwachsenen Schadens aus der Nichtverfügbarkeit der Instrumente dar. Angesichts der strittigen Rechtsgrundlage kann nicht von einer bloßen, wenn auch modifizierten

Erfüllung im Rahmen eines bestehenden Rechtsverhältnisses gesprochen werden. Mit dem Vergleich liegt vielmehr eine neue Rechtsgrundlage vor, sodass der Tatbestand der "Entschädigung" auch insoweit erfüllt ist.

Im Hinblick auf den neunjährigen Entschädigungszeitraum liegen daher die Voraussetzungen für die Einkünfteverteilung nach § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vor.

10. §§ 37 Abs 2 Z 1 EStG, 37 Abs 5 EStG 1988 (Rz 7367, 7368 EStR 2000)

Unterschiedliche Behandlung von Veräußerungsgewinnen

Sachverhalt:

Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG werden unterschiedlich behandelt, je nach dem, ob für solche Veräußerungsgewinne die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs 5 EStG 1988 oder eine Verteilung auf drei Jahre nach § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 beansprucht wird. Aus dem Gesetz ist dies jedoch nicht abzuleiten.

Rz 7367 EStR 2000: Bei der Ermittlung der für die Anwendung des § 37 Abs 5 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) maßgebenden Steuerbemessungsgrundlage sind außerordentliche Einkünfte mit Verlusten aus der gleichen Einkunftsart auszugleichen (horizontaler Verlustausgleich).

Rz 7368 EStR 2000: Die Einkünfteverteilung gemäß § 37 Abs 2 EStG 1988 ist stets vor Vornahme eines Verlustausgleiches vorzunehmen (ebenso *Atzmüller* in RdW 9/2000, S 568 und *Doralt*, ESt-Kommentar, § 37 Tz 7/2).

Fragestellung:

Wodurch ist eine solche Differenzierung sachlich gerechtfertigt?

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die in die EStR 2000 (Rz 7367) Eingang gefunden hat, ist die Anwendung eines begünstigten Steuersatzes auf bestimmte Einkünfte nur insoweit möglich, als diese nach Vornahme eines horizontalen und vertikalen Verlustausgleiches noch im Einkommen vorhanden sind. Da der Verlustausgleich systematisch vor Anwendung des Tarifs zu erfolgen hat, können Einkünfte nur mehr insoweit tariflich begünstigt behandelt werden, als sie nach Vornahme des Verlustausgleiches noch vorhanden sind.

Diese zu steuersatzbegünstigten Einkünften vertretene Ansicht kann auf verteilungsbegünstigte Einkünfte wegen der anders gearteten Entlastungswirkung nicht übertragen werden.

Im Gegensatz zur Anwendung eines begünstigten Steuersatzes erfolgt nämlich bei der Einkünfteverteilung die Progressionsentlastung dadurch, dass die begünstigten Einkünfte im jeweiligen Veranlagungsjahr ihres Anfalles nur anteilig (zu einem Drittel oder Fünftel) erfasst werden und solcherart nur mit dem jeweiligen Anteil auf den Steuersatz Einfluss nehmen, wobei die ausgeschiedenen Drittel- bzw. Fünftelbeträge in den Folgejahren einkünfteerhöhend anzusetzen sind. Dies bewirkt, abgesehen vom Finanzierungsvorteil der späteren Versteuerung, eine vergleichsweise geringere Gesamtsteuerbelastung dann, wenn – was regelmäßig der Fall sein wird – die verteilten Einkünfte in den einzelnen Jahren einer geringeren Grenzsteuerbelastung ausgesetzt sind, als bei ihrer vollen Erfassung im Jahr ihres Anfalles. Zum Unterschied von der Anwendung einer Steuersatzermäßigung (auf die vollen Einkünfte) erfolgt damit bei der Einkünfteverteilung die Entlastung auf der Ebene der Bemessungsgrundlage.

Die der Begünstigung zugänglichen Einkünfte sind in § 37 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 9 EStG 1988 gesetzlich umschrieben. Es ist weder aus dem Gesetzeswortlaut erschießbar noch systematisch geboten, die der Begünstigung zugänglichen Einkünfte als Größen zu verstehen, deren Höhe sich nach Durchführung eines Verlustausgleichs ergibt. Die vom VwGH zur Anwendung des Hälftesteuersatzes systematisch konsequent vertretene Ansicht, wonach die Anwendung des Tarifs der Einkünfteermittlung und damit der Vornahme des Verlustausgleichs vorgelagert ist, lässt sich auf verteilt zu erfassende Einkünfte nicht übertragen, da die steuerliche Erfassung von nach § 37 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 9 EStG 1988 begünstigten Einkünften mit jeweils nur dem Drittel- bzw. Fünftelbetrag der Durchführung des Verlustausgleichs als Maßnahme im Zuge der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte systematisch vorgelagert ist.

Hätte der Verlustausgleich Einfluss auf die Höhe der verteilungsbegünstigten Einkünfte, wären deren Höhe damit davon abhängig, ob im konkreten Fall ein Verlustausgleich vorzunehmen ist oder nicht. Dieses Ergebnis kann aber weder aus dem Gesetz abgeleitet werden, noch ist es einsichtig, das Ausmaß des in der Verteilungsbegünstigung gelegenen Progressionsvorteils vom Vorliegen oder Nichtvorliegen ausgleichender Verluste abhängen zu lassen.

Aus den dargestellten Erwägungen ist daher die Einkünfteverteilung nach § 37 Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 9 EStG 1988 stets vor Vornahme eines Verlustausgleichs vorzunehmen. Rz 3768 EStR 2000 bleibt unverändert.

11. § 21 EStG 1988 (Rz 4231, 4233 EStR 2000)

Buschenschank: Abgrenzung Land- und Forstwirtschaft zu Gewerbebetrieb

Sachverhalt:

Ein pauschalierter Land- und Forstwirt mit einem Einheitswert in Höhe von € 15.000,-- verarbeitet und vermarktet sämtliche Produkte aus der eigenen Land- und Forstwirtschaft selbst. Urprodukte der eigenen Land- und Forstwirtschaft sind Schweine, Rinder, Getreide und Obst. Durch die nachfolgende Be- und Verarbeitung werden Speck, Salami, Würste, Käse, Brot, Süßmost und Most erzeugt. Diese Produkte werden sowohl Ab-Hof (bzw. am Bauernmarkt) als auch in der eigenen Buschenschanke mit folgenden Umsatzzuordnungen verkauft:

Im Jahr 2002:

Einnahmen aus Ab-Hof-Verkauf von be- und verarbeiteten Produkten € 22.000,--

Einnahmen aus Buschenschank € 37.000,--*)

*) davon: Einnahmen aus be- und verarbeiteten Produkten € 30.000,-- und Einnahmen aus Most und Süßmost € 7.000,--

Im Jahr 2003:

Einnahmen aus Ab-Hof-Verkauf von be- und verarbeiteten Produkten € 30.000,--

Einnahmen aus Buschenschank € 29.000,--*)

*) davon: Einnahmen aus be- und verarbeiten Produkten € 22.000,-- und Einnahmen aus Most und Süßmost € 7.000,--

Fragestellung:

Inwieweit ist das VwGH-Erkenntnis vom 16.9.2003, ZI 99/14/0228, welches offensichtlich zu den Rz 4231 und Rz 4233 EStR 2000 in Widerspruch steht, anwendbar?

Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 16.9.2003, ZI 99/14/0228, können keine über den Einzelfall hinausgehenden Schlussfolgerungen gezogen werden. Dies bedeutet, dass die in Rz 4231 EStR 2000 vertretene Rechtsauffassung, wonach der

Buschenschank unmittelbarer Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes ist und die Einnahmen daraus nicht in die Grenze von 24.200 € einzubeziehen sind, weiterhin aufrecht bleibt.

Die Einkünfte aus dem Buschenschank sind daher sowohl 2002 als auch 2003 im Rahmen der landwirtschaftlichen Teilpauschalierung (§ 6 LuF PauschVO) zu erfassen.

Hingegen ist Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung eines Urproduktes zur Land- und Forstwirtschaft, dass diese nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung steht. Diese liegt vor,

- wenn der Einkaufswert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25 % der Einnahmen aus diesem Nebenbetrieb nicht überschreitet und
- wenn die Einnahmen aus der Be- und/oder Verarbeitung für sich alleine oder gemeinsam mit den Einnahmen aus einem allfälligen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb 24.200 € (inklusive Umsatzsteuer) nicht überschreiten (vgl. Rz 4216 EStR 2000).

Für den Anfragefall bedeutet dies, dass im Jahr 2002 die Einkünfte aus dem Ab-Hof-Verkauf (bzw Bauernmarkt) als landwirtschaftliche Einkünfte nach § 6 LuF PauschVO 2001, BGBl II Nr. 54/2001 idF 416/2001, zu erfassen sind.

Im Jahr 2003 hingegen sind die Einkünfte aus dem Verkauf der be- und/oder verarbeiteten Produkte ab Hof (bzw Bauernmarkt) wegen Überschreitung der 24.200 €-Grenze als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen, während die Einkünfte aus dem Buschenschank weiterhin im Rahmen der landwirtschaftlichen Teilpauschalierung (§ 6 LuF PauschVO) zu erfassen sind.

12. §§ 21, 29 EStG 1988 (Rz 7723e EStR 2000)

Steuerliche Behandlung von Holzbezugsrechten

Sachverhalt:

Im Einzugsgebiet des Wirtschaftsraumes Judenburg Liezen beziehen Abgabepflichtige (v. a. im Ausseerland) Einkünfte aus sogenannten Servitutsrechten. Diese, vorwiegend Holzbezugsrechte (Streu- oder Weiderechte), basieren auf sogenannten Regulierungsvergleichen aus den Jahren 1860 bis 1870. Nachdem es sich im Gegensatz zu

Nutzungsanteilen an Waldagrargemeinschaften nicht um Eigentumsrechte handelt, bei denen die Berechtigten Miteigentumsanteile halten, kommt es auch zu keiner Einheitswertfeststellung. Den Servitutsberechtigten obliegen keinerlei Verpflichtungen zur Übernahme waldwirtschaftlicher Maßnahmen wie Fortswegebau, Kulturpflege oder Aufforstungsverpflichtungen. Sie sind allerdings auch nicht (eigen)jagdberechtigt. Beim Verpflichteten – überwiegend die Österreichischen Bundesforste – sind diese Nutzungsrechte immer im C-Blatt als Last, beim Berechtigten meist im A-Blatt grundbücherlich erfasst. Der jährliche Bezug wird im sogenannten Holzverlass (jährliche Zusammenkunft) besprochen und durch Auszeige vom Forstpersonal vorgenommen. Er stimmt idR mengenmäßig mit dem urkundlich fixiertem Ausmaß überein. Sogenannte Vorgriffe im Ausmaß bis zu drei Jahresbezügen können aus wirtschaftlich berücksichtigungswürdigen Gründen in Anspruch genommen werden. Nichtnutzungen, die länger als drei Jahre zurückliegen, verfallen.

Holzbezugsrechte sind vorwiegend mit landwirtschaftlichen Liegenschaften und Gewerbebetrieben (zB Köhlerei, Schmiede, Bäckerei, Gastwirtschaft) verbunden und setzen seinerzeit die entsprechende Ausübung einer landwirtschaftlichen oder gewerblichen Tätigkeit voraus. Gegenständliche Servitutsrechte sind nur im Zusammenhang mit der Stammsitzliegenschaft vererbbar und veräußerbar. Rechtsgeschäfte über den Verkauf oder die unentgeltliche Übertragung werden von der Agrarbezirksbehörde geprüft (Genehmigungsvermerk auf der Urkunde für die Verbücherung erforderlich). Ablösen durch den Verpflichteten sind möglich.

Fragestellung:

Wie ist die Ausübung der Holzbezugsrechte beim Nutzungsberechtigten steuerlich zu erfassen?

Einkünfte aus Holzbezugsrechten sind wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988. Ist dieses Recht einem Betriebsvermögen zuzuordnen, liegen auf Grund der Subsidiaritätsregel betriebliche Einkünfte vor (VwGH 19. 3. 1985, 84/14/0139). Gehört das Holzbezugsrecht zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, gilt hinsichtlich der Pauschalierung Folgendes: Da Holzservitutsrechte gemäß § 11 Abs 4 BewG 1955 im Einheitswert nicht erfasst sind, sind sie durch die Pauschalierung nicht abgegolten und somit gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Die Erfassung kann wahlweise durch vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung oder entsprechend der Rz 7723e EStR 2000 vorgenommen werden.

Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Vorliegen von Einkünften gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 die Einkunftsermittlung wie bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfolgt.

13. § 21 EStG 1988 (Rz 4185, 5130 EStR 2000)

Besteuerung von Wildabschüssen durch einen vollpauschalierten Land- und Forstwirt

Sachverhalt:

Ein vollpauschalierte Land- und Forstwirt verpachtet seine 600 ha umfassende Eigenjagd nicht, sondern verkauft die Wild-Abschüsse an sogenannte Abschussnehmer um nahezu den gleichen Betrag, den er bei einer Verpachtung der Eigenjagd erzielen würde.

Fragestellung:

Bei der Verpachtung einer Jagd ist der vereinnahmte Pachtzins im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung gesondert als Einnahme zu erfassen. Ist der Ansatz von Abschussgebühren ebenso zu behandeln?

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist der Verkauf von Wildabschüssen Jagdpachterlösen gleichzusetzen. Außerdem ist der Verkauf von Rechten durch die Pauschalierung nicht abgegolten (vgl § 1 Abs 4 LuF PauschVO 2001). Es ist daher beabsichtigt, Rz 4185 EStR 2000 wie folgt klarzustellen:

Jagdpachterlöse, die für die Zur-Verfügung-Stellung von Grundflächen einer Eigen- oder Gemeindejagd gezahlt werden, sind im Rahmen der pauschalen Gewinnermittlung als "Pachtzins" gesondert anzusetzen. Dies gilt sinngemäß für den Verkauf von Wildabschüssen.

Die Einkünfte aus den Wildabschüssen (Einnahmen abzüglich der tatsächlich angefallenen Ausgaben für den vergebenen Abschuss, zB anteilige Wildfütterungskosten, anteilige Kosten für die Errichtung von Hochsitzen und Kanzeln) sind daher gesondert anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, die anteiligen Ausgaben mit 30 % der Einnahmen aus dem Wildabschuss zu schätzen und die Einkünfte aus den Wildabschüssen mit 70 % der Einnahmen anzusetzen.

14. § 21 EStG 1988 (Rz 4193, 5073 EStR 2000)

Privatzimmervermietung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft

Sachverhalt:

Ein den Gewinn entsprechend der Pauschalierungsverordnung für LuF (Vollpauschalierung) ermittelnder Land- und Forstwirt vermietet 8 Fremdenbetten in Fremdenzimmern und 8 Fremdenbetten in 2 Appartements. Alle Betten befinden sich im Bauernhofgebäude. Hinsichtlich der Betreuung der Gäste wird zwischen Appartementgästen und solchen in Fremdenzimmern außer der Verabreichung eines Frühstücks an die Fremdenzimmergäste kein Unterschied gemacht (Urlaub am Bauernhof).

Fragestellung:

Stellen die daraus erzielten Einkünfte noch solche aus LuF dar?

Ist die sogenannte Bettenkapazität zwecks Beurteilung der Einkunftsart isoliert auf Fremdenbetten (Zimmer mit Frühstück) und isoliert auf Appartementbetten zu ermitteln oder bedarf es keiner Unterscheidung?

Die Beherbergung von Feriengästen durch Zimmervermietung führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn von der Vermietung nicht mehr als zehn Betten erfasst werden (vgl. Rz 4193 EStR 2000). Hinsichtlich dieser Zehn-Betten-Grenze ist folgendermaßen zu unterscheiden:

- 1. Es werden zur Nutzungsüberlassung (mit oder ohne Frühstück) weitere zusätzliche Nebenleistungen erbracht ("Urlaub am Bauernhof", wie zB Produktverkostung, "Mitarbeit" der Gäste, Besichtigung des Betriebes, Zugang zu den Stallungen, Demonstrieren der Wirtschaftsabläufe usw.):**
In diesem Fall ist die Zehn-Betten-Grenze einheitlich zu sehen, dh es ist unerheblich, ob die Betten in einem (mehreren) Appartement(s) oder in einem (mehreren) sonstigen Zimmer(n) angeboten werden. Es liegen bei Überschreitung der 10 Betten-Grenze – unabhängig, ob sich diese in Fremdenzimmern oder Appartements befinden - insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.
- 2. Es werden Fremdenzimmer mit Nebenleistungen in Form von Frühstück und täglicher Reinigung angeboten, während bei der Vermietung der Appartements keine Nebenleistungen erbracht werden. In diesem Fall sind die Zimmervermietung und die Appartementvermietung getrennt zu beurteilen.**

Die Zehn-Betten-Grenze bezieht sich nur auf die Überlassung von Fremdenzimmern. Die Appartementvermietung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

3. Es werden sowohl Fremdenzimmer als auch Appartements mit Nebenleistungen in Form von Frühstück und täglicher Reinigung angeboten. In diesem Fall ist wie im Fall 1 die gesamte Bettenanzahl zusammenzurechnen. Es liegen bei Überschreitung der Zehn-Betten-Grenze – unabhängig, ob sich diese in Fremdenzimmern oder Appartements befinden - insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Beispiele:

1. Im Rahmen von "Urlaub am Bauernhof" (umfassend Produktverkostung, "Mitarbeit" der Gäste, Besichtigung des Betriebes und Demonstrieren der Wirtschaftsabläufe) werden 4 Doppelzimmer und 2 Apartments mit jeweils 4 Betten vermietet (insgesamt 16 Betten). Es liegt insgesamt hinsichtlich der gesamten Zimmervermietung eine gewerbliche Tätigkeit vor.

2. Es werden 4 Doppelzimmer und 2 Apartments mit jeweils 4 Betten vermietet. Bei der Apartmentvermietung wird kein Frühstück verabreicht, es werden keine Nebenleistungen angeboten. Es erfolgt keine tägliche Reinigung, sondern lediglich eine Endreinigung. Die Fremdenzimmer werden hingegen täglich gereinigt und es wird ein Frühstück verabreicht. Die Einkünfte aus der Vermietung der Fremdenzimmer sind als Nebentätigkeit im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Rz 4193 EStR 2000) zu ermitteln. Die Vermietung der Apartments führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

3. Wie Beispiel 2, es werden allerdings auch die Apartments wie die Fremdenzimmer täglich gereinigt und es wird an alle Gäste ein Frühstück verabreicht. Es liegt eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vor.

15. § 21 EStG 1988 (Rz 4180a EStR 2000)

Verkauf des Milchkontingents in Raten

Sachverhalt:

Ein vollpauschalierter Landwirt verkauft 2004 sein gesamtes Milchkontingent von 20.000 kg um 20.000 Euro (1 €/kg). Der Kaufpreis wird in zwei Raten bezahlt, und zwar 2004 10.000 €

und 2005 ebenfalls 10.000 €. Die Anschaffungskosten werden entsprechend der Rz 4180a EStR 2000 im Schätzungswege mit 8.300 € (10.000 kg x 0,83 €) ermittelt.

Fragestellung:

Wann ist der Veräußerungserlös aus dem Verkauf des Milchkontingents vom Landwirt zu versteuern.

Der Verkauf des Milchkontingents ist durch die landwirtschaftliche Pauschalierung nicht erfasst. Während die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, gilt die Teilpauschalierung als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (vgl. Rz 4250 EStR 2000).

Jene Einnahmen, die durch die Pauschalierung nicht abgegolten sind, sind jedoch sowohl bei vollpauschalierten als auch bei teilpauschalierten Landwirten nach Zu- und Abflussgrundsätzen zu erfassen. Beim Verkauf des Milchkontingents handelt es sich um den Verkauf von Anlagevermögen.

Wird der Verkaufserlös ratenweise vereinnahmt, bestehen folgende Möglichkeiten der Einkünfteermittlung:

Variante 1 - Erfassung des gesamten Buchwertabganges im Zeitpunkt der Veräußerung: In diesem Fall hat der Landwirt im Jahr 2004 1.700 € und im Jahr 2005 10.000 € steuerlich gesondert zu erfassen.

Variante 2 - Erfassung des Buchwertabganges nach Maßgabe des Zufließens der Raten entsprechend Rz 3888 EStR 2000 (Merkposten): Auch in diesem Fall hat der Landwirt im Jahr 2004 1.700 € und im Jahr 2005 10.000 € steuerlich gesondert zu erfassen.

Variante 3 - Erfassung des Buchwertabganges durch Abzug der geschätzten Anschaffungskosten von 0,415 €/kg (Rz 4180a EStR 2000) entsprechend dem Zufließen der Raten: In diesem Fall hat der Landwirt im Jahr 2004 und im Jahr 2005 jeweils 5.850 € steuerlich gesondert zu erfassen.

	Variante 1 und 2	Variante 3
Betriebsausgabe 2004	8.300	4.150
Betriebseinnahme 2004	10.000	10.000
Einkünfte 2004	1.700	5.850

Betriebsausgabe 2005	-	4.150
Betriebseinnahme 2005		10.000
Einkünfte 2005	10.000	5.850
Einkünfte gesamt	11.700	11.700

16. § 27 EStG 1988 (Rz 6101 ff EStR 2000)

Steuerliche Behandlung ausländischer Kapitalerträge

Sachverhalt:

Der EuGH hat mit Urteil vom 15.7.2004, C-315/02, *Lenz*, ausgesprochen, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkungen für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch steht.

Fragestellung:

Welche Auswirkungen ergeben sich aus diesem Urteil?

1. Einkommensteuer

Durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I Nr. 71/2003, wurden ausländische Kapitalerträge, die ab 1.4.2003 zufließen, inländischen gleichgestellt (§ 37 Abs. 8, § 97 Abs. 4 EStG 1988). Das gegenständliche Urteil hat daher nur auf Einkünfte Auswirkung, die noch nicht im zeitlichen Anwendungsbereich des Budgetbegleitgesetzes 2003 zu erfassen sind.

Auf Grund des gegenständlichen Urteils sind jene ausländischen Kapitalerträge, die nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 in ihren ertragsteuerlichen Auswirkungen inländischen gleichgestellt sind (§ 37 Abs. 8 EStG 1988), im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für Veranlagungszeiträume ab 1994 analog zu § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem Steuersatz von 25% zu besteuern. Alternativ dazu kann die Tarifbesteuerung (sämtlicher in- und ausländischer) Kapitalerträge vorgenommen werden, wobei diesfalls ausländische Dividenden – ebenso wie inländische - mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern sind.

2. Verfahrensrecht

Die oben umschriebene Rechtslage ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Wurde das Einkommensteuerverfahren bereits rechtskräftig beendet, sind innerhalb der

offenen Verjährungsfrist der oben umschriebenen Rechtslage widersprechende Bescheide im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 299 BAO aufzuheben und neue Sachbescheide zu erlassen.

Eine Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO (Vorfragentatbestand) kommt nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen nicht in Betracht, da ein EuGH-Urteil in einem Vorabentscheidungsverfahren mangels Parteienidentität keine Vorfrage darstellt.

3. Praktische Durchführung

Da in den Einkommensteuererklärungen bis 2002 besondere Eintragungsfelder für ausländische Kapitaleinkünfte nicht vorgesehen sind, müssen für Jahre bis einschließlich 2002 derartige Kapitaleinkünfte und die Art ihrer Besteuerung *gesondert bekannt* gegeben werden. Folgende beiden Varianten sind denkbar:

3.1 "Endbesteuerungsvariante":

Es sollen sämtliche ausländische (Kapital)Einkünfte isoliert mit 25% besteuert werden. In diesem Fall darf die Veranlagungsoption hinsichtlich inländischer endbesteuerungsfähiger (Kapital)Einkünfte nicht gewählt werden (kein Eintrag in bzw. Zuordnung zu den Kennzahlen 366, 369 und 364, Eintrag in 409).

3.2 "Tarifbesteuerungsvariante":

Es sollen sämtliche in- und ausländischen (Kapital)Einkünfte mit dem Voll- bzw. Halbsatz tarifbesteuert werden. In diesem Fall *müssen* die ausländischen (Kapital)Einkünfte den Vollsatzeeinkünften (Zinsen) und den Halbsatzeinkünften (Dividenden) zugeordnet werden sowie auch die inländischen endbesteuerungsfähigen (Kapital)Einkünfte, gegliedert nach Vollsatzeeinkünften (Zinsen) und Halbsatzeinkünften (Dividenden) angeführt werden (Eintrag in bzw. Zuordnung zu den Kennzahlen 366, 369, 444, 448 und 364).

4. Eintrag in der Einkommensteuererklärung für 2003 (Eingabemaske für 2003)

Ausländische Kapitalerträge, die vor dem 1.4. 2003 zugeflossen sind, sind in der Einkommensteuererklärung (E 1 für 2003) wie solche zu behandeln, die nach dem 31.3.2003 zugeflossen sind und in die dafür vorgesehenen Kennzahlen einzutragen.

5. Eintrag in der Eingabemaske für 1994 bis einschließlich 2002

Die Besteuerung der Kapitalerträge erfolgt entsprechend dem Antrag des Steuerpflichtigen nach der "Endbesteuerungsvariante" oder der

"Tarifbesteuerungsvariante". Es erfolgt in Fällen einer beantragten Bescheidänderung infolge des genannten EuGH-Urteils kein automatischer "Günstigkeitsvergleich". Je nach Wahl der Besteuerungsvariante durch den Steuerpflichtigen sind folgende Eintragungen in der Eingabemaske vorzunehmen:

5.1 "Endbesteuerungsvariante"

Beantragt der Steuerpflichtige die Besteuerung seiner ausländischen Kapitalerträge nach der "Endbesteuerungsvariante", sind die mit 25% zu steuernden ausländischen betrieblichen und privaten Kapitalerträge (inklusive Substanzgewinnen aus ausländischen Investmentfonds) in die Kennzahl **403** einzutragen. Diese Kennzahl wird für Veranlagungszeiträume vor 2000 neu zur Verfügung gestellt. In derartigen Fällen dürfen die Kennzahlen 366, 369, 364, 409, 444 und 448 *nicht* ausgefüllt werden. Allfällige anrechenbare ausländische Quellensteuern sind bis zur Höhe des zustehenden Anrechnungshöchstbetrages in Kennzahl **375** einzutragen.

5.2 "Tarifbesteuerungsvariante"

Beantragt der Steuerpflichtige die Besteuerung seiner in- und/oder ausländischen Kapitalerträge nach der "Tarifbesteuerungsvariante", sind sämtliche (in- und/oder ausländischen) Kapitalerträge sowie gegebenenfalls Substanzgewinne aus (in- und/oder ausländischen) Investmentfonds in einer Summe in Kennzahl **361** einzutragen. Die Kennzahlen 366, 369, 364, 409, 444 und 448 dürfen *nicht* ausgefüllt werden. Inländische und/oder ausländische halbsatzbegünstigte Einkünfte (Dividenden) sind in Kennzahl **423** einzutragen. Eine anrechenbare KEST auf inländische endbesteuerungsfähige Kapitalerträge ist in Kennzahl **375** einzutragen. Dies gilt auch für allfällige anrechenbare ausländische Quellensteuern bis zur Höhe des zustehenden Anrechnungshöchstbetrages.

6. Weitere Hinweise

6.1 Die sich aus dem genannten Urteil ergebende Rechtslage ist in nicht rechtskräftig veranlagten Fällen anzuwenden.

6.2 Änderungen rechtskräftiger Bescheide gemäß § 299 BAO im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 15.7.2004, C-315/02, Lenz, haben nur auf Antrag zu erfolgen. Amtswegige Bescheidaufhebungen haben zu unterbleiben.

6.3 Das Wahlrecht auf Durchführung der "Endbesteuerungsvariante" oder der "Tarifbesteuerungsvariante" kann nach Bescheidaufhebung neu und unabhängig davon ausgeübt werden, ob die inländischen endbesteuerungsfähigen

Kapitalerträge im aufgehobenen Bescheid tarifbesteuert wurden oder dies unterblieben ist.

6.4 Ausländische Kapitalerträge, die als Auswirkung des genannten Urteils einer Besteuerung mit 25% zugänglich sind, unterliegen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988.

(Entspricht den Informationen des Bundesministeriums für Finanzen vom 30. Juli 2004, Zl. 06 1601/2-IV/6/04 und 30. September 2004, Zl. 01010203/29-IV/6/04)

17. § 108e EStG 1988 (Rz 8216 ff EStR 2000)

Investitionszuwachsprämie 2004 bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Sachverhalt:

Die Investitionszuwachsprämie läuft 2004 aus.

Fragestellung:

Hat in Fällen eines abweichenden Wirtschaftsjahres eine "Verschiebung" der Geltendmachung entsprechend Rz 8228 EStR 2000 zu erfolgen? Kann die Geltendmachung für 2004 bei abweichendem Wirtschaftsjahr in Teilbeträgen erfolgen?

Im Hinblick auf das Auslaufen der Investitionszuwachsprämie mit dem Kalenderjahr 2004 ist bei abweichenden Wirtschaftsjahren 2003/2004 und 2004/2005 eine Zuordnung des Investitionszuwachses des Kalenderjahres 2004 zu Investitionen der beiden genannten Wirtschaftsjahre nicht erforderlich. Der gesamte Zuwachs des Jahres 2004 kann daher mit der Beilage für 2004 (Formular E 108e für 2004) geltend gemacht werden.

Es bestehen keine Bedenken, in Fällen eines abweichenden Wirtschaftsjahres 2003/2004, die Investitionszuwachsprämie für 2004 in *höchstens zwei* Teilbeträgen geltend zu machen, wenn die folgenden beiden Voraussetzungen vorliegen:

- 1. Die Summe der Investitionen in prämiengünstige Wirtschaftsgüter des dem Kalenderjahr 2004 zuzuordnenden Teiles des Wirtschaftsjahres 2003/2004 übersteigt den Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem**

1. Jänner 2004 geendet haben. Die Investitionszuwachsprämie wird für diesen Zuwachs (mit dem Formular E 108e für 2004) geltend gemacht.

2. Sollten im Kalenderjahr 2004 weitere (dem Wirtschaftsjahr 2004/2005 zuzuordnenden) Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter erfolgen, erfolgt höchstens eine einmalige weitere Geltendmachung, ebenfalls mit dem Formular E 108e für 2004. Auf diesem Formular ist der Vermerk anzubringen: "Fortgesetzte Geltendmachung für 2004 bei abweichendem Wirtschaftsjahr"

Beispiel:

Das abweichende Wirtschaftsjahr 2003/2004 endet am 30.4.2004. Der Durchschnitt der letzten drei vor dem 1. Jänner 2004 endenden (abweichenden) Wirtschaftsjahre beträgt 100.

2004 wurden bis zum Bilanzstichtag des abweichenden Wirtschaftsjahres 2003/2004 folgende Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter vorgenommen:

- Maschine A	30
- Maschine B	40
- Maschine C	<u>50</u>
	120

Nach dem 30.4. 2004 kann zunächst eine Prämie für den auf das Wirtschaftsjahr 2003/2004 entfallenden Investitionszuwachs von 20 in Höhe von 2 geltend gemacht werden.

In weiterer Folge werden ab dem 1.5.2004 bis 31.12.2004 weitere Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter vorgenommen:

- Maschine D	20
- Maschine E	<u>40</u>
	60

Für diesen weiteren Investitionszuwachs kann auf Grund einer einmaligen Antragstellung eine weitere Prämie für den weiteren Investitionszuwachs von 60 in Höhe von 6 geltend gemacht werden.

Es bestehen keine Bedenken, wenn die antragsgemäße Bearbeitung des zweiten Investitionszuwachsprämienantrages ohne bescheidmäßige Festsetzung erfolgt. Im Fall einer bescheidmäßigen Festsetzung der Investitionszuwachsprämie (§ 201 BAO) hat eine solche jeweils für die Zeiträume

- Jänner 2004 bis Ende des Wirtschaftsjahres 2003/2004 sowie
 - Beginn des Wirtschaftsjahres 2004/2005 bis 31.12.2004
- zu erfolgen.

**(Entspricht der Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 20.7.2004,
06 3350/1-IV/6/04).**