BMF - IV/6 (IV/6)

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN

7. Mai 2018

BMF-010203/0171-IV/6/2018

BMF-AV Nr. 79/2018

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
Finanzprokuratur
Finanzpolizei
Portalverbund/Bundesintranet
Steuerfahndung
Bundesfinanzgericht

EStR 2000 - Wartungserlass 2018

I. Übersicht

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

- Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl. I Nr. 40/2014
- 2. Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 105/2014
- Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 22/2015
- Versicherungsaufsichtsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 34/2015
- Änderung des Tabakgesetzes, des Einkommensteuergesetzes 1988, des Körperschaftsteuergesetzes 1988, des Arbeitsinspektionsgesetzes 1993 sowie des Bundes-Bedienstetenschutzgesetzes, BGBl. I Nr. 101/2015
- Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015

© Bundesministerium für Finanzen

- Gemeinnützigkeitsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 160/2015
- Abgabenänderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 163/2015
- EU-Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 77/2016
- Abgabenänderungsgesetz 2016, BGBl. I Nr. 117/2016
- Innovationsstiftungsgesetz, BGBl. I Nr. 28/2017
- BGBl. I Nr. 82/2017 (Erhöhung der Forschungsprämie)

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

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

Abschnitt bzw. Randzahl	**Inhalt**
Rz 104	Berücksichtigung von § 2 Abs. 4a EStG 1988; Bei Vorständen ist von einem Einfluss auf die zwischengeschaltete GmbH auszugehen; für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden, geschäftlichen Betriebes ist insbesondere auf die Beschäftigung von Mitarbeitern abzustellen, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Körperschaft führen zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Ein sich abhebender Betrieb liegt aber nur dann vor, wenn diesem eine gewisse quantitative Relevanz zukommt (idR bei einem Umsatzanteil von mindestens 20%).
Rz 664f	Ausnahmen vom Zufluss-Abfluss-Prinzip auf Grund des 2. AbgÄG 2014
Rz 777	Aufhebung des Inflationsabschlages durch StRefG 2015/2016 und VfGH

Rz 784	Verrechnung von Verlusten aus Grundstücksveräußerungen mit Einkünften aus VuV (StRefG 2015/2016)
Rz 1331 ff	Berücksichtigung der Änderungen im Bereich der Spendenbegünstigung
Rz 1331ba	Spendenbegünstigung für Mittelbeschaffungskörperschaften gemäß § 40a Z 1 BAO
Rz 1331d	Keine Verpflichtung zur Datenübermittlung bei betrieblichen Zuwendungen nach § 4a EStG 1988; bei Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 ist die Zuwendung als Sonderausgabe zu erfassen. Soll die Zuwendung dennoch als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, muss der Zuwender die Empfängerkörperschaft zu einer Berichtung der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988 veranlassen. Eine Berichtigung durch die Abgabenbehörde ist nur bei nachweislicher Verweigerung einer Berichtigung durch die Empfängerkörperschaft zulässig.
Rz 1338a	Kunst- und Kultureinrichtungen müssen ihre Zwecke unmittelbar verfolgen. Die unmittelbare Zweckverwirklichung kann auch durch Erfüllungsgehilfen gemäß § 40 Abs. 1 BAO durchgeführt. Der Begriff der Unmittelbarkeit des § 4a EStG 1988 entspricht dem der BAO. § 40a BAO begründet aber keine Unmittelbarkeitsfiktion. Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung, wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen.
Rz 1338ab	Kunst- und Kultureinrichtungen sind nur dann begünstigt, wenn diese in der Transparenzdatenbank ausgewiesene Kulturförderungen erhalten. Fehlt ein solcher Ausweis, ist, auch bei anderweitigem Nachweis des Erhalts von Kulturförderung durch den Bund, die

	Länder oder die Bundeshauptstadt, mangels Erfüllung einer zwingenden Voraussetzung für die Spendenbegünstigung, diese nicht zu erteilen.
Rz 1345aa	Zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtungen sind jedenfalls folgende Maßnahmen nachzuweisen: ▪ Beantragung eines FinanzOnline-Zuganges ▪ Planungsüberlegungen betreffend technischer Umsetzungsschritte bzw. Organisationsmaßnahmen für die Übermittlungsverpflichtung. ▪ Vorbereitung/Durchführung derartiger Maßnahmen Im Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides ist bekannt zu geben, welche Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung im Sinne des § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen wurden.
Rz 1345ea	Widerruf der Spendenbegünstigung nur, wenn für Zuwendungen, die als Sonderausgaben geltend gemacht werden sollen, der Datenübermittlungsverpflichtung nicht nachgekommen wird; für betriebliche Zuwendungen besteht keine Übermittlungsverpflichtung
Rz 1345g	Für die erstmalige Erteilung der Spendenbegünstigung muss eine Kunst- und Kultureinrichtung innerhalb des dreijährigen Beobachtungszeitraumes vor der Erteilung der Begünstigung, mindestens zweimal eine in der Transparenzdatenbank ausgewiesene Kulturförderung erhalten haben.
Rz 1349d bis Rz 1349n	Ertragsbringende Vermögensausstattungen (§ 4b EStG 1988 idF des GG 2015)
Rz 1349	Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung liegt nur dann vor, wenn die Zuwendung ▪ freigebig erfolgt (zur Freigebigkeit vgl. Rz 1330 f und Rz 1330d),

	▪ nicht zur zeitnahen Verwendung der zugewendeten Mittel für den begünstigten Zweck des Zuwendungsempfängers bestimmt ist und ▪ zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des Zuwenders führt. Eine Verwendung der zugewendeten Mittel zur unmittelbaren Erreichung des in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zweckes ist gemäß § 4b Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zulässig, wenn der Veranlagungsmindestzeitraum abgelaufen ist. Vermögensverbrauchsstiftungen fallen daher auch in den Anwendungsbereich des § 4b EStG 1988.
Rz 1349g	Eine Stiftung fällt nur dann in den Anwendungsbereich des § 4b EStG 1988, wenn sie nach ihrer Rechtsgrundlage verpflichtet ist, die Erträge aus Zuwendungen gemäß § 4b EStG 1988 innerhalb von drei Jahren nach dem Kalenderjahr deren Zuflusses für die in ihrer Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke zu verwenden.
Rz 1349h	Erträge, die im Jahr deren Zufließens nicht für begünstigte Zwecke verwendet werden, sind in Evidenz zu nehmen. Werden diese Erträge in den folgenden Kalenderjahren für begünstigte Zwecke verwendet, ist der evidenzierte Betrag aufzulösen. Kommt die Stiftung daher ihrer Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung der Erträge nach, muss der evidenzierte Betrag zum Ende des dritten Kalenderjahres nach Zufließen der Erträge wegfallen. Es ist für jedes Kalenderjahr eine gesonderte Evidenz der nicht verwendeten Jahreserträge zu führen. Kommt die Stiftung ihrer Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung der Erträge nicht nach, dh. verbleibt zum Ende des dritten Kalenderjahres nach Zufließen der Erträge ein Restbetrag von Erträgen, liegt eine Mittelfehlverwendung vor und es kommt zur Nachversteuerung.
Rz 1349o bis Rz 1349t	Innovationsstiftung für Bildung (§ 4c EStG 1988 idF ISG)

Rz 2198	Für Herstellungsvorgänge, die vor dem 1. Jänner 2016 begonnen wurden, sieht § 203 Abs. 3 UGB idF vor dem RÄG 2014 jedoch keine zwingende Aktivierung der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten vor; diesbezüglich kommt es daher bei unternehmensrechtlicher Nichtaktivierung zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit.
Rz 2283	Eine Ausnahme vom uneingeschränkten Wertzusammenhang stellt die Zuschreibungsverpflichtung des § 208 Abs. 1 UGB in Verbindung mit § 6 Z 13 EStG 1988 idF RÄG 2014 in der UGB-Bilanz dar. Es gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit (siehe Rz 433 f). Dies gilt für alle Steuerpflichtigen, die unternehmensrechtliche Jahresabschlüsse legen, unabhängig von der Art der betrieblichen Einkünfte (siehe Rz 2143 ff).
Abschnitt 6.13	Entstrickungs- und Verstrickungsbesteuerung
Rz 2511	Gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 ist jener Wert anzusetzen, der im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wäre, was dem sog. Fremdvergleichswert entspricht. Das Wiener Verfahren 1996 ist für die Ermittlung des Fremdvergleichswerts von Anteilen an Kapitalgesellschaften nicht geeignet.
Rz 2518	Eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes liegt insbesondere vor bei: ▪ Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer bislang unbeschränkt steuerpflichtigen betrieblich tätigen Körperschaft vom Inland in das Ausland in Bezug auf Wirtschaftsgüter, die keinem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen waren; ▪ Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer bislang unbeschränkt steuerpflichtigen Holdinggesellschaft vom Inland in das Ausland in Bezug auf Wirtschaftsgüter, für deren

	Veräußerung ausschließlich der Ansässigkeitsstaat der Holdinggesellschaft das Besteuerungsrecht nach einem DBA hat; ▪ Die grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen ausländischen Betriebsstätten bei Einschränkung von österreichischem Besteuerungssubstrat; ▪ Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern, die keinem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen sind, an eine im Ausland ansässige Person; ▪ Die Änderung eines DBA zB durch – die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs, durch welchen ein Zurechnungswechsel von Wirtschaftsgütern vom inländischen Betrieb zur ausländischen Betriebsstätte erfolgt; – den Wechsel von der Anrechnungs- zur Befreiungsmethode in Bezug auf ausländisches Immobilienvermögen oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften. ▪ Der Neuabschluss eines DBA, wenn hierdurch Österreich in seinem Recht auf Besteuerung jener stillen Reserven in Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens eingeschränkt wird, die bis zum Inkrafttreten des Abkommens entstanden sind.
Rz 2518c	Überführt der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr mehrere Wirtschaftsgüter (Betriebe, Betriebsstätten) oder kommt es in Bezug auf mehrere Wirtschaftsgüter (Betriebe, Betriebsstätten) zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts, kann er sein Antragsrecht auf Ratenzahlung für jedes einzelne Wirtschaftsgut (jeden Betrieb, jede Betriebsstätte) gesondert ausüben.
Rz 2518i und Rz 2518j	Die gesonderte Fälligstellung einzelner Raten erfolgt auf Grundlage des § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 durch einen eigenen Abänderungsbescheid, der neben den ursprünglichen Abgabenbescheid des Entstrickungsjahres tritt und lediglich die zum

	Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch offene Steuerschuld fällig stellt, für die die weitere Ratenentrichtung nicht mehr zulässig ist. Der Abänderungsbescheid spricht (nur) über die Fälligkeit ab und ergänzt insoweit den die Raten vorsehenden Ursprungsbescheid. Der Spruch umfasst die sofortige Fälligstellung und eine allfällige Betragsverminderung, die sich daraus für noch verbleibende Raten ergibt.
Rz 2518l	Der Fremdvergleichswert gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 ist auch für passive Wirtschaftsgüter anzusetzen. Liegt dieser unter dem steuerlichen Buchwert, kommt es daher gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 zur Aufdeckung stiller Reserven. Es bestehen keine Bedenken, das Ratenzahlungskonzept gemäß § 6 Z 6 lit. c und lit. d EStG 1988 auch analog für Wirtschaftsgüter der Passivseite anzuwenden.
Rz 2518n	Im Falle der Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) ist die stille Reserve des Betriebes (der Betriebsstätte) zu ermitteln; diese ergibt sich aus der Differenz aus den stillen Reserven und den stillen Lasten (saldierter Betrag). Diese saldierte stille Reserve des Betriebes (der Betriebsstätte) ist in weiterer Folge auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Es bestehen jedoch keine Bedenken, aus Vereinfachungsgründen die stillen Lasten ausschließlich mit einem etwaigen Firmenwert zu saldieren.
Rz 2518o	Entfallen positive Entstrickungsbeträge sowohl auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens, kürzen entsprechend dem Günstigkeitsprinzip die laufenden Verluste primär die auf die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens entfallenden Entstrickungsbeträge.
Rz 2518q	Für Zwecke der Ermittlung der in Raten zu entrichtenden Steuerschuld ist die Steuerschuld auf das gesamte Einkommen gemäß den Vorschriften des § 33 EStG 1988 zu ermitteln. Der dabei ermittelte Durchschnittsteuersatz ist auf die im Einkommen

	enthaltenen Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 anzuwenden; dies gilt nicht für entstrickte Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 im Betriebsvermögen, wenn mit einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 besteuert werden.
Rz 2518r	Beziehen sich die Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 auf mehrere Wirtschaftsgüter, muss die in Raten zu entrichtende Steuerschuld anteilig auf die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens aufgeteilt werden. Darüber hinaus ist es notwendig, die in Raten zu entrichtende Steuerschuld für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Verhältnis der stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter zueinander aufzuteilen.
Rz 2587a bis 2587p	Zuschreibungsrücklage
Rz 3139, 3154a, 3155 bis 3155d, 3163 und 3164	Einheitlicher AfA-Satz von 2,5% bei Betriebsgebäuden; AfA-Satz bei Gebäuden, die für Wohnzwecke überlassen werden
Rz 3337a und Rz 3387a	Abfertigungsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet werden, die nach dem 28.2.2014 enden, dürfen nur insoweit gebildet werden, als die zukünftigen Abfertigungsansprüche beim Empfänger nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind. Ergibt sich bei bestehenden Rückstellungen auf Grund der neuen Rechtslage ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist diese nicht aufzulösen, doch eine steuerwirksame Zuführung darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 dies zulässt. Dies gilt sinngemäß für Pensionsrückstellungen.
Rz 4532c und Rz 4532d	Verlustabzug bei Einnahmen-Ausgaben-Rechner
Abschnitt 14.8c	Abzugsverbot für Barumsätze bei Bauleistungen
Rz 4853	Für Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015 ist der Abzug

	von Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 zulässig. Das Abzugsverbot wirkt daher nur dann, wenn der besondere Steuersatz von 30% auch tatsächlich angewendet wird.
Rz 5254a bis Rz 5254d	Stipendien in Zusammenhang mit freiberuflichen Tätigkeiten sind steuerbar, wenn diese wirtschaftlich als Einkommensersatz zu werten sind und keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen. Stipendien sind wirtschaftlich jedenfalls kein Einkommensersatz, wenn diese jährlich insgesamt nicht höher sind als die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter (§ 27 Studienförderungsgesetz 1992).
Abschnitt 19a	Verluste nach § 23a EStG 1988
Rz 6049	Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften, bei denen die Gesellschafter der beteiligten (Ober)Mitunternehmerschaft gleichzeitig Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft sind, an der die Beteiligung gehalten wird, hat die Beurteilung, ob eine kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung vorliegt, auf jeder Ebene der einzelnen Mitunternehmerschaft gesondert zu erfolgen.
Rz 6447	Aufteilung von Grund und Boden und Gebäude nach GrundanteilV 2016 Die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes können aber auch entsprechend dem Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV) glaubhaft gemacht werden. Dabei ist die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu beziehen. Dies gilt auch für vor dem 1.1.2016 vermietete Grundstücke. In diesen Fällen sind der Grundwert und der Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 GrWV zum 1.1.2016 zu ermitteln.

Rz 6667	Inflationsabschlag nur bei Grundstücksveräußerungen mit Verpflichtungsgeschäft vor 1.1.2016
Rz 6679	Verrechnung von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
Rz 6724a	Eine Abgeltungswirkung der bereits entrichteten Immobilienertragsteuer tritt nicht ein, wenn eine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt. In diesem Fall gilt die Umwidmung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO.
Abschnitt 31	Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG 1988
Abschnitt 31.4	Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988
Abschnitt 31.5	Öffentliches Interesse
Abschnitt 31.6	Verfahren zur Erteilung einer Zuzugsbegünstigung
Rz 8208	Erhöhung der Forschungsprämie auf 14% ab 2018. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2017/2018 ist die Bemessungsgrundlage linear den Kalendermonaten des Jahres 2017 und 2018 zuzuordnen. Auf den Anteil der Bemessungsgrundlage, der auf das Kalenderjahr 2018 entfällt, ist der Prämiensatz von 14% anzuwenden.

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung):

Abschnitt bzw. Randzahl	**Inhalt**
Rz 113a	Eine Geltendmachung der AfA beim Vorbehaltsfruchtgenuss ist nur möglich, wenn eine entsprechende Vereinbarung zur Zahlung einer Substanzabgeltung vorhanden ist. Wurde in der Vergangenheit eine solche Vereinbarung nicht getroffen, muss diese gesondert erfolgen, wobei die Wirkung ausschließlich ex nunc eintritt.

Rz 628a	Kryptowährungen (zB Bitcoins) sind nicht als Währung anerkannt und gelten daher als ein einer Finanzanlage vergleichbares Wirtschaftsgut. Soll die Kryptowährung langfristig behalten werden, zählt sie zum Anlage-, sonst zum Umlaufvermögen.
Rz 643	Wird gegen die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (zB Bilanzwahrheit, Bilanzvollständigkeit, Bewertungsstetigkeit) oder gegen zwingende Gewinnermittlungsvorschriften des EStG 1988 verstoßen und ist dies dem Steuerpflichtigen bei der Bilanzerstellung bekannt bzw. musste ihm dies bekannt sein, muss sowohl bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 als auch bei jener nach § 5 EStG 1988 eine Bilanzberichtigung vorgenommen werden (VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0062).
Rz 652e	Die Bildung einer Rückstellung bewirkt die periodenrichtige Zuordnung eines Aufwandes. Steht der Abzug eines Aufwandes dem Grunde nach nicht zu, kann eine dafür zu Unrecht in einem verjährten Jahr gebildete Rückstellung nicht mittels eines Zuschlages nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 berichtigt werden.
Rz 1600	Wurden Abgaben vorsätzlich verkürzt, genügt die bloße Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Tatbegehung alleine noch nicht für die Passivierung einer daraus allenfalls resultierenden Abgabenverbindlichkeit (vgl. VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023). Eine Passivierung der daraus resultierenden Steuernachforderungen ist erst dann vorzunehmen, wenn die Nachforderung zumindest der Höhe nach bekannt und deren Geltendmachung hinreichend wahrscheinlich ist. In allen anderen Fällen stellt die Nichterfassung einer Abgabe in der Bilanz einen unrichtigen Bilanzansatz dar, der gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 im Wurzeljahr zu berichtigen ist (VwGH 27.11.2017, Ra

	2016/15/0042). Eine Rückstellung für eine Nachforderung von Umsatzsteuer, Lohnsteuer, Dienstgeber- und Sozialversicherungsbeiträgen ist daher in jenem Jahr zu bilden, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.
Rz 2506	§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988 kommt auch bei Überführung von Wirtschaftsgütern oder Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) in einen Staat zur Anwendung, mit dem Österreich abkommensrechtlich die Anrechnungsmethode für spätere Gewinne aus der Veräußerung der überführten Wirtschaftsgüter vereinbart hat (zB Italien).
Rz 2587	Wird der steuerliche Buchwert einer Beteiligung wegen einer Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 vermindert, sinken auch die steuerlichen Anschaffungskosten im Ausmaß der Einlagenrückzahlung. Liegt der steuerliche Buchwert aufgrund einer Teilwertabschreibung unter den durch die Einlagenrückzahlung geminderten steuerlichen Anschaffungskosten, ist auch eine unternehmensrechtliche Zuschreibung gemäß § 208 Abs. 1 UGB iVm § 6 Z 13 EStG 1988 für steuerliche Zwecke maßgeblich und erhöht sowohl den steuerlichen Buchwert der Beteiligung als auch den steuerlichen Gewinn in Höhe des Zuschreibungsbetrages. Eine steuerliche Zuschreibung kann jedoch höchstens in Höhe der Differenz zwischen dem steuerlichen Buchwert und den durch die Einlagenrückzahlung geminderten steuerlichen Anschaffungskosten erfolgen; höchstens jedoch in Höhe der vorangegangenen Teilwertabschreibung.
Rz 3120	Stellt sich heraus, dass die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes objektiv falsch war, liegen keine unrichtigen iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 „bis zur Wurzel" zu korrigierende weil fehlerhafte Bilanzen vor. Wurde die Nutzungsdauer zu kurz geschätzt, dh. es wurden zu hohe Absetzungen geltend gemacht, können sie durch entsprechende Minderung der AfA für die restliche Nutzungsdauer ausgeglichen

	werden. Eine bisher zu lang angenommene Nutzungsdauer kann durch Verteilung des Restbuchwertes auf die (korrigierte) Restnutzungsdauer berichtigt werden.
Rz 3391 und 3393	Für die Beurteilung der Angemessenheit von Pensionszusagen war bei Pensionszusagen ohne Aktivlohn oder bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn als Vergleichsbasis ein fiktiver Lohn heranzuziehen. Diese Rechtsansicht soll nicht weiter aufrechterhalten werden.
Rz 3456a	Stehen mit der Verbindlichkeit, für die eine Rückstellung zu bilden ist, künftige wirtschaftsgutähnliche Vorteile in einem unmittelbaren Kausalzusammenhang, gebietet die vernünftige unternehmerische Beurteilung eine verlustkompensierende Berücksichtigung dieser Vorteile bei der Rückstellungsbewertung.
Rz 3828b	Wertpapiere müssen im Jahr der Geltendmachung des Freibetrages die Voraussetzungen als begünstigtes Wirtschaftsgut erfüllen. Eine Änderung der Qualifikation als begünstigtes Wertpapier während der Behaltedauer, etwa weil Anlagebestimmungen eines Investmentfonds so geändert werden, dass die entsprechenden Anteile nicht mehr den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechen, hat keine Auswirkung und stellt keinen Grund für eine Nachversteuerung dar.
Rz 3840a	Ein Rückkauf von Wertpapieren im Rahmen einer Abwicklung nach dem Bundesgesetz über die Sanierung und Abwicklung von Banken (Sanierungs- und Abwicklungsgesetz – BaSAG), BGBl. I Nr. 98/2014, ist einer vorzeitigen Tilgung gleichzuhalten. Verkäufe außerhalb des Anwendungsbereiches des BaSAG oder an Dritte sind, auch wenn es sich um „Notverkäufe" handelt, einer vorzeitigen Tilgung nicht gleichzuhalten.
Rz 4185b	Der Verkauf von Fischereikarten wird bei Angelfischerei nur dann

	gesondert erfasst, wenn dieser nicht im Einheitswert berücksichtigt wurde.
Rz 4185c	Teichflächen, die ausschließlich mit nicht selbst aufgezogenen fangfertigen Fischen besetzt werden (Angelsportzentren oder Partyteiche) gehen über das Ausmaß land- und forstwirtschaftlicher Bewirtschaftung hinaus und stellen einen Gewerbebetrieb dar.
Rz 4196a	Für Christbaumkulturen ist die pauschale Gewinnermittlung für Waldveräußerungen gemäß § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 nicht anwendbar. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes hat auf Basis der tatsächlichen Gegebenheiten zu erfolgen.
Rz 4203	Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung ist insbesondere auf das Verhältnis der Bruttoeinnahmen abzustellen.
Rz 4208a	Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben ist sowohl eine isolierende als auch eine zusammenfassender Beurteilung der Nebentätigkeiten vorzunehmen. In einem ersten Schritt ist der zu beurteilende Betrieb bzw. die zu beurteilende Tätigkeit isoliert zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Unterordnung gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb besteht. Ist dies nicht der Fall, liegt ein eigenständiger Gewerbebetrieb vor. Ist aber bei der isolierten Beurteilung von einer wirtschaftlichen Unterordnung auszugehen, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Gesamtheit aller grundsätzlich als Nebenbetrieb bzw. Nebenerwerb zu beurteilenden Tätigkeiten gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb wirtschaftlich untergeordnet ist. Nur wenn dies zu bejahen ist, liegen land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten vor.

Rz 4208b	Im Anwendungsbereich der LuF-PauschVO ist die Gesamtbeurteilung der Nebentätigkeiten insoweit in „Töpfe" zu unterteilen, als in § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 die 33.000 Euro-Grenze nicht für alle Nebentätigkeiten einheitlich anzuwenden ist. Dies gilt nicht, wenn die LuF-PauschVO nicht angewendet wird.
Rz 4246	Bezahlte Pachtzinse sind nur insoweit abzugsfähig, als sie 25% des auf die zugepachteten Flächen insgesamt entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen (VwGH 31.3.2017, Ro 2015/13/0017). Bezahlte Pachtzinse sind allerdings nur insoweit gesondert abzugsfähig, als sie für Zupachtungen geleistet werden, deren Einheitswert bei der Ermittlung des maßgeblichen Einheitswertes nach § 1 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 zu berücksichtigen sind (vgl. UFS 14.10.2008, RV/0545-W/06).
Rz 5100	Für Rebanlagen, die ab dem Wirtschaftsjahr 2019 ausgesetzt werden, ist von einer Nutzungsdauer von 25 Jahren auszugehen.
Rz 5118	Eine Betriebsaufgabe kann durch die Verpachtung eines Fischereirechtes nur dann angenommen werden, wenn die Bewirtschaftung des Fischereirechtes Liebhaberei darstellt.
Rz 5174	Die bloße Aufzählung möglicher Wertminderungsgründe und Wertdifferenzen zu vergleichbaren Grundstücken alleine stellen keinen Nachweis für die Wertminderung dar. Es muss objektiv nachgewiesen werden, dass die Wertdifferenz alleine auf die Beeinträchtigung des Gesamtgrundstückes durch einen Servitutsstreifen zurückzuführen ist (BFG 22.12.2016, RV/7100119/2016).
Rz 5656a	Wird bei einem einheitlichen Gewerbebetrieb einer Mitunternehmerschaft mit zwei Teilbetrieben einer dieser Teilbetriebe im Sinne einer Betriebsaufgabe langfristig verpachtet, führt dies für den verpachteten Teilbetrieb zu einer Teilbetriebsaufgabe. Dem steht

	die Abfärbetheorie nicht entgegen, weil damit lediglich die Einkunftsart als gewerblich normiert wird. Nach der Teilbetriebsaufgabe liegt weiterhin gesamthaft eine gewerbliche Betätigung vor und die Verpachtung ist unselbständiger Teil des verbleibenden Gewerbebetriebes.
Rz 6634	Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst den Grund und Boden bis zu einem Ausmaß, das „üblicherweise als Bauplatz" erforderlich ist. Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolgt nach der Verkehrsauffassung (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025). Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m² – bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen.
Rz 6643	Steht bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts die Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, bereits fest und der neue Hauptwohnsitz ist noch nicht bezugsfertig (insbesondere aufgrund von Umständen, die nicht in der Einflusssphäre des Veräußerers liegen), kann die Toleranzfrist im Einzelfall auch über ein Jahr hinausgehen (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006).
Rz 6647	Wurden im Zusammenhang mit einem veräußerten Grundstück vorweggenommene Werbungskosten als Einkünfte aus VuV berücksichtigt, liegt eine Einkunftsquelle vor und die Herstellerbefreiung ist nicht anwendbar.
Rz 6652	Tausch- und Ringtauschvereinbarungen im Einklang mit den Flächenwidmungsplänen (Bebauungsplänen) von Gemeinden zählen nicht als behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland.
Rz 6662	Ein Nachweis von getätigten Herstellungsaufwendungen mittels Gutachten anlässlich der späteren Veräußerung von Neuvermögen erfüllt nicht die Bedingungen/Voraussetzungen für eine

	Abzugsfähigkeit im Rahmen der Einkünfteermittlung. Können keine Rechnungen von befugten Unternehmen oder Zahlungsnachweise (zB durch Kontoauszüge) über die Herstellungsaufwendungen vorgelegt werden, sind die Aufwendungen nach § 184 BAO zu schätzen.
Rz 6683	Bei ratenweisem Zufluss der Einkünfte aus einer privaten Grundstücksveräußerung kann die Regelbesteuerungsoption jedes Jahr von Neuem in Anspruch genommen werden.
Rz 7759	Die Beherrschung einer Holdinggesellschaft durch Personen, denen die Steuerentlastung (nach § 94 Z 2 EStG 1988) nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, spricht für das Vorliegen missbräuchlicher Rechtsgestaltung, wenn für die Zwischenschaltung einer EU-Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080).
Rz 8029	Ein Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 EStG 1988 kann unterbleiben, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger eine der in § 99 Abs. 1 EStG 1988 genannten Tätigkeiten im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte entfaltet und ▪ das anzuwendende DBA ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot (vgl. zB Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen) enthält oder ▪ der beschränkt Steuerpflichtige im EU/EWR-Raum ansässig ist (Dienstleistungsfreiheit; EuGH 19.6.2014, verb. Rs C-53/13 und C-80/13, Strojirny Prostejov).
Rz 8059	Ungeachtet des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 ist einem beschränkt Steuerpflichtigen, der im Inland eine Betriebsstätte unterhält, der Verlustabzug jedoch in folgenden Fällen einzuräumen: ▪ generell bei Ansässigkeit in einem EU-/EWR-Staat

	(Niederlassungsfreiheit; EuGH 6.9.2012, C-18/11, Philips Electronics) oder ▪ bei Ansässigkeit in einem Drittstaat, mit dem ein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot besteht, wenn in diesem Fall der Nachweis erbracht wird, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist oder trotz Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat der Nachweis einer etwaigen Nachversteuerung im Ansässigkeitsstaat erbracht wird.
Rz 8208f	Ist in einem Wirtschaftsjahr der Betrag der ausbezahlten oder verbindlich zugesagten Subvention höher als die angefallenen Forschungsaufwendungen, ist die Subvention nach Maßgabe des tatsächlichen Forschungsaufwandes abzuziehen. Der Überhang ist als steuerfreier Betrag zu behandeln und im nächsten Wirtschaftsjahr gegen die dann anfallenden Forschungsaufwendungen zu verrechnen.

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

Die Überschrift zu Abschnitt 5.1.2 lautet

5.1.2 Schulderlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4c lautet

5.5.4c Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4d lautet

5.5.4d Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an die Innovationsstiftung für Bildung (§ 1 ISBG) sowie an deren Substiftungen

Die Überschrift zu Abschnitt 6.10.1 lautet

6.10.1 Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016

Die Überschrift zu Abschnitt 6.10.2 lautet

6.10.2 Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016

Die Überschrift zu Abschnitt 6.10.3 lautet

6.10.3 Steuerliche Übergangsbestimmung

Die Überschrift zu Abschnitt 6.13 lautet

6.13 Entstrickungs- und Verstrickungsbesteuerung

Die Überschrift zu Abschnitt 6.13.2 lautet

6.13.2 Grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern

Die Überschrift zu Abschnitt 6.13.3 lautet

6.13.3 Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld für Überführung bzw. Verlegung in den EU-/EWR-Raum vor dem 1.1.2016

Die Überschrift zu Abschnitt 6.13.4 lautet

6.13.4 Einschränkung des Besteuerungsrechtes (§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF AbgÄG 2015)

Die Überschrift zu Abschnitt 6.13.5 lautet

6.13.5 Ratenzahlungskonzept ab dem 1.1.2016 (§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988 idF AbgÄG 2015)

Die Überschrift zu Abschnitt 6.13.6 lautet

6.13.6 Verstrickungsbesteuerung (§ 6 Z 6 lit. f bis h EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 6.18.1 lautet

6.18.1 Steuerliche Rechtsgrundlagen und Grundsätze

Die Überschrift zu Abschnitt 6.18.3 lautet

6.18.3 Bildung einer Zuschreibungsrücklage im Wirtschaftsjahr 2016

Die Überschrift zu Abschnitt 7.3.3 lautet

7.3.3 AfA-Satz von 3% - Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

Die Überschrift zu Abschnitt 7.3.5a lautet

7.3.5a AfA-Satz von 1,5%

Die Überschrift zu Abschnitt 8.5.3 entfällt

~~8.5.3 Wertpapierdeckung~~

Die Überschrift zu Abschnitt 12.2.4b lautet

12.2.4b Verlustabzug bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern – Rechtslage ab 2016

Die Überschrift zu Abschnitt 14.8c lautet

14.8c Abzugsverbot für Barumsätze bei Bauleistungen

Die Überschrift zu Abschnitt 16.2.6a lautet

16.2.6a Stipendien für freiberufliche Tätigkeiten (§ 22 Z 1 lit. a EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 19.4.1 entfällt

~~19.4.1 Investitionsfreibetrag~~

Die Überschrift zu Abschnitt 19.4.2 entfällt

~~19.4.2 Eigenkapitalzuwachsverzinsung~~

Die Überschriften zu Abschnitt 19a, sowie den Unterabschnitten 19a.1, 19a.1.1, 19a.1.2, 19a.1.3, 19a.2, 19a.2.1, 19a.2.2, 19a.2.3, 19a.3, 19a.3.1, 19a.3.2, 19a.3.3, 19a.3.4, 19a.3.5, 19a.3.6, 19a.3.7, 19a.3.8, 19a.4, 19a.4.1, 19a.4.2, 19a.5, 19a.6 und 19a.7 lauten

19a Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung

19a.1 Allgemeines

19a.1.1 Eckpunkte der Regelung

19a.1.2 Zweck der Regelung, grundsätzliche Vorgangsweise und Inkrafttreten

19a.1.3 Verhältnis zu § 2 Abs. 2a EStG 1988

19a.2 Begriff des kapitalistischen Mitunternehmers

19a.2.1 Begriffsbestimmung

19a.2.2 Haftungseinschränkung

19a.2.3 Ausgeprägte Mitunternehmerinitiative

19a.3 Das maßgebliche Kapitalkonto – KapK I

19a.3.1 Zusammensetzung

19a.3.2 Gewinn- und Verlustanteile ohne Auswirkung auf das KapK I

19a.3.3 Sondersteuersatzbegünstigte Gewinne

19a.3.4 Berücksichtigung von steuerfreien Einnahmen/nicht abzugsfähigen Ausgaben

19a.3.5 Praktische Vorgangsweise

19a.3.6 Beispiel für die Kapitalkonten KapK I und KapK II bei Ergänzungskapital und Sonderbetriebsvermögen

19a.3.7 Ermittlung des Anfangsstands des für § 23a EStG 1988 relevanten Kapitalkontos KapK I

19a.3.8 Weiterführung des für § 23a EStG 1988 relevanten Kapitalkontos KapK I

19a.4 Verrechnung (Aktivierung) von Wartetastenverlusten

19a.4.1 Allgemeines

19a.4.2 Relevante Einlagen iSd § 23a EStG 1988

19a.5 Änderung der Rechtsstellung des Mitunternehmers

19a.6 Ausscheiden des Mitunternehmers

19a.7 Sonderthemen zu § 23a EStG 1988

Die Überschrift zu Abschnitt 20.3 lautet

20.3 Besondere Steuersätze

Die Überschrift zu Abschnitt 20.3.3 lautet

20.3.3 Ausnahmen von den besonderen Steuersätzen

Die Überschrift zu Abschnitt 24.2.1 lautet

24.2.1 Mehrbedarfsrenten (zB Renten aus Pflegeversicherungen)

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.7 lautet

29.6.7 KESt-Befreiung bei Entstrickung

Die Überschrift zu Abschnitt 31.1 lautet

31.1 Allgemeines

Die Überschrift zu Abschnitt 31.2 lautet

31.2 Zuzug und Wegzug

Die Überschrift zu Abschnitt 31.3 lautet

31.3 Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen (§ 103 Abs. 1 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 31.4 lautet

31.4 Zuzugsfreibetrag (§ 103 Abs. 1a EStG 1988)

Die Überschriften zu Abschnitt 31.5 und den Unterabschnitten 31.5.1 bis 31.5.3 lauten

31.5 Öffentliches Interesse

31.5.1 Wissenschaft und Forschung

31.5.2 Kunst

31.5.3 Sport

Die Überschriften zu Abschnitt 31.6 und den Unterabschnitten 31.6.1 bis 31.6.5 lauten

31.6 Verfahren zur Erteilung einer Zuzugsbegünstigung

31.6.1 Antrag auf Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung

31.6.2 Zuzugsbegünstigungsbescheid

31.6.3 Berücksichtigung beim Lohnsteuerabzug

31.6.4 Einkommensteuererklärung

31.6.5 Berücksichtigung beim Einkommensteuerbescheid

Die Überschrift zu Abschnitt 31.7 lautet

31.7 Beiziehung von Sachverständigen

Die Überschrift zu Abschnitt 31.8 lautet

31.8 Übergangsbestimmungen

Die Überschrift zu Abschnitt 31a lautet

31a Prämien

III. Änderung der Einleitung

Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) stellen einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988~~, BGBl. Nr. 400/1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001 und dem Kapitalmarktoffensive-Gesetz~~ dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Die EStR 2000 sind ab der Veranlagung 2000 generell anzuwenden. Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 1999) sind die EStR 2000 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen. Rechtsauskünfte des

Bundesministeriums für Finanzen in Einzelfällen sind - sofern sie den EStR 2000 nicht widersprechen - weiterhin zu beachten.

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

Die EStR 2000 sind als Zusammenfassung des geltenden Einkommensteuerrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. ~~In die EStR 2000 wurden die weiter anwendbaren Teile der EStR 1984 und GER 1989 sowie die Mehrzahl der übrigen Erlässe zur Einkommensteuer übernommen. Neben den EStR 2000 sind folgende Erlässe weiter zu beachten:~~

- ~~Erlass des BMF vom 14. Juni 1984, 21 5006/1-IV/6/84, betr. einkommensteuerliche Behandlung von ärztlichen Praxisgemeinschaften, AÖF Nr. 155/1984.~~
- ~~Erlass des BMF vom 12. Jänner 1990, 06 0930/1-IV/6/90, betr. die Absetzbarkeit von Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlich genutzten Gebäuden, AÖF Nr. 72/1990.~~
- ~~Erlass des BMF vom 28. November 1990, 06 0453/1-IV/6/90, betr. die steuerliche Behandlung von Besserungsvereinbarungen, AÖF Nr. 19/1991.~~
- ~~Durchführungsrichtlinien zur Vorsorge für Pensionen im Bereich der Gewinnermittlung, des Gewerbeertrages und des Einheitswertes des Betriebsvermögens, Erlass des BMF vom 30. April 1992, 06 0557/2-IV/6/92, AÖF Nr. 216/1992.~~
- ~~Erlass des BMF vom 16. Juli 1992, 06 1202/1-IV/6/92, betr. die Auslegung des Begriffs "Unternehmensberater" iSd § 22 EStG 1988, AÖF Nr. 265/1992.~~
- ~~Erlass des BMF vom 23. Jänner 1995, 06 0950/21-IV/6/94, betr. die steuerliche Behandlung von Wohnbaubanken, AÖF Nr. 72/1995.~~
- ~~Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (Liebhabereirichtlinien 1997), Erlass des BMF vom 23. Dezember 1997, 14 0661/1-IV/14/97, AÖF Nr. 47/1998.~~

- ~~Erlass des BMF vom 31. März 1998, 06 0257/1-IV/6/98, betr. die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen iSd § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988, AÖF Nr. 88/1998.~~
- ~~Erlass des BMF vom 20. Mai 1998, 14 0602/1-IV/14/98, betreffend die gesetzlichen Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Verlusten, AÖF Nr. 125/1998.~~
- ~~Erlass des BMF vom 24. November 1999, 07 2501/1-IV/7/99, betr. die prämienbegünstigte Pensionsvorsorge gemäß §§ 108a und 108b EStG 1988, AÖF Nr. 252/1999.~~

Die stichwortartige Aufzählung der Schwerpunkte der EStR 2000 entfällt.

IV. Änderung von Randzahlen

Rz 104 wird geändert (Judikatur und AbgÄG 2015)

Rz 104

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

Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

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

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

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

Zu 1.: Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft nicht nutzen, wenn die betreffende Tätigkeit ~~entweder~~ aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (~~zB~~ **vgl. etwa VwGH 28.05.2009, 2006/15/0360 mit Verweis auf § 86 Abs. 2 erster Satz AktG idF BGBl. I Nr. 125/1998, nunmehr § 86 Abs. 1 AktG idgF, wonach nur physische Personen zu Aufsichtsratsmitgliedern bestellt werden können; zur** "Drittanstellung" von ~~Vorständen, Stiftungsvorständen und~~ Aufsichtsräten siehe ~~dazu~~ insbesondere Rz 5266g)**.**

Da die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden ist, ist die Drittanstellung eines Geschäftsführers einer GmbH zulässig (vgl. VwGH 25.06.2008, 2008/15/0014). Ist die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt und wird dementsprechend durchgeführt, sind der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen. Dies gilt auch, wenn der Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter der gestellenden Kapitalgesellschaft ist, sofern die Zwischenschaltung nicht nur zur Umgehung der sonst anfallenden lohnabhängigen Abgaben iSd § 22 BAO erfolgt (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149).

Werden Leistungen nicht von einer „zwischengeschalteten" Körperschaft geschuldet, sondern findet – ohne entsprechende rechtsgeschäftliche Grundlage – lediglich eine Verrechnung über diese Körperschaft statt, die lediglich als „Zahlstelle" fungiert, sind die Einkünfte jedoch direkt der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen (vgl. VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092).

Weiters kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft Marktchancen nicht nutzen, wenn die betreffende Tätigkeit ~~oder~~ in typisierender Betrachtungsweise nach

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

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

Beispiele:

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

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

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

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

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

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

***2**. Ein Universitätsprofessor rechnet Honorare für seine Gutachtenstätigkeit über eine ihm und seiner Ehefrau gehörende GmbH ab. Einzige Arbeitnehmerin in der GmbH ist seine Ehefrau, die als Sekretärin beschäftigt wird.*

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

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

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

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

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

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

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

Um eine von der zivilrechtlichen Gestaltung abweichende Einkünftezurechnung ab dem 1.1.2010 zu vermeiden, können bis zum Stichtag 31.12.2009 Umwandlungen gemäß Art. II UmgrStG vorgenommen werden. Dabei ist davon auszugehen, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses das Betriebserfordernis erfüllt ist.

Rechtslage ab der Veranlagung 2016

Mit dem AbgÄG 2015 wurde die Bestimmung des § 2 Abs. 4a EStG 1988 eingeführt, welche in bestimmten Fällen die Zurechnung von Einkünften direkt an eine natürliche Person bei Verrechnung über eine "zwischengeschaltete" Körperschaft vorsieht. § 2 Abs. 4a EStG 1988 ist ab der Veranlagung 2016 anwendbar.

Nach § 2 Abs. 4a EStG 1988 sind Einkünfte

- **aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft (etwa Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH oder Vorstand einer Privatstiftung) sowie**
- **aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit (im Gesetz taxativ: Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender)**

der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die

- **unter dem Einfluss dieser Person steht und**
- **über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt.**

Beispiel:

Bei einer GmbH & Co KG bekommt die Komplementär-GmbH (kein eigenständiger Betrieb) das Honorar für die Geschäftsführung in der KG, die von A ausgeführt wird. A ist sowohl Gesellschafter der GmbH als auch der KG. Die Komplementär GmbH bezahlt A für die Geschäftsführung der KG ein Entgelt.

A übt jedoch keine organschaftliche Vertretung für eine Körperschaft aus, weil er Geschäftsführer der KG ist. Es liegt kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG 1988 vor (Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft). Siehe auch Rz 5866.

Eine Körperschaft steht jedenfalls dann unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person, wenn diese Person oder ein Angehöriger (Rz 1129) wesentlich auf die Willensbildung der Körperschaft Einfluss nehmen kann (zB aufgrund der Beteiligungshöhe).

Beispiel:

Die Vorstände der V-AG sind A und B. A ist Alleingesellschafter der A-GmbH, B ist Alleingesellschafter der B-GmbH. A ist Angestellter der B-GmbH, B ist Angestellter der A-GmbH. Die B-GmbH stellt A als Vorstand der V-AG zur Verfügung. Die A-GmbH stellt B als Vorstand der V-AG zur Verfügung. Weder die A-GmbH noch die B-GmbH verfügen über einen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb.

Es ist vom Einfluss der jeweiligen Vorstände auszugehen. Formale Umstände allein sind für die Beurteilung des Einflusses ohne Belang. Ein

Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG 1988 liegt vor (Einfluss der natürlichen Person auf die zwischengestaltete Körperschaft).

Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden, geschäftlichen Betriebes ist insbesondere auf die Beschäftigung von Mitarbeitern abzustellen, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Körperschaft (etwa Sekretariat oder verschiedene Hilfsdienste) führen zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Ein eigenständiger Betrieb liegt allerdings dann vor, wenn die höchstpersönliche Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Körperschaft ist, was insbesondere bei rechtsberatenden Berufen der Fall ist (zB Entsendung eines Anwaltes in den Vorstand einer Privatstiftung durch die Anwalts-GmbH).

Beispiel:

Ein Investor ist alleiniger Gesellschafter der Beteiligungs-GmbH, die mehrere Beteiligungen hält. Der Investor erbringt Geschäftsführungstätigkeiten in diesen Beteiligungsgesellschaften. Die Entgelte für die Geschäftsführungen werden an die Beteiligungs-GmbH entrichtet, welche nur Sekretariatsagenden wahrnimmt.

Bei einer Holding kommt ein sich im Verhältnis zur Ausübung einer organschaftlichen Geschäftsführungsfunktion abhebender Betrieb nur in Betracht, wenn Tätigkeiten vorliegen, die erheblich über das Halten von Beteiligungen hinausgehen. Die bloße Wahrnehmung von Sekretariatstätigkeiten begründet keinen sich abhebenden Betrieb. Die Vergütungen sind nach § 2 Abs. 4a EStG 1988 unmittelbar dem Investor zuzurechnen (eigenständiger, sich abhebender Betrieb).

Da mit der Zurechnungsbestimmung des § 2 Abs. 4a EStG 1988 in erster Linie jene Fälle erfasst werden sollen, bei denen eine Kapitalgesellschaft ohne substantielle Tätigkeit zwischengeschaltet wird, kann sich ein "sich abhebender Betrieb" auch aus einer im Verhältnis zur höchstpersönlichen bzw. organschaftlichen Tätigkeit verschiedenen Tätigkeit ergeben. Dies allerdings nur, wenn diese Tätigkeit eine gewisse quantitative Relevanz (idR in einem entsprechenden Umsatzanteil) im Verhältnis zur höchstpersönlichen Tätigkeit

aufweist. Ein Umsatzverhältnis von zumindest 20% wird idR einen eigenständigen sich abhebenden Betrieb begründen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Arzt (Universitätsprofessor) hat neben seiner universitären Tätigkeit noch eine GmbH, über die folgende Tätigkeiten abgerechnet werden:***
>
> ***Zahlungen von Pharmafirmen als Kostenersatz für Wirksamkeitsprüfungen von Medikamenten sowie pharmakologische Gutachtertätigkeit, wofür Universitätsassistenten zu Hilfsdiensten (Recherche) herangezogen werden (Umsatzvolumen iHv 35% der Gesamtumsätze der GmbH).***
>
> ***Die gutachterliche Tätigkeit des Arztes ist als „wissenschaftliche Tätigkeit" eine höchstpersönliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 4a EStG 1988. Das Heranziehen von Universitätsassistenten zu Recherchetätigkeiten ist nicht geeignet, einen eigenständigen, sich abhebenden Betrieb dieser Gutachtertätigkeit zu begründen. Da jedoch das Umsatzverhältnis (65% des Gesamtumsatzes) des Betriebszweiges Wirksamkeitsprüfung von Medikamenten eine ausreichende qualitative Relevanz (>20% des Gesamtumsatzes) aufweist, liegt insgesamt ein eigenständiger, sich abhebender Betrieb iSd § 2 Abs. 4a EStG 1988 vor (höchstpersönliche Tätigkeit; eigenständiger, sich abhebender Betrieb).***

Kommt § 2 Abs. 4a EStG 1988 zur Anwendung, wird der als organschaftliche Vertreterin bzw. höchstpersönlich tätigen natürlichen Person die gesamte Einkunftsquelle – sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben – zugerechnet. Bei der Körperschaft im unternehmensrechtlichen Ergebnis erfasste Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den der natürlichen Person zugerechneten Einkünften stehen, sind daher steuerlich bei der natürlichen Person zu berücksichtigen und bei der Körperschaft zu neutralisieren.

Rz 111 wird geändert (Judikatur)

Rz 111

Einkünfte aus einem Fruchtgenuss iSd ABGB sind dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen ~~(VwGH 25.6.1969, 1430/68)~~, wenn er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (**VwGH 4.3.1986, 85/14/0133;** VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133); maßgeblich ist dabei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012).

Eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung ist allerdings noch nicht gegeben, wenn bloß bereits abgeschlossene Mietverträge aufrecht erhalten werden oder Investitionsentscheidungen bloß im Rahmen einer Wohnungseigentümergemeinschaft mitgetroffen werden (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174**; VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146; VwGH 15.09.2016, Ra 2014/15/0012; VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0052**); ist eine Einflussnahmemöglichkeit nicht gegeben, findet keine Zurechnung der Einkünfte an den ~~Fruchtnießer~~ **Fruchtgenussberechtigten** statt.

Weitere Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte ist auch, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen); dass die Übernahme der laufenden Kosten in der Fruchtgenussvereinbarung nicht ausdrücklich geregelt ist, ist für sich genommen für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten aber unschädlich, weil sich diese Verpflichtung bereits aus dem dispositiven Zivilrecht ergibt (VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219 mit Verweis auf §§ 512 ff ABGB). Dem Fruchtgenussberechtigten **darf** ~~bleibt~~ daher nur der Nettoertrag **verbleiben** (Einnahmen abzüglich Aufwendungen).

~~Außerdem muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer (siehe Rz 116) bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein; eine Grundbuchseintragung ist für eine rechtlich abgesicherte Position nicht erforderlich. Die Errichtung eines Notariatsaktes reicht beispielweise aus, eine rechtlich abgesicherte Position zu belegen.~~

Die Zurechnung der Einkünfte muss nicht mit der Zurechnung der zur Einkunftserzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter zusammenfallen **(siehe allerdings VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003, wonach die Zurechnung von passiven Einkünften, insbesondere auch solchen aus Kapitalvermögen, grundsätzlich an denjenigen erfolgt, der das wirtschaftliche Eigentum an den die Einkünfte generierenden Vermögenswerten hat)**. ~~Die Eigentumsverhältnisse~~ **Das zivilrechtliche Eigentum** an einem Wirtschaftsgut allein ~~sagen~~ **sagt** noch nichts darüber aus, wem die Einkünfte zuzurechnen sind (VwGH 14.6.1972, 0770/70, betreffend Zimmervermietung durch einen Ehegatten im Gebäude, das im Eigentum des anderen Ehegatten steht). **Die** AfA kann aber im Allgemeinen nur der wirtschaftliche Eigentümer, somit im Falle eines Fruchtgenusses regelmäßig nur der

Fruchtgenussbesteller~~,~~ geltend machen, sofern bei ihm überhaupt eine Einkunftsquelle anzunehmen ist (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074**; siehe dazu Rz 124**).

Rz 112 entfällt

Randzahl 112: ***derzeit frei***

Rz 113a wird eingefügt (Klarstellung)

Rz 113a

Wird das zivilrechtliche Eigentum an Einkünfte generierende Wirtschafsgüter (Einkunftsquelle) unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes übertragen, tritt keine Änderung bei der Zurechnung der erzielten Einkünfte ein; die Einkünfte sind daher grundsätzlich unverändert dem bisherigen Eigentümer und nunmehrigen Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen (vgl. VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166 mwN). Ist der Fruchtgenussberechtigte nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer der zur Einkünfteerzielung verwendeten Wirtschaftsgüter, kann er die AfA für diese Wirtschaftsgüter nicht geltend machen (siehe Rz 111). Leistet aber der Fruchtgenussberechtigte dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, ist diese Zahlung beim ihm abzugsfähig, während der Fruchtgenussbesteller eine Einnahme in dieser Höhe erzielt, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht. Die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller ist allerdings nur möglich, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes; siehe dazu Rz 1132 ff) und die Zahlungen tatsächlich erfolgen. Wurde im Zeitpunkt der Übertragung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes eine solche Vereinbarung nicht getroffen, muss diese gesondert erfolgen. Die Geltendmachung der AfA kann dabei nicht rückwirkend erfolgen, sondern frühestens im dem Veranlagungszeitraum, für den erstmalig die Zahlung der Substanzabgeltung vorgenommen wird.

Rz 115a wird geändert (Judikatur und Klarstellung)

Rz 115a

Ein Fruchtgenussrecht kann zivilrechtlich sowohl „der Ausübung nach" als auch „der Substanz nach" – mit obligatorischer oder mit dinglicher Wirkung sowie ganz oder nur zum Teil – an einen Dritten übertragen werden (vgl. VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029, mit Verweis auf OGH 21.2.2014, 5 Ob 157/13v sowie OGH 23.11.2010, 1 Ob 185/10b).

Wird das Fruchtgenussrecht „der Substanz nach" übertragen, liegt aus ertragsteuerlicher Sicht eine Veräußerung vor, aus der sich folgende ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben können:

- **Gehört das Fruchtgenussrecht zum Betriebsvermögen des Fruchtgenussberechtigten, ist der Veräußerungserlös im Rahmen der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart zu erfassen.**
- **Gehört das Fruchtgenussrecht hingegen zum Privatvermögen des Fruchtgenussberechtigten, unterliegt die Veräußerung grundsätzlich nicht der Einkommensteuer (zu Fruchtgenussrechten an Kapitalvermögen siehe allerdings Rz 6143b). Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 31 EStG 1988 liegen in der Regel mangels Anschaffung des Vorbehaltsfruchtgenusses, Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 aufgrund der Wirtschaftsgutseigenschaft des Fruchtgenussrechtes nicht vor.**

Der entgeltliche Verzicht des Fruchtgenussberechtigten auf das Fruchtgenussrecht (zugunsten des Eigentümers), stellt eine Vermögensumschichtung dar, die als Veräußerung des Fruchtgenussrechtes anzusehen ist, womit sich dieselben ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben (VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029 mwN).

Wird allerdings gegen Entgelt auf ein Fruchtgenussrecht verzichtet, das anlässlich der früheren Übertragung eines Wirtschaftsgutes vorbehalten wurde, sind die Übertragung des Wirtschaftsgutes unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes und der spätere entgeltliche Verzicht auf das Fruchtgenussrecht in wirtschaftlicher

Betrachtungsweise als einheitlicher Übertragungsvorgang anzusehen. In der Gesamtschau stellt dieser Vorgang eine Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsgutes dar (siehe dazu auch Rz 6611). Das Entgelt für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht ist somit Veräußerungserlös (bzw. Teil des Veräußerungserlöses) für das übertragene Wirtschaftsgut (siehe VwGH 4.9.2014, 2011/15/0039, zum entgeltlichen Verzicht auf ein Vorbehaltsfruchtgenussrecht an Gesellschaftsanteilen). Die Veräußerung unterliegt in diesen Fällen dann der Steuerpflicht, wenn

- **dadurch ein Einkünftetatbestand verwirklicht wird (beispielsweise Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 bei Verzicht auf ein Vorbehaltsfruchtgenuss an einem Grundstück), und**
- **das Entgelt für den Verzicht – isoliert oder gemeinsam mit dem Entgelt, das anlässlich der Übertragung des Wirtschaftsgutes entrichtet wurde – mindestens 50% des gemeinen Wertes des (nicht um den Wert des Fruchtgenussrechtes verminderten) übertragenen Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt des Verzichts auf das Fruchtgenussrechtes beträgt.**

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

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

~~Ein einheitlicher Vorgang liegt insbesondere dann vor, wenn~~

- ~~ein privates Wirtschaftsgut (zB eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft) unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes übertragen wird und~~
- ~~nach dem 31. Mai 2008 das vorbehaltene Fruchtgenussrecht vom Erwerber des Wirtschaftsgutes abgelöst wird und~~

- ~~diese Ablösezahlung innerhalb von zehn Jahren nach Übertragung des Wirtschaftsgutes erfolgt.~~

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

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

~~Fassung für Übertragungen ab 2012:~~

~~Wird ein Fruchtgenussrecht ab 1.1.2012 entgeltlich an einen Dritten übertragen oder vom Eigentümer abgelöst, führt dies - vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter - zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046, vgl. Rz 6409).~~

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

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

Rz 115b wird eingefügt (Judikatur und Klarstellung)

Rz 115b

Wird das Fruchtgenussrecht „der Ausübung nach" entgeltlich an einen Dritten übertragen, stellt dies aus ertragsteuerlicher Sicht eine Nutzungsüberlassung dar. Dies führt – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beim übertragenden Fruchtgenussberechtigten (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046; VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029; vgl. Rz 6409).

Rz 116 wird geändert (Klarstellung)

Rz 116

Wird das Fruchtgenussrecht unentgeltlich eingeräumt (~~Der~~ Zuwendungsfruchtgenuss**),** muss **dieser** für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein ~~(siehe Rz 111)~~, wobei ein Zeitraum von 10 Jahren als ausreichend angesehen werden kann. **Die Verbücherung des Fruchtgenussrechtes ist keine Voraussetzung für das Vorliegen einer rechtlich abgesicherten Position. Eine solche ist bereits dann gegeben, wenn ein entsprechender Vertrag über die unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes abgeschlossen und ausreichend publizitätswirksam dokumentiert wird (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes; siehe dazu Rz 1132 ff). Für das Vorliegen einer rechtlich abgesicherten Position ist es weiters notwendig, dass die Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten nicht durch den Fruchtgenussbesteller einseitig verändert oder entzogen werden kann (insbesondere durch Beendigung des Fruchtgenussrechtes). Ein Fruchtgenussvertrag, der vom Fruchtgenussbesteller – wenn auch unter Einhaltung einer Frist – jederzeit gekündigt werden kann, vermittelt daher keine rechtlich abgesicherte Position. Dies gilt ebenso, wenn die Kündigung zwar nicht jederzeit möglich ist, sondern nur bei Eintritt bestimmter Ereignisse (bzw. bei Vorliegen bestimmter Gründe), der Eintritt dieser Ereignisse allerdings jederzeit durch den Fruchtgenussbesteller bewirkt werden kann. Dies ist beispielsweise bei einer Vertragsklausel der Fall, wonach der**

Fruchtgenussvertrag bereits bei der Aufhebung der Lebensgemeinschaft des Fruchtgenussbestellers mit dem Fruchtgenussberechtigten endet (bzw. beendet werden kann). Ist hingegen die Beendigung nur für den Fall einer Scheidung vorgesehen („echte" Scheidungsklausel), hat dies keine Auswirkung auf die rechtlich abgesicherte Position des Fruchtgenussberechtigten (BFG 24.5.2017, RV/3101092/2015).

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

Rz 118 wird geändert (Klarstellung)

Rz 118

Die Zurechnung **der Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht an** ~~eines Fruchtgenusses bei Einkünften aus~~ Kapitalvermögen ~~beim Fruchtnießer~~ setzt voraus, dass ~~diesem~~ die Disposition über die Einkünfteerzielung überhaupt möglich **ist** und **dem Fruchtgenussberechtigten die Dispositionsbefugnis tatsächlich zukommt** ~~auch überlassen ist~~ (etwa bei Dividenden, nicht hingegen zB bei Spareinlagen). Bei unentgeltlicher Bestellung des **Fruchtgenussrechtes** ~~Fruchtgenusses~~ an einem bereits angelegten Kapital (§ 510 ABGB) sind die Einkünfte grundsätzlich daher weiterhin dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen (Überlassung künftiger Einkünfte, vgl. VwGH 12.2.1965, 1767/64; VwGH 19.2.1992, 91/14/0216). **Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht an Kapitalanlagen (wie etwa an Kapitalanteilen), sofern die Einkünfte daraus dem**

Fruchtgenussberechtigten originär zuzurechnen sind (siehe Rz 111), fallen unter die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Zur entgeltlichen Übertragung eines solchen Fruchtgenussrechtes siehe Rz 6143b.

Rz 119 wird geändert (Judikatur und Klarstellung)

Rz 119

Wird ein zugewendetes Fruchtgenussrecht entgeltlich übertragen - „der Ausübung nach" oder „der Substanz nach" – ergeben sich dieselben ertragsteuerlichen Auswirkungen wie beim Vorbehaltsfruchtgenussrecht (siehe Rz 115a f).

~~Fassung für Übertragungen bis 31.12.2011:~~

~~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 für Übertragungen ab 1.1.2012:~~

~~In gleicher Weise wie die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (vgl. Rz 6409) führt auch die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechtes bzw. die Ablöse des Fruchtgenussrechtes durch den Eigentümer - vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter - zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046, vgl. Rz 6409).~~

Rz 124 wird geändert (Klarstellung und 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~~ **Ein unentgeltlich übertragenes** Gebäude~~s~~ unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zu Gunsten des **Fruchtgenussberechtigten** ~~Fruchtnießers~~ kann **diesem zugerechnet werden** ~~die Zurechnung beim Fruchtnießer erfolgen~~. Die Einräumung und Verbücherung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes zugunsten des Fruchtgenussberechtigten kann aber alleine **nicht dessen** ~~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; **VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039**). Die Vereinbarung, den **Fruchtgenussberechtigten** ~~Fruchtnießer~~ im Falle der Veräußerung des betreffenden Grundstücks bloß am Veräußerungserlös zu beteiligen, stellt noch keine ausreichende Chancen- bzw. Risikotragung bezüglich der Wertveränderungen des Grundstückes dar. Von einer solchen kann ausgegangen werden, wenn im Fruchtgenussbestellungsvertrag **(oder in einer Nebenvereinbarung)** vereinbart ist, dass der **Fruchtgenussberechtigte** ~~Fruchtnießer~~ eine Veräußerung des Grundstückes erwirken ~~kann~~ und **er** diesfalls ~~der Fruchtnießer~~ die Wertsteigerung ~~des Grundstückes~~ lukrieren kann oder dem Eigentümer eine allfällige Wertminderung ersetzen muss.

In Rz 134c wird Beispiel 2 geändert (Klarstellung)

Rz 134c

[…]

Beispiel 2:

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (Anschaffungskosten 40.000 Euro; gemeiner Wert 90.000 Euro), dem Grundstück 2 (Anschaffungskosten 60.000 Euro; gemeiner Wert 260.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert 130.000 Euro). Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro für die Übertragung seiner Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde leisten (davon entfallen 100.000 Euro auf den Grundstücksanteil). Die Übertragung des Anteils an Grundstück 2 durch A stellt eine Veräußerung dar (siehe Beispiel 5 in Rz 134b). Der Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungserlös (Ausgleichszahlung plus erhaltener	
*Grundanteil an Grundstück 1, 100.000 + ~~45.000~~ **30.000** [1])*	*~~145.000~~ **130.000** Euro*
- 50% AK Grundstück 2	*-30.000 Euro*
Veräußerungsgewinn	*~~115.000~~ **100.000** Euro*

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

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

*Anteil an Grundstück 2 bei B: B hat diesen Anteil entgeltlich erworben; seine Anschaffungskosten betragen ~~145.000~~ **130.000 Euro** (= 100.000 Euro Ausgleichszahlung plus ~~45.000~~ **30.000 Euro** Sachabfindung durch Anteil an Grundstück 1[1]); Anschaffungskosten des gesamten Grundstückes bei B daher ~~175.000~~ **160.000 Euro** (~~145.000~~ **130.000 Euro** Abfindung + anteilige historische AK von 30.000 Euro).*

Anteil an Grundstück 1 bei A: Der Erwerb des Anteiles an Grundstück 1 stellt bei A einen unentgeltlichen Vorgang dar. Daher ist das gesamte Grundstück durch A unentgeltlich erworben worden und es sind die historischen Anschaffungskosten des Erblassers als Anschaffungskosten des A anzusetzen (40.000 Euro).

*[1]) **Entsprechend der** ~~Die erhaltene~~ Ausgleichszahlung ist **auch der als Ausgleich übertragene Grundanteil** im Verhältnis 2:1 (siehe Beispiel 5 in Rz 134b) aufzuteilen.*

[…]

Rz 134d wird geändert (Klarstellung)

Rz 134d

Erwirbt ein Erbe vor Einantwortung die gesamte Verlassenschaft gegen Abfindungszahlungen an die anderen Erben, ist ein solcher Vorgang ebenfalls entweder als entgeltliches Rechtsgeschäft (Anschaffung bzw. Veräußerung, VwGH 19.10.1993, 89/14/0052) oder als unentgeltliche Übertragung (gemischte Schenkung, VwGH 18.2.1999, 97/15/0021) zu beurteilen. Dies gilt auch für den Fall, dass die übrigen Erben zu Gunsten eines Miterben **(oder eines Dritten)** entgeltlich auf ihr Erbrecht verzichten **(qualifizierte Erbausschlagung)**. **Durch den qualifizierten Verzicht wird über das Erbrecht und damit wirtschaftlich über die im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter verfügt. Somit ist der Nachlass ab dem Tod des Erblassers den Erben zuzurechnen. Dies bedeutet, dass die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter aus der Verlassenschaft vor der qualifizierten Erbausschlagung auch einem später verzichtenden Erben im Ausmaß seines Erbanteils zuzurechnen ist.**

Erfolgt die qualifizierte Erbausschlagung unentgeltlich (Erbschaftsschenkung), liegt kein unter § 30 EStG 1988 zu subsumierender Vorgang vor.

Verzichtet aber ein zur Erbschaft Berufener zu Lebzeiten des Erblassers zugunsten einer bestimmten Person ganz oder teilweise auf sein Erbrecht, verzichtet dieser nur auf die Anwartschaft auf sein Erbrecht, besitzt aber noch nicht das Recht, die Verlassenschaft (oder Teile davon) in seinen Besitz zu übernehmen (VwGH 2.7.1992, 90/16/0167). In diesem Fall können ihm auch die im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter und die Einkünfte aus deren allfälligen Veräußerung nicht zugerechnet werden.

Rz 134f wird geändert (BFG-Judikatur)

Rz 134f

Die Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches durch ein im Nachlass befindliches Grundstück stellt eine unentgeltliche Grundstücksübertragung dar.

Die Abfindung des Pflichtteilsberechtigten mit einem nachlassfremden Grundstück stellt eine Hingabe an Zahlungs statt (siehe Rz 6156) und daher eine Veräußerung durch den Erben dar, wenn die 50%-Grenze erreicht wird. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Wert des Pflichtteilsanspruches mindestens 50% des gemeinen Wertes des hingegebenen Grundstückes erreicht.

Ist der abgefundene Pflichtteilsberechtigte auch (Mit-)Erbe, gibt es zwei Fallkonstellationen:

a) Befinden sich in der Verlassenschaft Grundstücke, stellt die Abfindung mit einer nachlassfremden Liegenschaft einen Tausch mit dem kraft gesetzlicher Erbfolge zustehenden Anteil an im Nachlass befindlichen Grundstücken dar.

b) Befinden sich in der Verlassenschaft keine Grundstücke, liegt nur beim abfindenden Erben eine Hingabe an Zahlungs statt und somit eine Veräußerung vor.

Wird allerdings ein Grundstück veräußert und ein Teil des Veräußerungserlöses zur Abdeckung eines Pflichtteilanspruchs verwendet, stellt dies eine von der Veräußerung unabhängige Einkommensverwendung dar und beseitigt nicht den Veräußerungstatbestand und damit die Immobilienertragsteuerpflicht (BFG 18.9.2015, RV/7102645/2013).

Rz 139 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 139

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich nach den Verhältnissen beim Leasingnehmer. Bei gesetzlich vorgegebenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern (§ 8 EStG 1988) sind diese heranzuziehen, da sie auf allgemeinen der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des § 7 EStG 1988 entsprechenden Erfahrungssätzen beruhen. Wird im Zuge von abgabenbehördlichen Prüfungen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer neu ermittelt, so bleibt für die Zurechnung weiterhin die ursprünglich angenommene Nutzungsdauer bestehen, es sei denn, sie wurde willkürlich festgelegt.

Für Leasingverträge, die bis zum 14. August 2015 abgeschlossen wurden, ist für Zwecke der Zurechnung des Leasingobjektes die Ausmessung des kalkulatorischen Restwertes weiterhin auf Basis der bisherigen AfA-Sätze (§ 8

EStG 1988 idF vor Steuerreformgesetz 2015/2016) zu belassen. Werden Leasingkonditionen nachträglich an die neuen AfA-Sätze angepasst, hat eine Neuprüfung der Zurechnung unter Berücksichtigung der neuen AfA-Sätze zu erfolgen. Als Nutzungsdauer ist die geänderte Gesamtnutzungsdauer und als voraussichtlicher Verkehrswert (im Sinne der Rz 141) der geänderte steuerliche Restbuchwert am Ende der Grundmietzeit abzüglich 20% Abschlag anzusetzen.

Für Leasingverträge, die ab dem 15. August 2015 abgeschlossen werden, hat für Zwecke der Zurechnung des Leasingobjektes die Ausmessung des kalkulatorischen Restwertes unter Mitberücksichtigung der AfA-Sätze gemäß § 8 EStG 1988 idF Steuerreformgesetz 2015/2016 zu erfolgen.

In den Rz 156, 159 und 178 entfällt die Wortfolge „und 7" (AbgÄG 2016).

Rz 159a wird eingefügt (AbgÄG 2014)

Rz 159a

§ 2 Abs. 2b EStG 1988 ist gemäß § 124b Z 248 EStG 1988 letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2013 anzuwenden.

Rz 165 wird geändert (Judikatur)

Rz 165

Die Bewerbung mit einem zu erwartenden Beteiligungsverlust kann dazu führen, dass der Tatbestand erfüllt ist. Es bedarf einer Abwägung der Intensität der Bewerbung des steuerlichen Vorteils mit anderen in Aussicht gestellten Vorteilen der Beteiligung (VwGH 21.2.2018, Ro 2016/13/0027). ~~Von einem im Vordergrund stehenden steuerlichen Vorteil ist jedenfalls dann auszugehen, wenn das Eingehen der Beteiligung am 1. Jänner 2000 mit Steuervorteilen aus einem zu erwartenden Beteiligungsverlust beworben wird. Der lediglich aus zivilrechtlichen Gründen zur Abwendung eines Haftungsrisikos ("Prospekthaftung") allgemein gegebene Hinweis auf die Möglichkeit von Beteiligungsverlusten stellt keine Bewerbung von Steuervorteilen dar. Dieser Hinweis darf nicht über jenes Ausmaß hinausgehen, das zur Abwendung des zivilrechtlichen~~

~~Haftungsrisikos angebracht ist.~~ Steht **auf Grund der Intensität der Bewerbung** danach der steuerliche Vorteil aus der Beteiligung im Vordergrund, sind weitere Überprüfungen des allgemeinen Angebotes der Beteiligung sowie des Verhältnisses von "Rendite vor Steuern" und "Rendite nach Steuern" nicht mehr anzustellen (siehe Rz 175 ff). Es liegt dann jedenfalls eine Beteiligung vor, die unter den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 2a EStG 1988 fällt.

Zur Unzulässigkeit überproportionaler Verlustzuweisungen siehe Rz 5897.

Rz 166 wird geändert (Judikatur)

Rz 166

~~Wird~~ **Unabhängig davon, ob** die Beteiligung ~~nicht~~ mit steuerlichen Vorteilen beworben **wird**, **kann**~~steht~~ der steuerliche Vorteil **auch** dann nicht im Vordergrund **stehen**, wenn es sich um eine Beteiligung mit einem hohen außersteuerlichen Risiko handelt **(VwGH 21.2.2018, Ro 2016/13/0027)**. Ein hohes außersteuerliches Risiko kann allerdings ein Indiz dafür sein, dass der steuerliche Vorteil nicht im Vordergrund steht. ~~In derartigen Fällen überlagert das hohe außersteuerliche Risiko den steuerlichen Vorteil.~~ Ein hohes außersteuerliches Risiko ist anzunehmen, wenn die Beteiligung sämtliche der folgenden Merkmale aufweist:

- Das Beteiligungsunternehmen ist nach seinem Unternehmensschwerpunkt in einer besonders risikoreichen Branche (Wachstumstechnologie, Hochtechnologie, Forschung und Entwicklung) tätig.
- Die Zuweisung von Verlusten und Gewinnen orientiert sich ausschließlich am Ausmaß der Beteiligung und ist betraglich nicht limitiert.
- Der für den Fall des Ausscheidens des Gesellschafters vorgesehene Abschichtungserlös ist betraglich weder nach oben noch nach unten begrenzt und bestimmt sich ausschließlich nach dem Anteil am Unternehmenswert.
- Es gibt keine Vereinbarungen, die auf eine von vornherein beabsichtigte zeitliche Begrenzung der Beteiligung schließen lassen

Rz 171 wird wie folgt geändert (Verweisanpassung)

Rz 171

Der Renditevergleich ist für den voraussichtlichen Zeitraum des Bestehens der Beteiligung anzustellen ~~(vgl. dazu auch Tz 21.4.1. LRL 1997)~~. Es ist dabei auch das zu erwartende Verhalten des Kapitalnehmers in Bezug auf eine Kündigung der Beteiligung zu berücksichtigen. Ist eine Kündigung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu erwarten, ist die Renditeberechnung für diesen Zeitraum aufzustellen.

Rz 189 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 189

Bei der überwiegend verwendeten Befreiungsmethode werden ausländische Einkünfte (die dem Quellenstaat zugeteilt sind) im Ansässigkeitsstaat steuerfrei gestellt. Dennoch sind die ausländischen Einkünften auch im Ansässigkeitsstaat von Bedeutung; denn die Befreiungsmethode ist regelmäßig mit einem Progressionsvorbehalt verbunden. Der Ansässigkeitsstaat darf die ausländischen (positiven) Einkünfte zwar nicht unmittelbar in die Besteuerung einbeziehen, aber - bei progressivem Tarifverlauf - bei der Ermittlung des auf inländische Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigen. Der im innerstaatlichen Recht normierten Verpflichtung, die Auslandseinkünfte für die Steuersatzermittlung heranzuziehen, wird daher durch die Abkommen nicht derogiert. Der österreichische Tarif wird auf das gesamte Welteinkommen angewandt, der sich daraus ergebende Durchschnittsteuersatz auf die Inlandseinkünfte (vgl. Rz 7588 ff).

Beispiel (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt):

Inlandseinkünfte:	*20.000 Euro*
Auslandseinkünfte:	*5.000 Euro*
Welteinkommen:	*25.000 Euro*

*Da sich nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 idF StRefG ~~2005~~**2015/2016** bei einem Jahreseinkommen von 25.000 Euro (ohne Berücksichtigung von Sonderausgaben und sonstigen Absetzbeträgen) ein Durchschnittssteuersatz von ~~23~~**16,8**% ergibt, ist dieser Durchschnittssteuersatz von ~~23~~**16,8**% auf die Inlandseinkünfte in Höhe von 20.000 Euro anzuwenden. Daraus ergibt sich eine österreichische Einkommensteuer von ~~4.600~~**3.360** Euro.*

Rz 190 wird geändert (redaktionelle Korrektur)

Rz 190

Die Behandlung von Verlusten aus ausländischen (DBA-befreiten) Betriebsstätten ist vom VwGH entschieden worden (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). § 2 Abs. 8 EStG 1988 ~~idF StRefG 2005~~ trägt einerseits dieser Rechtsprechung des VwGH Rechnung, regelt zudem aber auch, wie ausländische Einkünfte in Österreich allgemein zu berücksichtigen sind.

Rz 192 wird geändert (StRefG 2015/2016; Klarstellung)

Rz 192

Die Berücksichtigung ausländischer Einkünfte gilt sowohl für betriebliche als auch für außerbetriebliche Einkünfte. Es sind daher auch zB ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Österreich zu berücksichtigen; daher hat auch die Überschussermittlung nach österreichischem Steuerrecht zu erfolgen (zB ~~Zehntel~~**Fünfzehntel**absetzung bei Instandsetzungsaufwendungen). Ebenso richtet sich eine allfällige Liebhabereibeurteilung nach österreichischem Steuerrecht.

Liegt nach ausländischem Steuerrecht eine Liebhabereibetätigung vor, kommt ab der Veranlagung 2012 eine Verlustberücksichtigung in Österreich auf Grund der Verlustdeckelung nicht in Betracht (siehe Rz 198).

Rz 194 wird geändert (alte Rechtslage)

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 Personengesellschafters 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 196 wird geändert (alte Rechtslage)

Rz 196

Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung. Betrieb und Betriebsstätte sind gedanklich zu vereinigen (Einheitsbetrachtung). Ergibt sich nach dieser Vereinigung Buchführungspflicht ~~(insbesondere - bis 2006 - wegen Überschreitens der Buchführungsgrenzen des § 125 BAO bzw. - ab 2007 -~~ wegen Überschreitens der Umsatzgrenzen des UGB~~)~~, haben Betrieb und Betriebsstätte den Gewinn durch Bilanzierung zu ermitteln. Die Gewinnermittlung der Betriebsstätte kann nicht vom Betrieb abweichen (einheitliche Gewinnermittlung). Auf Grund der einheitlichen Gewinnermittlung ist es daher zB nicht möglich, dass der umsatzschwache inländische Betrieb den Gewinn nach einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) und die umsatzstarke ausländische Betriebsstätte nach § 5 EStG 1988 ermittelt; Betrieb und Betriebsstätte haben den Gewinn bei Überschreiten des Schwellenwertes des § 189 UGB einheitlich nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Besteht für den Betrieb umsatzunabhängig Rechnungslegungspflicht (§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB), ist der Gewinn für die inländische Betriebsstätte nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

> ~~*Beispiele:*~~
>
> ~~*1. Ist der inländische Betrieb im Firmenbuch eingetragen, haben Betrieb und ausländische Betriebsstätte den Gewinn bis 2006 (nach der Rechtslage vor dem StruktAnpG 2006) nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Ist eine inländische Betriebsstätte nicht im Firmenbuch eingetragen, wird aber zusammen mit dem ausländischen Betrieb die Umsatzgrenze nach § 125 BAO überschritten, haben die inländische Betriebsstätte und der ausländische Betrieb den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Ist eine inländische Betriebsstätte im Firmenbuch eingetragen, haben Betriebsstätte und ausländischer Betrieb den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln.*~~
>
> ~~*2. Ab 2007 (nach der Rechtslage nach dem StruktAnpG 2006) haben in Fällen, in denen die inländische Betriebsstätte zusammen mit dem ausländischen Betrieb die Umsatzgrenze nach § 189 UGB überschreitet, die inländische Betriebsstätte und der ausländische Betrieb den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.*~~

Weichen die Wirtschaftsjahre der inländischen und ausländischen Betriebsstätte voneinander ab, prägt das Wirtschaftsjahr der inländischen Betriebsstätte.

Rz 198 wird geändert (redaktionelle Korrektur)

Rz 198

Nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 ~~idF StRefG 2005~~ sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Ein ausländischer Verlust ist in seinem Entstehungsjahr anzusetzen, eine Nachholung ist nicht zulässig (UFS 18.7.2013, RV/0075-S/12). Auf Grund des 1. StabG 2012 wird ab der Veranlagung 2012 die Verlustberücksichtigung der Höhe nach mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gedeckelt. Die Berücksichtigung (allenfalls gedeckelter) ausländischer Verluste gilt in Fällen, in denen eine Entlastung von der Doppelbesteuerung nach der Befreiungsmethode (DBA-mit Befreiungsmethode, Anwendung der in der VO zu Vermeidung von Doppelbesteuerung, BGBl. II Nr. 474/2002, vorgesehenen Befreiungsmethode, Maßnahme nach § 48 BAO mit Befreiungsmethode) erfolgt (zur Anrechnungsmethode siehe Rz 198c). Daher sind in derartigen Fällen zB ausländische Betriebsstättenverluste im Verlustentstehungsjahr mit inländischen positiven Einkünften auszugleichen. Ausländische Verluste, die im Verlustentstehungsjahr im Ausland bereits mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden, sind nicht zu berücksichtigen. Ist die Berücksichtigung ausländischer Verluste zu Unrecht unterblieben, findet keine Nachversteuerung statt, wenn die Verluste im Ausland verwertet werden (UFS 18.7.2013, RV/0075-S/12). Sollte ein - nach österreichischem Recht ausgleichsfähiger - Verlust im Ausland nach dortigem Recht nicht ausgeglichen werden können, ist der gesamte ausländische Verlust höchstens im Umfang des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes im Inland zu berücksichtigen und unterliegt nicht der Nachversteuerung.

Rz 198b wird geändert (alte Rechtslage)

Rz 198b

Hinsichtlich der Gewinnermittlungsart und des Gewinnermittlungszeitraumes gilt die Einheitsbetrachtung von Betrieb und Betriebsstätte (siehe Rz 196 f). Die Berücksichtigung ausländischer Verluste hat nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 zwingend zu erfolgen (Ausnahme siehe Rz 210 sowie unten). Sollte jedoch eine Berücksichtigung ausländischer Verluste zu Unrecht unterblieben sein, kann die Verlustberücksichtigung in einem späteren Jahr nicht

nachgeholt werden; in diesem Fall findet aber auch keine Nachversteuerung statt, wenn die Verluste im Ausland verwertet werden.

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

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

Rz 203c wird geändert (alte Rechtslage)

Rz 203c

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

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

> ~~*Beispiel:*~~
>
> ~~*Ein in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtiger erzielt neben seinen inländischen Einkünften Vermietungseinkünfte in Deutschland und tätigt im Jahr 01Instandsetzungsaufwendungen von 200, die er in Deutschland im Jahr der Verausgabung zur Gänze absetzen kann, aber nach österreichischem Einkommensteuerrecht auf 10 Jahre zu verteilen hat; VuV-Verluste sind in Deutschland vortragsfähig.*~~

~~*BRD*~~	~~*Jahr 01*~~	~~*Jahr 02*~~	~~*Jahr 03*~~	~~*Jahr 04*~~	~~*Jahr 05*~~
~~*Ergebnis VuV (im Jahr 01 enthaltener*~~	~~*-205*~~	~~*15*~~	~~*190 1)*~~	~~*5*~~	~~*7*~~

~~Instandsetzungsaufwand 200)~~					
~~Verlustausgleich~~		~~-15~~	~~-190~~	~~0~~	~~0~~
~~Besteuerungsgrundlage BRD~~	~~-205~~	~~0~~	~~0~~	~~5~~	~~7~~
~~Österreich~~					
~~Adaptierung deutsches VuV-Ergebnis auf österr. Recht (10-tel-Verteilung)~~	~~+180 (200-20)~~	~~-20~~	~~-20~~	~~-20~~	~~-20~~
~~deutsches VuV-Ergebnis adapiert~~	~~-25~~	~~-5 3)~~	~~170 2)~~	~~-15 3)~~	~~-13 3)~~
~~österreichische Einkünfte~~	~~10~~	~~20~~	~~40~~	~~60~~	~~65~~
~~Einkünfte gesamt~~	~~-15~~	~~20~~	~~40~~	~~60~~	~~65~~
~~steuerhängig gemäß § 2 Abs 8 Z 3 EStG~~	~~10~~				
~~Nachversteuerung~~		~~10~~			
~~zu versteuernde Einkünfte~~	~~0~~	~~30~~	~~40~~	~~60~~	~~65~~

~~1) Der hohe Überschuss resultiert aus einer Mietvorauszahlung~~

~~2) Die deutschen positiven Einkünfte von 170 sind im Rahmen des Progressionsvorbehaltes anzusetzen.~~

~~3) Der adaptierte deutsche Verlust der Jahre 02, 04 und 05 resultiert allein aus der zeitlich späteren Berücksichtigung der Instandsetzungsausgaben und ist in Deutschland bereits in den Jahren 02 und 03 zur Gänze verwertet worden. Ein Ansatz in Österreich hat nicht zu erfolgen, da es sonst zu einer doppelten Verlustverwertung käme.~~

~~Soweit in den Jahren 06 bis 10 bei Adaptierung des deutschen VuV-Ergebnisses auf österreichisches Recht durch die Geltendmachung der Instandsetzungszehntel Verluste entstehen oder sich erhöhen, sind sie infolge der vollständigen Verlustverwertung in Deutschland bei der Ermittlung des österreichischen Einkommens nicht zu berücksichtigen.~~

Rz 204 wird geändert (AbgÄG 2016)

Rz 204

Fällt der ausländische Verlust in einem Besteuerungszeitraum an, in dem er nicht oder nicht vollständig mit positiven inländischen Einkünften ausgeglichen werden kann, steht für den ausländischen Verlust insoweit ein inländischer Verlustvortrag zu. Dies gilt nur dann, wenn die (umgerechneten) ausländischen Verluste grundsätzlich vortragsfähig sind (§ 18 Abs. 6

~~und 7~~ EStG 1988). Daher können ausländische Verluste aus Vermietung und Verpachtung - wie die entsprechenden österreichischen - zwar ausgeglichen, aber nicht vorgetragen werden. Können die ausländischen Verluste in Österreich nicht verwertet (ausgeglichen oder vorgetragen) werden, kommt es auch nicht zu einer späteren Nachversteuerung in Österreich.

Geht der ausländische Verlust mangels positiver inländischer Einkünfte in den inländischen Verlustvortrag ein und kommt es in einem späteren Jahr auf Grund von ausländischen Gewinnen zur Nachversteuerung, erfolgt diese Nachversteuerung unabhängig davon, ob die zuvor zugerechneten ausländischen Verluste im Inland bereits berücksichtigt wurden oder sich noch im Verlustvortrag befinden. Befinden sich die ausländischen Verluste noch im Verlustvortrag, erhöht der Nachversteuerungsbetrag den Gesamtbetrag der Einkünfte und es kann zu einem Verlustabzug kommen.

Ein Verlustausgleich ist auch vorzunehmen, wenn die Verluste in Staaten eingetreten sind, mit denen kein DBA besteht und daher die Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, angewendet wird.

Können die ausländischen Verluste hingegen im Ausland sogleich, zB im Wege eines Verlustrücktrages, verwertet werden, liegt eine Berücksichtigung im Ausland iSd § 2 Abs. 8 Z 3 erster Satz EStG 1988 vor und es kann daher im Inland keine Verlustberücksichtigung und Nachversteuerung stattfinden.

Rz 206 wird geändert (alte Rechtslage)

Rz 206

Da der ausländische Verlust (ebenso wie ein ausländischer Gewinn) umzurechnen ist, können sich Abweichungen vom Ergebnis im ausländischen Quellenstaat ergeben: Ergibt sich nach dem Steuerrecht des Quellenstaates ein höherer Verlust als nach österreichischem Recht, bleibt dieser in Österreich insoweit unberücksichtigt und kann zu keiner Nachversteuerung führen. Ergibt sich im Quellenstaat hingegen ein niedrigerer Verlust als nach österreichischem Recht, **ist ab der Veranlagung 2012 die Verlustberücksichtigung mit der Höhe des ausländischen Verlustes gedeckelt (siehe Rz 198)**.~~gilt Folgendes:~~

- ~~Ab der Veranlagung 2012 ist die Verlustberücksichtigung mit der Höhe des ausländischen Verlustes gedeckelt (siehe Rz 198).~~
- ~~Bis zur Veranlagung 2011 ist der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte (höhere) Verlust zu berücksichtigen, nachversteuert werden kann aber nur der niedrigere ausländische Verlust. Denn in Österreich wird nicht mehr nachversteuert, als der Quellenstaat an Verlustvortrag zulässt; hinsichtlich der Differenz ist keine Doppelverlustverwertung gegeben und es kommt zu keiner Nachversteuerung in Österreich (siehe auch Rz 203).~~

Rz 210 wird geändert (alte Rechtslage)

Rz 210

~~Fassung bis zur Veranlagung 2011:~~

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

~~Wurden in Fällen einer ausländischen Pauschalbesteuerung nach österreichischem Steuerrecht ermittelte ausländischer Verluste in Österreich berücksichtigt, hat idR eine Nachversteuerung stattzufinden, sobald nach österreichischem Steuerrecht ausländische Gewinne erzielt werden. Für die Nachversteuerung ist hier österreichisches Steuerrecht maßgebend, weil mit der Pauschalierung das (positive und das negative) wirtschaftliche~~

~~Gesamtergebnis in vereinfachter Form der Besteuerung unterzogen wird und daher geradezu automatisch auch ausländische Verluste berücksichtigt werden.~~

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

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

~~Fassung ab Veranlagung 2012:~~

Werden ausländische Einkünfte eines in Österreich ansässigen Abgabepflichtigen in einem ausländischen Staat nicht durch Gegenüberstellung der tatsächlich erzielten Erträge (Einnahmen) und der tatsächlich geleisteten Aufwendungen (Ausgaben), sondern in pauschalierter Form einer (Gewinn/Überschuss)Besteuerung unterzogen, bleibt **ab der Veranlagung 2012** für eine Verlustberücksichtigung in Österreich auf Grund der Verlustdeckelung kein Raum (siehe Rz 198**a** dritter Punkt).

Rz 211 wird geändert (Judikatur)

Rz 211

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

~~Sind ausländische Einkünfte nach ausländischem Recht generell steuerbefreit (zB sogenannte „Tax Holidays"), hat eine Verlustberücksichtigung in Österreich im Hinblick auf die Steuerfreistellung im Ausland zu unterbleiben.~~

Ungeachtet der Verlustermittlung nach österreichischem Recht können auch Verluste eines unbeschränkt steuerpflichtigen Kommanditisten, die nach ausländischem Recht jedoch dem Komplementär zuzurechnen sind, nicht in Österreich berücksichtigt werden. Durch die Zurechnung beim Komplementär ist der Verlust - bezogen auf den Kommanditisten - bereits im Ausland berücksichtigt worden **(vgl. VwGH 26.1.2017, Ro 2014/15/0016)**. Nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 kann es daher nicht noch einmal zur Berücksichtigung in Österreich kommen.

Rz 302 wird geändert (Judikatur)

Rz 302

Der Begriff "Zuwendungen" im Sinne dieser Vorschrift umfasst Geldzuwendungen und Sachzuwendungen (zB Grundstücke zur Herstellung von Gebäuden), soweit sie für die Anschaffung (Herstellung) oder Instandsetzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gewährt werden. Der Begriff "Zuwendungen" setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige auch eigene Mittel zur Anschaffung (Herstellung) oder Instandsetzung der Anlagegüter einsetzt. Unmaßgeblich ist, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unter ein Aktivierungsverbot fallen.

Begünstigt ist auch die Zuwendung des Wirtschaftsgutes selbst (VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0027).

Rz 304 wird geändert (Judikatur)

Rz 304

Die Mittel müssen mit einer entsprechenden Zweckwidmung versehen und dementsprechend verwendet werden. Eine (teilweise) zweckwidrige Verwendung schließt die Steuerfreiheit (insoweit) aus (VwGH 9.11.2004, 2000/15/0153). Die Steuerfreiheit ist jedenfalls ausgeschlossen, wenn die Zuwendungen mit Leistungen des Empfängers in der Weise verknüpft sind, dass sie die Gegenleistung für dessen Leistung darstellen, wenn sie also Entgeltcharakter haben. Eine derartige Verknüpfung liegt vor, wenn die **Zuwendung der öffentlichen Mittel** erbracht wird, um **einen wirtschaftlichen Vorteil zu erhalten. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn die öffentlichen Mittel den Empfänger bloß zu**

einem bestimmten Verhalten bewegen sollen, das aber dem Zuwendungsgeber keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Vorteil verschafft (zB die Ansiedlung eines Pflegeheimes; siehe dazu VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0027). ~~die Gegenleistung zu erhalten. Keine entgeltliche Leistung wird erbracht, wenn eine Zuwendung ohne jeden Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben wird.~~

> ~~*Beispiel:*~~
>
> ~~*Einem Arzt wird auf Grund eines Gemeinderatsbeschlusses von der Gemeinde ein Grundstück zum Zweck der Errichtung eines Arzthauses geschenkt gegen die Verpflichtung, mindestens 15 Jahre lang die Arztpraxis in der Gemeinde zu betreiben. Eine Verletzung dieser Obliegenheit führt zur Verpflichtung, der Gemeinde die Anschaffungskosten und die Grunderwerbssteuer zu ersetzen. Die Leistung der Gemeinde steht demnach mit der Führung der Arztpraxis während der vereinbarten Zeitdauer in der beschriebenen Wechselbeziehung. Eine unentgeltliche Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 liegt nicht vor, sodass diese Gesetzesstelle nicht anwendbar ist (VwGH 26.3.1996, 95/14/0071).*~~

Zur Bewertung von mit Hilfe steuerfreier Zuwendungen angeschaffter (hergestellter oder instandgesetzter) Anlagegüter siehe Rz 2539 ff.

Rz 306 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

Rz 306

Eine **aus der Innenfinanzierung gespeiste** Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auf Grund des Kapitalberichtigungsgesetzes, BGBl. Nr. 171/1967, 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. Eine mitbeteiligte Körperschaft ist davon nicht betroffen, da die Ausschüttung unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 fällt. Der Kapitalberichtigungsbeschluss ist innerhalb von neun Monaten nach dem Bilanzstichtag beim Firmenbuch anzumelden und wird mit der Eintragung im Firmenbuch wirksam. Die Gratisaktien bzw. Freianteile wachsen den Aktionären/Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligungsquote zu.

Zu den umwandlungsfähigen Rücklagen iSd § 2 Abs. 3 Kapitalberichtigungsgesetz gehören: Offene freie und offene gebundene versteuerte Gewinnrücklagen unter Einbeziehung von

Reingewinn- oder Reinverlust; Investitionsfreibeträge nach Ablauf der vierjährigen Behaltefrist; Investitionsprämien; stille Rücklagen, soweit sie durch unternehmensrechtliche Zuschreibungen realisiert wurden.

Nicht umwandlungsfähig sind ua. folgende Bilanzpositionen: Noch nicht realisierte stille Rücklagen~~; Übertragungsrücklagen nach § 12 EStG 1988; Investitionsfreibeträge innerhalb der (vier) Behaltejahre~~; Wertberichtigungen und Rückstellungen; Gesellschafterdarlehen, die nur abgabenrechtlich als Einlagen (verdecktes Grund- oder Stammkapital) behandelt werden. Die Erfüllung der gesellschaftsvertraglichen Einzahlungsverpflichtung durch die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft stellt auch dann keine Kapitalerhöhung iSd Kapitalberichtungsgesetzes dar, wenn die dafür erforderlichen Mittel aus den (ausgeschütteten) Gewinnen der Gesellschaft stammen.

Ein**e aus Einlagen gespeiste** ~~bei einer~~ Kapitalerhöhung nach dem Kapitalberichtigungsgesetz ~~aus dem Kapitalrücklagen-Evidenzsubkonto in Nennkapital-Evidenzsubkonto übertragener Betrag~~ fällt nicht unter die Doppelmaßnahme, § 3 Abs. 1 Z 29, § 6 Z 15 und § 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind darauf nicht anwendbar~~; es kann im Jahr der Kapitalberichtigung zu keiner Einlagenrückzahlung kommen~~.

Zur Behandlung der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 sowie zu deren Erfassung auf den Evidenzkonten siehe den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 155/2017.

Siehe dazu weiters Rz 2608 f und 6907 ff.

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 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,
- 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 und dessen den Betrieb auf Grund **(zumindest steuerlicher)** Gesamtrechtsnachfolge übernehmenden Rechtsnachfolger 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 Gewinnfeststellung (§ 188 BAO) ist der gestellte Antrag in der Feststellungserklärung für alle Beteiligten einheitlich zu widerrufen.

Sollte der Steuerpflichtige oder dessen den Betrieb auf Grund Gesamtrechtsnachfolge übernehmender Rechtsnachfolger 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 433 wird geändert (RÄG 2014)

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 **(siehe dazu aber auch Rz 2472)**.

Rz 434 wird geändert (RÄG 2014)

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.

  Beispiel:

  Für Abgelder besteht nach § 198 Abs. 7 UGB ***idF vor dem RÄG 2014 für Wirtschaftsjahre vor 2016*** *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 voneinander abweichen oder einander widersprechen; für steuerliche Zwecke ist die zwingende Norm des Steuerrechtes maßgeblich.

Beispiele:

1. Ein entgeltlich erworbener (derivativer) Firmenwert ist nach § 203 Abs. 5 UGB auf die Wirtschaftsjahre zu verteilen, in denen er voraussichtlich genutzt wird.~~;~~ ***In Fällen, in denen die Nutzungsdauer des Firmenwertes nicht verlässlich geschätzt werden kann, ist der Firmenwert für 10 Jahre gleichmäßig verteilt abzuschreiben (§ 203 Abs. 5 UGB idF RÄG 2014; anwendbar für Wirtschaftsjahre ab 2016). S****steuerlich ist der (derivative) Firmenwert nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben.*

2. 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 ein 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), es sei denn, das Steuerrecht lässt eine außerbilanzmäßige Geltendmachung zu (zB Forschungsfreibeträge).~~

  ~~*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 bis 2009 (siehe Rz 2413)*~~
Rechnungsabgrenzungsposten gemäß § 198 Abs. 5 und Abs. 6 UGB

Rz 481 wird angepasst.

Rz 481

Betrieblich genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter		
Betriebliche Nutzung	0-50%	50-100%
Zurechnung zum Betriebsvermögen	0 %	100%
Erfassung stiller Reserven bei Verkauf oder Entnahme	0%	100%
Absetzung für Abnützung, sonstige nicht zurechenbare Aufwendungen	0-50%	100%
davon Privatanteil	0%	0-50%
~~Investitionsfreibetrag~~	~~0%~~	~~100%~~ ~~1)~~

~~1) Bei Kraftfahrzeugen ist nur in bestimmten Fällen ein Investitionsfreibetrag möglich.~~

Rz 486 wird geändert

Rz 486 - Baukostenzuschüsse

Baukostenzuschüsse, die bei Anschlüssen an das Strom-, Gas-, Fernwärme- sowie Kabel-TV-Netz geleistet werden, sind als eigene Wirtschaftsgüter zu aktivieren (VwGH 5.6.1961, 2485/60), die nicht zum Gebäude gehören. **Zum Netzbereitstellungsentgelt nach dem ElWOG 2010 siehe Rz 3125.**

Rz 520 wird geändert (Judikatur)

Rz 520 - Klientenstock

Einem Klientenstock einer Wirtschaftstreuhandkanzlei kommt die Eignung eines selbständigen, auch durch entgeltliche Übertragung verwertbaren Vermögensobjektes zu, dessen Wert sich idR an dem durch die betreffenden Klienten bewirkten Jahresumsatz orientiert (VwGH 28.1.1998, 95/13/0285). **Ein Klientenstock eignet sich nicht zur Privatnutzung und kann daher nicht entnommen oder im Weg einer Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt werden (VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027).**

Rz 523 wird geändert (Judikatur)

Rz 523 - Kundenstock

Aufwendungen für den Erwerb eines Kundenstockes, der einen Teil des Geschäfts- oder Firmenwertes darstellt, sind zu aktivieren (VwGH 23.2.1972, 0699/71**). Ein Kundenstock eignet sich nicht zur Privatnutzung und kann daher nicht entnommen oder im Weg einer Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt werden (vgl. VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027).**

Rz 564 wird geändert (VwGH-Judikatur)

Rz 564

Die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, ist nicht nach Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit, sondern nach bautechnischen Kriterien zu lösen (VwGH 19.2.1991, 91/14/0031; VwGH 27.1.1994, 93/15/0161). **Dabei stellt bei Gebäuden jede bautechnische Einheit ein einzelnes Wirtschaftsgut „Gebäude" dar (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0181).**

Eines der bautechnischen Kriterien ist die Frage, ob Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander errichtet sind (**VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230, in welchem ein in Massivbauweise ausgeführtes Stahlskeletttragwerk, in das Modulcontainer eingeschoben werden, als bauliche Einheit gesehen wird, weil das Stahlskeletttragwerk ohne Modulcontainer gar nicht nutzbar ist;** VwGH 20.1.1981, 1345/80, in dem auf eine ebenerdige Halle ein Wohngebäude aufgesetzt wurde; VwGH 1.3.1983, 82/14/0222, 82/14/0223, in welchem Bauwerke nach der Art von Reihenhäusern unmittelbar aneinander grenzend errichtet wurden; VwGH 19.2.1991, 91/14/0031, in dem ein Betriebsgebäude um 5 Meter abgesetzt vom Wohngebäude errichtet wurde).

Als weitere wesentliche Kriterien für die Beurteilung dieser Frage sind folgende zu nennen: Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten; Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern; so sind Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken (Grundbuchskörpern), welche verschiedenen Eigentümern

gehören, selbst bei gemeinsamen Kellern als unterschiedliche Bauwerke zu betrachten (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0156). Es kommt auch der „baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung" große Bedeutung zu. Bestehen eigene Eingänge und Stiegenaufgänge, bilden ein Wohnhaus und ein Werkstättengebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet sind, selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit, wenn sie aneinander stoßen und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstättengebäude liegenden Vorraum betreten werden kann (VwGH 27.01.1994, 93/15/0161). Ebenfalls keine bauliche Einheit bilden ein Wohnhaus und eine angebaute Ordination, die sich in der bautechnischen Gestaltung unterscheiden, über getrennte Eingänge verfügen und nur durch einen Durchgang verbunden sind, auch wenn sie auf der selben Parzelle liegen und über **dieselben** Versorgungssysteme verfügen (VwGH 20.05.2010, 2008/15/0156). **Auch ein Appartementhaus und eine unmittelbar angrenzende Tennishalle bilden keine wirtschaftliche Einheit, da schon das äußere Erscheinungsbild nicht auf das Vorliegen eines einheitlichen Gebäudes schließen lässt (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0181).**

Rz 566 wird geändert (VwGH-Judikatur)

Rz 566

Eine Aufteilung im Sinne der Rz 558 ff ist jedoch nicht vorzunehmen, wenn ein entweder der betrieblichen oder der privaten Nutzung dienender Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten. Von einer untergeordneten Nutzung ist dann zu sprechen, wenn diese weniger als 20% der Nutzung der Gesamtnutzfläche beträgt (VwGH 18.1.1983, 82/14/0100; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172; VwGH 10.4.1997, 94/15/0211; VwGH 29.7.1997, 93/14/0062)**; wobei bei der Beurteilung der maßgeblichen Nutzfläche zu berücksichtigen ist, dass bei einem Gebäude jede bautechnische Einheit ein einzelnes Wirtschaftsgut „Gebäude" darstellt (siehe dazu Rz 564)**.

Ist die - aus der Sicht des zu beurteilenden Betriebes - betrieblich genutzte Fläche mindestens 20% der Gesamtnutzfläche, hat eine Aufteilung zu erfolgen, andernfalls stellt der betrieblich genutzte Gebäudeteil, weil er aus der Sicht des zu beurteilenden Betriebes in

Bezug auf die Gesamtnutzfläche von untergeordneter Bedeutung ist, kein Betriebsvermögen dar.

Diese Grundsätze sind auch auf Grund und Boden anzuwenden.

Rz 572 wird angepasst

Rz 572

Betrieblich genutzte Gebäude			
Betriebliche Nutzung	*0% bis weniger als 20%*	*20% bis 80%*	*Mehr als 80% bis 100%*
Zurechnung zum (notwendigen) [1)] Betriebsvermögen	*0%*	*20%-80%*	*100%*
Erfassung stiller Reserven bei Verkauf oder Entnahme	*0%*	*20%-80%*	*100%*
Absetzung für Abnützung, sonstige nicht zuordenbare Aufwendungen	*0% bis weniger als 20%*	*20%-80%*	*100%*
davon Privatanteil	*0%*	*0%*	*0% bis weniger als 20%*
~~*Investitionsfreibetrag (soweit unmittelbarer Betriebszweck)*~~	~~*0%*~~	~~*20%-80%*~~	~~*Mehr als 80% bis 100%*~~

[1)] Soweit ein § 5-Ermittler Gebäudeteile **im gewillkürten Betriebsvermögen hält**~~willkürt~~, sind diese ebenso Betriebsvermögen.

Rz 574 wird geändert (Klarstellung)

Rz 574

Bei einer betrieblichen Nutzung von im Miteigentum stehenden Liegenschaften durch einen Miteigentümer sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Zwischen den Miteigentümern wurde keine Vereinbarung über eine Entgeltzahlung geschlossen. Findet der betrieblich genutzte Liegenschaftsteil in der Miteigentumsquote des Betriebsinhabers Deckung, dann ist der betrieblich genutzte Teil zur Gänze dem Betriebsvermögen **dieses Miteigentümers** zuzurechnen. Bei höherer betrieblicher Nutzung liegt nur bis zur Miteigentumsquote Betriebsvermögen vor (VwGH 12.4.1972,

1356/70; VwGH 21.11.1973, 0538/72; VwGH 12.3.1975, 1294/74; VwGH 15.1.1991, 87/14/0123).

Beispiel:

*Eine Gastwirtschaft wird in einem Gebäude betrieben, das je zur Hälfte im zivilrechtlichen und wirtschaftlichem**n** Eigentum des Gastwirtes und seiner Gattin steht. Der Gastwirt hat mit der aus den beiden Eheleuten gebildeten Hausgemeinschaft keinen Mietvertrag abgeschlossen.*

Das Gebäude wird zu 45% betrieblich verwendet: Das Gebäude gehört mit 45% zum notwendigen Betriebsvermögen.

Das Gebäude wird zu 75% betrieblich verwendet: Das Gebäude gehört mit 50% (nicht 75%) zum notwendigen Betriebsvermögen.

- Ein Miteigentümer nutzt einen Gebäudeteil auf Grund eines mit der Hausgemeinschaft abgeschlossenen Mietvertrages. Im Ausmaß der auf den gemieteten Gebäudeteil angewandten Miteigentumsquote liegt Betriebsvermögen vor (VwGH 1.2.1980, 0643/79; VwGH 29.6.1982, 1347/78, 82/14/0171). Dieser Mietvertrag wird (nur) hinsichtlich der rechnerisch auf die anderen Miteigentümer entfallenden Miteigentumsquote steuerlich anerkannt. Die in Höhe des eigenen Miteigentumsanteils gezahlte Miete stellt daher keine Betriebsausgabe, sondern eine Entnahme dar. Die Miete, die auf den Miteigentumsanteil der anderen Eigentümer entfällt, ist Betriebsausgabe und bei diesen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern.

  Fortsetzung des Beispiels:

  Der Gastwirt hat mit der Hausgemeinschaft einen formellen Mietvertrag abgeschlossen und bezahlt an diese Hausgemeinschaft einen angemessenen Mietzins. Das Gebäude zählt in diesem Fall im Ausmaß von 22,5% (also nur mit der Hälfte der betrieblichen Nutzung) zum Betriebsvermögen. Nur in diesem Umfang kommen Investitionsbegünstigungen in Betracht. Auch der mit der Hausgemeinschaft vereinbarte Mietzins ist nur zur Hälfte beim Gastwirt Betriebsausgabe und in diesem Ausmaß beim anderen Miteigentümer Einnahme (in der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung).

Ergibt sich bei einem Miteigentümer ein Ausmaß des Betriebsvermögens unter 20% (der Hälfteeigentümer nutzt zB auf Grund eines Mietvertrages 30% des Hauses betrieblich, Betriebsvermögen liegt daher nur im Ausmaß von 15% vor), ist das untergeordnete Ausmaß des Betriebsvermögens nach der betrieblichen Nutzung insgesamt (30%) und nicht nach

dem davon dem Betriebsvermögen zuzurechnenden Teil (50% von 30% = 15%) zu beurteilen.

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

Rz 583 wird geändert (StRefG 2015/2016; AbgÄG 2016)

Rz 583

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

Eine Teilwertabschreibung ist daher entsprechend den Umständen nur für das Gebäude oder auch für den Grund und Boden vorzunehmen. Unterliegt das von der Teilwertabschreibung betroffene Grundstück dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988, sind Teilwertabschreibungen vorrangig mit positiven Einkünften aus anderen Grundstücksveräußerungen oder Wertzuschreibungen von Grundstücken desselben Wirtschaftsjahres zu verrechnen; ein verbleibender negativer Überhang darf ~~zur Hälfte~~ **zu 60%** mit anderen betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften ausgeglichen werden bzw. geht ~~zur Hälfte~~ **zu 60%** in den Verlustvortrag ein**; dies gilt auch für die außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA)** (§ 6 Z 2 lit. d EStG 1988).

Rz 588 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 588

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

- Handelt es sich beim nackten Grund und Boden um Altvermögen, kann hinsichtlich des auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinnes die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden; der Veräußerungserlös ist daher auf Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufzuteilen.
- Handelt es sich beim Grund und Boden um Neuvermögen, ist für die Berücksichtigung des Inflationsabschlages (§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988) **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** ebenfalls eine Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und Gebäude erforderlich.

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

Rz 628a wird eingefügt (Salzburger Steuerdialog 2014)

Rz 628a

Kryptowährungen (zB Bitcoins) sind nicht als Währung anerkannt und gelten daher als ein dem Finanzvermögen vergleichbares Wirtschaftsgut. Soll die Kryptowährung langfristig behalten werden, zählt sie zum Anlage-, sonst zum Umlaufvermögen.

Rz 632 wird geändert (Salzburger Steuerdialog 2014)

Rz 632

Werden unkörperliche Wirtschaftsgüter in das Anlagevermögen eines Einzelunternehmens ~~oder einer Mitunternehmerschaft~~ eingelegt, so sind sie unabhängig davon, ob sie vor der Einlage vom Steuerpflichtigen entgeltlich erworben wurden oder nicht, stets zu aktivieren. § 6 Z 5 EStG 1988 geht § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 vor. **Dies gilt auch für Mitunternehmerschaften hinsichtlich des auf den einlegenden Mitunternehmer entfallenden Quotenanteils.**

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

Eine Einlage setzt einen Transfer von der außerbetrieblichen Sphäre in die betriebliche Sphäre voraus. Die Einlage eines unkörperlichen Wirtschaftsgutes kann daher nur vorliegen, wenn die Entwicklung außerhalb des auf dessen Verwertung gerichteten Betriebs erfolgt ist. Dies wird allerdings nur ausnahmsweise der Fall sein (zB private „Zufallserfindung").

Wurde ein unkörperliches Wirtschaftsgut vor Betriebseröffnung entwickelt, ist zu überprüfen, ob es sich nicht um vorweggenommene Betriebsausgaben handelt (vgl. Rz 1095).

Rz 642 und 643 werden geändert (Judikatur)

Rz 642

Hat der Steuerpflichtige die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingehalten, dann bleibt die Bilanz auch dann richtig, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass sie objektiv unrichtig ist**; ein Grund für eine Bilanzberichtigung ist daher nicht gegeben (VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0062)**.

Rz 643

~~Bei einem Verstoß~~ **Wird** gegen die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (zB Bilanzwahrheit, Bilanzvollständigkeit, Bewertungsstetigkeit) oder gegen zwingende Gewinnermittlungsvorschriften des EStG 1988 **verstoßen und ist dies dem Steuerpflichtigen bei der Bilanzerstellung bekannt bzw. musste ihm dies bekannt sein,** muss sowohl bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 als auch bei jener nach § 5 EStG 1988 eine Bilanzberichtigung vorgenommen werden **(VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0062)**. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 ist eine Bilanzberichtigung überdies bei einem Verstoß gegen zwingende unternehmensrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (zB Niederstwertprinzip) durchzuführen, sofern nicht zwingende abweichende Vorschriften des EStG 1988 bestehen.

Beispiele für gebotene Bilanzberichtigungen:

- *Nachholung einer gebotenen Aktivierung;*
- *Berücksichtigung bisher nicht bilanzierter betrieblicher Verbindlichkeiten;*
- *Berichtigung einer unrichtig angesetzten Betriebsschuld, Vornahme unterlassener AfA bzw. Korrektur von zu geringer oder überhöhter AfA;*
- *Herausnahme notwendigen Privatvermögens aus der Bilanz oder Einbeziehung notwendigen Betriebsvermögens in die Bilanz;*
- *Rückgängigmachung der Aktivierung von Erhaltungsaufwand.*

Rz 652 wird geändert (AbgÄG 2015)

Rz 652

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 wurde mit 1.1.2013 in Kraft gesetzt und ist erstmals **bei der Veranlagung 2004** auf Fehler anzuwenden, deren Wurzel in Veranlagungszeiträumen ab 2003 gelegen ist (vgl. § 124b Z 225 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 **und des AbgÄG 2015**).

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

Das Inkrafttreten orientiert sich an der Frist von zehn Jahren für den Eintritt der absoluten Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO). Unter Zugrundelegung dieser Frist bleibt eine ab 2013

erfolgende Bilanzberichtigung für Fehler, deren Ursache in Veranlagungszeiträumen bis 2002 gelegen ist, jedenfalls ohne Auswirkung.

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

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

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

Rz 652d wird geändert (Klarstellung)

Rz 652d

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

- Herstellungsaufwand wurde sofort abgesetzt statt aktiviert;
- Erhaltungsaufwand wurde aktiviert statt sofort abgesetzt;
- Der AfA wurde eine falsche Nutzungsdauer zu Grunde gelegt (dabei sind allfällige Nutzungsentnahmen mitzuberücksichtigen) **(zur Bedeutung subjektiver Richtigkeit siehe Rz 3119);**
- Der Ermittlung des Ausmaßes einer Nutzungseinlage auf Grund der betrieblichen Nutzung eines privaten Wirtschaftsgutes wurde eine falsche Nutzungsdauer dieses Wirtschaftsgutes zu Grunde gelegt;
- Ein selbst hergestelltes unkörperliches Wirtschaftsgut wurde zu Unrecht aktiviert;

[…]

> *Beispiele:*

1. Im verjährten Jahr 01 wurde Herstellungsaufwand von 300.000 Euro (Nutzungsdauer 10 Jahre) sofort abgesetzt. Die Bilanzberichtigung erfordert die Aktivierung des Herstellungsaufwands in 01 und eine Fortentwicklung des Buchwerts unter Berücksichtigung einer AfA von 30.000 Euro pro Wirtschaftsjahr. Im ersten noch nicht verjährten Jahr 04 beträgt der Buchwert in der Eröffnungsbilanz daher 210.000 Euro; die AfA des Jahres 04 beträgt 30.000 Euro und der Buchwert in der Schlussbilanz 180.000 Euro. Zusätzlich ist im Jahr 04 ein Gewinnzuschlag von 210.000 Euro (300.000 - 3 x 30.000) anzusetzen, sodass nach der Veranlagung des Jahres 04 in Summe 120.000 Euro aufwandswirksam berücksichtigt worden sind.

*2. Ein Wirtschaftsgut wurde im Jahr 01 um 100.000 Euro angeschafft und unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben, wobei eine Privatnutzung im Ausmaß von 20% über eine Nutzungsentnahme berücksichtigt wird. Richtig wäre der Ansatz einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr 06 steht das Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 50.000 Euro in der Eröffnungsbilanz. Die Bilanzberichtigung führt zu einem Buchwertansatz in Höhe des Erinnerungswertes von 1 Euro in der Eröffnungsbilanz 06. Durch einen Abschlag von 49.999 Euro wird die AfA betreffend den verjährten Zeitraum korrigiert. Durch die zu geringe AfA wurde in den Vorjahren aber auch eine zu geringe Nutzungsentnahme angesetzt. Dies ist daher im Rahmen des Abschlages für die AfA in Form eines Zuschlages in Höhe von ~~2~~**1**0.000 Euro (5 x ~~1~~**2**.000 = Differenz zur bisher angesetzten Nutzungsentnahme) zur Herstellung des korrekten Ausmaßes der Nutzungsentnahme zu berücksichtigen. Die AfA betreffend den verjährten Zeitraum ist daher letztlich durch einen Abschlag in Höhe von **3**~~2~~9.999 Euro zu korrigieren.*

[…]

Rz 652e wird ergänzt (Klarstellung)

Rz 652e

Fehler, die keine Auswirkung auf ein noch nicht verjährtes Veranlagungsjahr haben oder die nicht periodenübergreifend sind (zB falscher (Nicht)Ansatz von Schuldzinsen), sind von § 4 Abs. 2 EStG 1988 nicht erfasst. Ebenfalls nicht erfasst sind fälschlicherweise erfasste Aufwendungen iZm Wirtschaftsgütern, die Privatvermögen darstellen (sofern es sich nicht um Nutzungseinlagen handelt; siehe dazu Rz 652d).

Die Bildung einer Rückstellung bewirkt nur die periodenrichtige Zuordnung eines Aufwandes. Steht der Abzug eines Aufwandes dem Grunde nach nicht zu, kann eine dafür zu Unrecht in einem verjährten Jahr gebildete Rückstellung nicht mittels eines Zuschlages nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 berichtigt werden.

Beispiele:

1. In einem bereits verjährten Veranlagungszeitraum wurde eine bezahlte Geldstrafe entgegen § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 als Betriebsausgabe behandelt. Es ist kein Zuschlag anzusetzen (keine periodenübergreifende Fehlerwirkung).

[...]

Rz 652l wird eingefügt (Klarstellung)

Rz 652l

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist hinsichtlich der Korrektur von Fehlern aus verjährten Zeiträumen im Verhältnis von Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO und ESt/KSt-Veranlagungsverfahren des Beteiligten allein auf Ebene des Besteuerungsverfahrens des Beteiligten zu berücksichtigen.

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 knüpft in seinem Tatbestand an die Verjährung an, deren Vorliegen oder Nichtvorliegen sich allein aus den Verhältnissen des Beteiligten ergibt. Die Bestimmung steht außerhalb der regulären Gewinnermittlung, weil der Zu/Abschlag seinem Wesen nach eine die Gewinnermittlung nicht tangierende Korrekturmaßnahme darstellt. Für den Gegenstand des Feststellungsverfahrens, nämlich die Ermittlung des Gewinnes/Überschusses ist die Verjährung irrelevant, dementsprechend hat dort auch im Rahmen der Gewinnermittlung eine „Wurzelkorrektur" zu erfolgen. Die Verjährungsprüfung ist allein Gegenstand des abgeleiteten Besteuerungsverfahrens.

Bei einer Wurzelkorrektur im Feststellungsverfahren hat das Festellungsamt im Rahmen einer Kontrollmitteilung die Veranlagungsämter darüber zu informieren, dass ein Fehler berichtigt wurde, der in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 hinsichtlich der Korrektur von Fehlern aus verjährten Zeiträumen fallen könnte. Die Veranlagungsämter müssen bis zum ersten nicht verjährten Jahr die davon erfassten Beträge aufsummieren und in weiterer Folge in diesem Jahr einen entsprechenden Zu- oder Abschlag ansetzen.

Rz 653 wird geändert (RÄG 2014)

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 **die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen bei Finanzanlagen des Anlagevermögens bei Wertminderungen, die voraussichtlich nicht von Dauer sind** ~~Bildung einer unversteuerten Rücklage nach § 205 UGB für eine Rücklage nach § 12 EStG 1988~~).

Die Überschrift zu Abschnitt 4.4.3.1.1 wird geändert (2. AbgÄG 2014)

4.4.3.1.1 Ausnahmen vom Zufluss-Abfluss-Prinzip – Rechtslage vom 1.4.2012 bis 31.12.2013

Nach Rz 664e wird der Abschnitt 4.4.3.1.1a mit den Rz 664f und 664g eingefügt (2. AbgÄG 2014)

4.4.3.1.1a Ausnahmen vom Zufluss-Abfluss-Prinzip – Rechtslage ab Veranlagung 2014

Rz 664f

Nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert

- **von Gebäuden und**

- **von Gold, Silber, Platin und Palladium, sofern sie nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen,**

erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Mit diesen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehende Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen sind wie solche Aufwendungen iZm Umlaufvermögen bei einem Bilanzierer zu behandeln. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 aufzunehmen. Bei den Edelmetallen sind Münzen und Barren gleichermaßen erfasst.

Rz 664g

Für vor dem 1.1.2014 angeschaffte, hergestellte oder eingelegte Wirtschaftsgüter, die nach der mit dem 1. StabG 2012 geschaffenen Rechtslage (siehe Rz 664b ff) aber nicht nach Maßgabe der Neuregelung von der Durchbrechung des Abflussprinzips betroffen sind, ist die Absetzung im Rahmen der Veranlagung 2014 nachzuholen. Wurde ein derartiges Wirtschaftsgut nach dem 31.3.2012 und vor dem 1.1.2014 angeschafft , hergestellt oder eingelegt und wurden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert nicht bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage abgesetzt, hat die Berücksichtigung nicht bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen, sondern in dem bei der Veranlagung 2014 zu erfassenden Wirtschaftsjahr zu erfolgen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Antiquitätenhändler erwirbt am 1.7.2012 eine Antiquität um 7.000 Euro, die ihm am selben Tag geliefert wird. Der Kaufpreis wird bei Lieferung beglichen. Da das Kunstwerk am 1.7.2012, somit nach dem 1.4.2012 angeschafft wurde, dürfen die Anschaffungskosten nicht im Zahlungszeitpunkt als Betriebsausgabe erfasst werden. Auf Grund der mit dem 2. AbgÄG 2014 geschaffenen Neuregelung sind diese Anschaffungskosten in dem in der Veranlagung 2014 zu erfassenden Wirtschaftsjahr abzusetzen.***

Rz 679a wird geändert (Schreibfehler und AbgÄG 2016)

Rz 679a

[...]

Fällt die Schadensbeseitigung (nicht aktivierungspflichtige Ausgaben oder Ersatzanschaffung oder -herstellung von **Wirtschaftsgütern**) einerseits und die Entschädigungen andererseits in verschiedene Veranlagungszeiträume, hat gegebenenfalls eine Abänderung schon rechtskräftiger Bescheide gemäß § 295a BAO dahingehend zu erfolgen, dass die steuerfreie Entschädigung dem Wirtschaftsjahr der Schadensbeseitigung zugeordnet wird.

[…]

Sollte bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern durch Ausgaben, die aus Katastrophenfällen resultieren, ein Verlust eintreten oder sich vergrößern und kann dieser Verlust weder mit anderen Einkünften ausgeglichen noch als Verlust vorgetragen werden (§ 18 Abs. ~~7~~**6** EStG 1988), kommt auf Antrag eine Nichtfestsetzung an Einkommensteuer nach Maßgabe des § 206 **Abs. 1** lit. a BAO in Betracht. Dafür gilt Folgendes:

a) Es ist zu prüfen, inwieweit der Jahresverlust durch steuerwirksame Ausgaben aus dem Katastrophenschaden bedingt oder erhöht wird (Betrag 1).

b) Der Betrag 1 ist gedanklich als vortragsfähig (§ 18 Abs. 6 ~~und 7~~ EStG 1988) anzusehen.

[…]

Rz 687 und 688 werden geändert (AbgÄG 2015, Fehlerkorrekturen)

Rz 687

Folgende Bestimmungen des EStG 1988 sind anzuwenden:

- § 4 Abs. 2 Z 2 Zu- und Abschläge zur steuerwirksamen Korrektur periodenübergreifender Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen
- ~~§ 4 Abs. 4 Z 8 Bildungsfreibetrag~~
- ~~§ 4 Abs. 4 Z 10 Bildungsfreibetrag~~
- § 4 Abs. 12 Bestimmungen über ~~die~~ Einlagenrückzahlungen **und offene Ausschüttungen**
- § 6 Bewertung
- § 7 Abschreibung

- § 8 Sonderformen der Abschreibung
- § 10 Gewinnfreibetrag
- § 12 Abs. ~~7~~**8** Übertragung stiller ~~Rücklagen~~**Reserven**
- § 13 Geringwertige Wirtschaftsgüter
- § 14 Abs. ~~6~~**5** steuerfreier Betrag für künftige Abfertigungen
- § 108c Forschungsprämie, Bildungsprämie

Rz 688

- Rechnungsabgrenzungsposten können, da Betriebsausgaben erst im Zeitpunkt des Abflusses gewinnwirksam werden, nicht gebildet werden.
- Rückstellungen können nicht gebildet werden. Eine Ausnahme bildet die Abfertigungsrückstellung in Form eines steuerfreien Betrages (§ 14 Abs. ~~6~~**5** EStG 1988). Bei den zur Deckung der Abfertigungsrückstellung (steuerfreien Betrages) angeschafften Wertpapieren handelt es sich um (nichtabnutzbares) Anlagevermögen, dessen Anschaffungskosten auch beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner nicht nach Maßgabe der Verausgabung als Aufwand abgesetzt werden können, sondern zu aktivieren sind (VwGH 15.9.1999, 94/13/0098).
- Eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 EStG 1988 ist nicht zulässig (VwGH 16.12.1998, 96/13/0007), wohl aber eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung. Eine Wertminderung ohne Verkürzung der Nutzungsdauer führt zu keiner "vorzeitigen Abschreibung".

Im Falle des Übergangs auf den Betriebsvermögensvergleich ist, wenn der Teilwert eines Wirtschaftsgutes während der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gesunken ist, die Teilwertabschreibung in der Eröffnungsbilanz (mindert also den Übergangsgewinn) und nicht erst in der ersten auf den Wechsel der Gewinnermittlungsart folgenden Schlussbilanz nachzuholen (§ 4 Abs. 10 Z 2 EStG 1988).

- **Der zeitlich unbegrenzte Verlustvortrag gilt erst seit der Veranlagung 2016 in Bezug auf Verluste, die ab dem Kalenderjahr 2013 entstanden sind (§ 18 Abs. 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2016; siehe dazu Rz 4532c). Zu den Einschränkungen**

des Verlustabzugs bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor der Veranlagung 2016~~Es ist kein Verlustvortrag möglich (außer Anlaufverluste,~~ siehe Rz 4526 ff~~)~~.

- Die Bestimmungen des § 4 Abs. 2 EStG 1988 betreffend Bilanzänderung sind nur bei Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich anwendbar. In der Abgabenerklärung unterlaufene Irrtümer können daher bis zur Rechtskraft des Abgabenbescheides berichtigt werden. § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 gilt allerdings hinsichtlich der steuerwirksamen Korrektur periodenübergreifender Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen auch für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung entsprechend (§ 4 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988, siehe dazu Rz 651 ff).

Rz 704b wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 704b

[...]

Beispiele:

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

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

*Der Veräußerungsgewinn beträgt 30 (180-150); zusätzlich ist die Wertsteigerung vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu erfassen. Es kann die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden. Der pauschale Gewinn beträgt 21 (150*0,14). Ein Inflationsabschlag* ***bei einer Veräußerung vor dem 1.1.2016*** *kann in diesem Fall nicht berücksichtigt werden, weil die Frist für den Inflationsabschlag ab dem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu berechnen ist. Wird von der pauschalen Gewinnermittlung hinsichtlich des Aufwertungsbetrages nicht Gebrauch gemacht, ist der Inflationsabschlag auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu beziehen.*

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

*Da der Grund und Boden auch ohne Wechsel der Gewinnermittlungsart am 31.3.2012 steuerverfangen gewesen wäre, kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht angewendet werden. Es ist daher im Falle einer späteren Veräußerung der Aufwertungsbetrag (50) gewinnwirksam anzusetzen. Ein allfälliger Inflationsabschlag für die gesamten Einkünfte (Veräußerungsgewinn und Aufwertungsbetrag) wäre in diesem Fall **bei einer Veräußerung vor dem 1.1.2016** ab dem Zeitpunkt der Anschaffung zu berechnen. **Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 kann kein Inflationsabschlag mehr berücksichtigt werden.***

Rz 709 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 709

[...]

Scheidet der Grund und Boden nach dem 31.3.2012**, aber vor dem 1.1.2016** aus dem Betriebsvermögen aus, ist die Rücklage erfolgswirksam aufzulösen und gemäß § 30a EStG 1988 mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu erfassen (§ 124b Z 212 EStG 1988). **Scheidet der Grund und Boden nach dem 31.12.2015 aus dem Betriebsvermögen aus, ist die Rücklage ebenso erfolgswirksam aufzulösen und gemäß § 30a EStG 1988 mit dem besonderen Steuersatz von nunmehr 30% zu erfassen.**

Dies gilt auch für den Fall der Entnahme (auch im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe). § 6 Z 4 EStG 1988, wonach die Entnahme von Grund und Boden zum Buchwert erfolgt, findet hinsichtlich der Grund-und-Boden-Rücklage keine Anwendung. Die Rücklage ist daher auch in diesen Fällen steuerwirksam aufzulösen. Ein Inflationsabschlag ist für die Grund und Boden-Rücklage **auch bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** nicht zu berücksichtigen.

Rz 709a wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 709a

[...]

Beispiel 1:

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

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

*Weil Altvermögen vorliegt, kann der Veräußerungsgewinn auch pauschal ermittelt werden. Mangels Umwidmung sind die pauschalen Anschaffungskosten mit 103,20 anzusetzen (120*0,86); der Veräußerungsgewinn beträgt daher 16,80; zusätzlich ist auch die Rücklage in Höhe von 40 aufzulösen und zu versteuern (gesamt 56,80). Ein Inflationsabschlag ist für die Rücklage* ***auch bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016*** *nicht zu berücksichtigen.*

Beispiel 2:

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

Im November 2013 kommt es zur Veräußerung um 100.

Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 50 (darin enthalten die Rücklage in Höhe von 40) ist zu versteuern. Ein Inflationsabschlag ist nicht zu berücksichtigen ***(auch nicht bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016)****, weil für die Grund und Boden-Rücklage kein solcher zusteht und hinsichtlich der Wertsteigerung nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart der erforderliche Zeitraum von 10 Jahren nicht erfüllt ist.*

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

Beispiel 3:

[…]

Rz 716 wird geändert (Klarstellung)

Rz 716

Bei~~m~~ Übergang von **der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung** ~~einem pauschalierten Land- und Forstwirt~~ auf den Betriebsvermögensvergleich **sind für nicht**

abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen die (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen; für abnutzbares Anlagevermögen ist der rechnerische Buchwert anzusetzen. Bei ~~ist bei~~ Ansatz eines gemäß § 6 Z 2 lit. b EStG 1988 höheren Teilwertes **ist** der ansonsten unversteuert bleibende Wertzuwachs als Zuschlag dem Übergangsgewinn zuzurechnen (VwGH 19.4.1988, 87/14/0080).

Rz 763 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 763

Grundstücke des Betriebsvermögens sind unabhängig von der Gewinnermittlungsart ab Wirksamkeit des 1. StabG 2012 mit 1.4.2012 steuerhängig. Das bedeutet, dass die stillen Reserven von Grundstücken bei Veräußerung und Entnahme (ausgenommen Grund und Boden) zu versteuern sind. Die Besteuerung von Veräußerungen und Entnahmen nach dem 31.3.2012 erfolgt grundsätzlich mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 **(bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016 mit 25%, bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 mit 30%)**. Hinsichtlich des Realisierungszeitpunktes der Veräußerung ist auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen. **Bei Steuerpflichtigen mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr ist abweichend davon nach § 124b Z 276 EStG 1988 bei Veräußerungen von Grundstücken vor dem 1. Jänner 2016 (Verpflichtungsgeschäft) noch der besondere Steuersatz iHv 25% anzuwenden. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2015/2016 kommt es daher bei einer Veräußerung im Kalenderjahr 2015 zu einer Besteuerung des Veräußerungsgewinns mit 25%. Steuerlich erfasst wird der Veräußerungsgewinn jedoch in jenem Kalenderjahr, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr endet (dh. in der Veranlagung für 2016).** Zeitpunkt der Entnahme ist der Zeitpunkt der Änderung der Nutzung bzw., wenn keine Änderung der Nutzung erfolgt, der Tag, zu dem die Ausbuchung erfolgt.

Rz 768 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 768

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

Nur für Grund und Boden besteht die Möglichkeit

- der Berücksichtigung eines Inflationsabschlages nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 **für Veräußerungen vor dem 1.1.2016** (siehe Rz 777 f)
- der pauschalen Gewinnermittlung nach den Regeln des § 30 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 779 ff).

[...]

Rz 773 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 773

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

Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 sind gleichmäßig auf **fünf**zehn Jahre verteilt abzusetzen (siehe Rz 1398 ff). Wird ein solches Gebäude veräußert, bevor alle Instandsetzungs**fünf**zehntel steuerlich geltend gemacht wurden, sind noch offene **Fünfz~~Z~~**ehntel vom Veräußerungsgewinn in Abzug zu bringen bzw. erhöhen einen allfälligen Veräußerungsverlust (siehe auch Rz 1406). **Zur Übergangsregelung siehe Rz 1400.**

Wurden Instandsetzungsmaßnahmen bei einem Gebäude im Privatvermögen vorgenommen und erfolgte danach eine Einlage in das Betriebsvermögen, sind die noch offenen Instandsetzungs**fünf**zehntel nunmehr als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (siehe Rz

6487). Wird ein solches Gebäude veräußert, können auch in diesem Fall noch offene **Fünfz**~~Z~~ehntel bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes berücksichtigt werden.

Rz 775 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 775

Im Falle der Bilanzierung ist bei Veräußerung gegen Rente der kapitalisierte Rentenbarwert nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 zu ermitteln (siehe Rz 7020a). Ein steuerpflichtiger Gewinn (Differenz von Rentenbarwert und Buchwert des veräußerten Grundstücks; hinsichtlich des Grund und Bodens ist uU ein Inflationsabschlag **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** zu berücksichtigen) ist im Veräußerungsjahr zu erfassen. Auf diesen Veräußerungsgewinn ist der besondere Steuersatz anwendbar. Die Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 EStG 1988 kommt in diesem Fall nicht zur Anwendung, weil die Einkünfte nicht nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG 1988 zufließen. In den Folgejahren ist der Barwert der Rentenforderung jährlich neu zu berechnen, der Unterschiedsbetrag zum letzten Bilanzansatz ist als Aufwand zu erfassen und die Rentenzahlung als Einnahme; darauf ist der besondere Steuersatz nicht anwendbar. Überschreiten die Rentenzahlungen den Rentenbarwert, sind die Zahlungen als Betriebseinnahmen zu erfassen. Im Falle einer späteren Betriebsaufgabe bzw. -veräußerung unter Zurückbehaltung des Rentenanspruches stellen die Rentenzahlungen nachträgliche Betriebseinnahmen dar.

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

Rz 776 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 776

Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung sind nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nicht zu berücksichtigen, außer der besondere Steuersatz in Höhe von 25% **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016 bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** ist im Zusammenhang mit dem

konkreten Grundstück nicht anwendbar (siehe dazu Rz 6682 ff). Kommt der besondere Steuersatz auf Grund der Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 nicht zur Anwendung, ist das Abzugsverbot **bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 nicht anwendbar**.

[...]

Rz 777 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 777

Rechtslage für Grundstücksveräußerungen vor dem 1.1.2016

[...]

Die Bestimmung über den Inflationsabschlag in § 30 Abs. 3 zweiter Teilstrich EStG 1988 wurde vom VfGH aufgehoben (VfGH 3.3.2017, G 3-4/2017-9). Allerdings ist ein Inflationsabschlag gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG noch für alle offenen Veranlagungsfälle zu berücksichtigen, bei denen das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wurde.

Rechtslage für Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015

Für Grundstücksveräußerungen, bei denen das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft nach dem 31.12.2015 abgeschlossen wird, ist ein Inflationsabschlag nicht mehr zu berücksichtigen.

Rz 778 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 778

Rechtslage für Grundstücksveräußerungen vor dem 1.1.2016

[...]

Rechtslage für Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015

Siehe Rz 777.

Rz 783 wird geändert (Klarstellung und StRefG 2015/2016)

Rz 783

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

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

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

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

Veräußerung aus dem Privatvermögen anzuwenden; unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung bezüglich der nach der Entnahme angewachsenen stillen Reserven, können die vor der Einlage angewachsenen stillen Reserven auf Basis des Einlageteilwertes pauschal ermittelt werden.

Beispiele:

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

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

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

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

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

Bodens ist mangels Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Grund und Bodens abzustellen (siehe Rz 777). ***Der Inflationsabschlag kommt in diesem Fall zur Anwendung, da die Veräußerung im Jahr 2015 stattfindet. Für Veräußerungen ab 1.1.2016 kann kein Inflationsabschlag mehr geltend gemacht werden.***

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

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

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

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

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

5. Grund und Boden wurde 1985 um 100 angeschafft. Dieser Grund und Boden wurde im Jahr 2000 in einen Betrieb (Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988) zum Teilwert 150 eingelegt. Im Jahr 2014 wird dieser Grund und Boden (gemeiner Wert 180) entnommen; auf Grund der Entnahme zum Buchwert kommt es zu keiner

Versteuerung der stillen Reserven. Im Jahr 2018 wird der Grund und Boden um 190 veräußert. In diesem Fall ist der Unterschiedsbetrag von Veräußerungserlös (190) und Entnahmewert (Buchwert 150) als Einkünfte nach § 30 EStG 1988 zu versteuern. Die Einkünfte sind gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln, weil es sich bei dem Grund und Boden um Neuvermögen handelt (zum 31.3.2012 war der Grund und Boden als Betriebsvermögen steuerhängig). Zusätzlich sind auch die stillen Reserven, die vor der Einlage in den Betrieb entstanden sind, zu erfassen. Hinsichtlich dieser stillen Reserven ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar, wobei allerdings für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt heranzuziehen ist.

Für den Inflationsabschlag gilt folgendes:

Werden die stillen Reserven vor der Einlage des Grund und Bodens pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 erfasst, ist der Inflationsabschlag ***bei Veräußerungen bis 31.12.2015*** *im Zuge der Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 auf den Zeitpunkt der Einlage zu beziehen.*

Werden die stillen Reserven vor der Einlage des Grund und Bodens auf Antrag des Steuerpflichtigen ebenfalls nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, ist für die gesamten Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der Inflationsabschlag auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu beziehen (siehe Rz 777). ***Dies gilt für Veräußerungen bis 31.12.2015; ab 1.1.2016 kann bei Veräußerungen kein Inflationsabschlag mehr geltend gemacht werden.***

Rz 784 wird geändert (StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2016)

Rz 784

Rechtslage für realisierte Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen vor dem 1.1.2016

[...]

Rechtslage für realisierte Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nach dem 1.1.2016

Verluste aus der Veräußerung oder Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert sowie Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung von Grundstücken müssen vorrangig mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen oder mit Wertzuschreibungen von Grundstücken desselben Betriebes verrechnet werden. Der Veräußerung sind für die Anwendung dieser Bestimmung Entnahmen gleichzuhalten; dies bewirkt die

gleiche steuerliche Behandlung, wie sie § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 für betriebliches Kapitalvermögen vorsieht.

Ein verbleibender Verlustüberhang ist auf 60% zu kürzen und wie ein „normaler" betrieblicher Verlust zunächst innerbetrieblich und dann nach den allgemeinen Ertragsteuergrundsätzen auszugleichen. Ein auch nach dem vertikalen Verlustausgleich (siehe Rz 153) verbleibender Verlustüberhang geht in den Verlustvortrag ein und kann nach den Regeln des § 18 Abs. 6 EStG 1988 in den folgenden Wirtschaftsjahren abgezogen werden.

Die vorrangige Verrechnung mit anderen Grundstücksgewinnen desselben Betriebes sowie die Kürzung auf 60% vor einer Verrechnung mit anderen Gewinnen gilt nur für Grundstücke, deren Wertsteigerungen dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen. Eine solche vorrangige Verrechnung ist auch dann vorzunehmen, wenn von der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 Gebrauch gemacht wird.

Rz 787 wird wie folgt geändert:

Rz 787

Substanzgewinne (zB Aktiengewinne) und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 unterliegen im betrieblichen Bereich nicht der Abgeltungswirkung, die Besteuerung erfolgt vielmehr im Wege der Veranlagung. Bei der Veranlagung steht für Substanzgewinne und Derivate idR ebenfalls ein ~~25%~~ Sondersteuersatz **(25% bzw. 27,5%)** zu, die einbehaltene KESt ist anzurechnen.

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

Der Umstand, dass Stückzinsen ~~künftig~~ nicht ~~mehr~~ als Früchte, sondern als Teil der Wertsteigerung erfasst werden, hat keinerlei Auswirkung auf die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung. Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 sind Zinsen im Zuge einer Abgrenzung ertragswirksam gegen Bildung eines

Rechnungsabgrenzungspostens zu erfassen. Die kalkulatorischen Zinsen bei Nullkuponanleihen sowie Unterpari-Emissionen sind finanzmathematisch zu errechnen.**Die Konvertierung einer Fremdwährungsforderung führt zu Einkünften iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 (zum Nachlass einer Forderung siehe aber Rz 6143). Wertsteigerungen aus Forderungen gegenüber Banken unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988, nachdem auch die Zinsen daraus zum besonderen Steuersatz zu besteuern sind. Hingegen führt die Konvertierung einer Fremdwährungsverbindlichkeit nicht zu Einkünften gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988, womit ein Konvertierungsverlust in voller Höhe ausgleichsfähig ist und ein Konvertierungsgewinn nicht dem Sondersteuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegt (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026).**

Rz 789 wird samt Überschrift geändert:

4.8.1.2 Sondersteuersatz von 25% oder 27,5%

Rz 789

§ 27a Abs. 1 EStG 1988 sieht ~~nunmehr~~ für die meisten Kapitaleinkünfte einen Sondersteuersatz iHv 25% **bzw. 27,5%** vor (dazu Abschnitt 20.3); dieser Sondersteuersatz gilt nach § 27a Abs. 6 EStG 1988 auch für den betrieblichen Bereich. Bei Substanzgewinnen (zB Aktiengewinnen) und verbrieften Derivaten kommt im betrieblichen Bereich **einer** der Sondersteuers**ä**~~a~~tz**e** bei der Veranlagung zur Anwendung, die einbehaltene KESt ist anzurechnen. ~~Mit dem Sondersteuersatz entfällt auch der bisherige Hälftesteuersatz für Beteiligungserträge und Beteiligungsveräußerungen nach § 37 Abs. 4 EStG 1988;~~ **I**~~i~~m Falle von sonstigen negativen betrieblichen Einkünften steht die Regelbesteuerungsoption offen.

Ergeben sich aus Kapitalanlagen Verluste (zB aus Aktien), ist die Verrechenbarkeit mit den übrigen Einkünften auf die Hälfte **bzw. auf 55% (ab 2016)** eingeschränkt; mit Zinsen aus Sparbüchern und sonstigen Geldeinlagen/Forderungen bei Kreditinstituten können solche Verluste aus Kapitalanlagen grundsätzlich nicht verrechnet werden, außer im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption.

[…]

Rz 790 wird wie folgt geändert:

Rz 790

Nach § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind bei Kapitalanlagen und Derivaten, die **einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%)** ~~dem 25%-Steuersatz~~ unterliegen, die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Für im Betriebsvermögen gehaltene Kapitalanlagen und Derivate gilt diese Einschränkung nicht. Daher gehören im Betriebsvermögen auch die Anschaffungsnebenkosten von Kapitalanlagen/Derivaten zu den Anschaffungskosten; die Anschaffungsnebenkosten sind auf die Anschaffungskosten der Kapitalanlagen/Derivate hinzuzuaktivieren.

Rz 791 wird wie folgt geändert:

Rz 791

Das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die **einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%)**~~dem Sondersteuersatz iHv 25%~~ nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, gilt auch im betrieblichen Bereich. Diese Aufwendungen/Ausgaben sind von den Anschaffungsnebenkosten abzugrenzen. Anschaffungsnebenkosten sind Aufwendungen, die mit der Anschaffung in einem unmittelbaren (zeitlichen und kausalen) Zusammenhang stehen.

[...]

Rz 793 bis 800 werden wie folgt geändert:

Rz 793

Auf Grund des Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die **einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%)**~~dem Sondersteuersatz iHv 25%~~ nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, sind vor allem Schuldzinsen (Finanzierungskosten), Depotgebühren und laufende Bankspesen nicht abzugsfähig. Das Abzugsverbot gilt auch dann, wenn mit den entsprechenden Einkünften aus

Kapitalanlagen/Derivaten in die Regelbesteuerung optiert wird. Werden vom Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 erfasste Aufwendungen/Ausgaben verdeckt als überhöhte Anschaffungsnebenkosten ausgewiesen, ist der entsprechende Teil aus den überhöhten Anschaffungsnebenkosten herauszurechnen und nicht abzugsfähig.

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

Rz 794

Nach § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 sind Teilwertabschreibungen auf und Verluste aus der Veräußerung, Entnahme und Einlösung und sonstigen Abschichtungen aus Kapitalanlagen und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Kapitalanlagen und Derivaten desselben Betriebes zu verrechnen. Dies gilt nur für Kapitalanlagen und Derivate, auf deren Erträge **einer der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%)**~~der Sondersteuersatz iHv 25%~~ gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist. Durch diese Verrechnung werden vorrangig jene Gewinne und Verluste (Teilwertabschreibungen) aus Kapitalanlagen und Derivaten wechselseitig neutralisiert, die **einem**~~dem~~ Sondersteuersatz unterliegen.

> *Beispiele:*
>
> *1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien; im Jahr 03 veräußert er einen Teil der Aktien mit einem Gewinn iHv 1.000, einen anderen Teil mit einem Verlust iHv 400. Die übrigen betrieblichen Einkünfte des Steuerpflichtigen betragen 100.000. Im Wege der Veranlagung sind die Aktiengewinne zu erklären; die Verluste aus Aktien sind vorrangig mit den Aktiengewinnen zu verrechnen, sodass der verbleibende positive Saldo iHv 600 dem Sondersteuersatz von 2**7,**5% unterliegt. Die übrigen betrieblichen Einkünfte unterliegen dem allgemeinen Steuertarif.*
>
> *2. Wie in Beispiel 1, die "Verlustaktien" werden vom Steuerpflichtigen aber nicht veräußert, sondern teilwertberichtigt. Die Teilwertabschreibung iHv 400 ist vorrangig mit den Aktiengewinnen zu verrechnen.*

Dies gilt durch analoge Anwendung von § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 auch bei negativen Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 aufgrund der Rückzahlung von Einnahmen, bei denen **ein**~~der~~ besondere**r** Steuersatz anwendbar ist.

Rz 795

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

Beispiel:

*Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 die X-Aktien und Y-Aktien; im Jahr 03 erfolgt auf die X-Aktien eine Teilwertabschreibung iHv 500. Im Jahr 05 steigt der Wert der X-Aktien und es hat eine Zuschreibung iHv 300 zu erfolgen. Im selben Jahr veräußert der Steuerpflichtige zudem die Y-Aktien mit einem Verlust iHv 200. Die Verrechnung des Verlustes hat vorrangig mit der Zuschreibung zu erfolgen; der verbleibende Zuschreibungsbetrag iHv 100 unterliegt dem Sondersteuersatz iHv 2**7,**5%.*

Rz 796

Die vorrangige Verrechnung gilt allgemein nur für Kapitalanlagen und Derivate, die **einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%)** ~~dem Sondersteuersatz von 25%~~ gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen; Teilwertabschreibungen auf oder Veräußerungsverluste aus nicht **einem der beiden besonderen Steuersätze** ~~dem Sondersteuersatz~~ unterliegenden Kapitalanlagen oder Derivaten (zB nicht verbriefte obligationenähnliche Genussrechte, Anteilscheine an nicht öffentlich angebotenen Immobilienfonds) sind nicht vorrangig zu verrechnen und voll aufwandswirksam.

Rz 797

Sollte eine Verrechnung von Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverlusten aus Kapitalanlagen und Derivaten mangels ausreichend hoher Veräußerungsgewinne oder Zuschreibungsbeträge im Wirtschaftsjahr nicht möglich sein, darf nach § 6 Z 2 lit. c letzter Satz EStG 1988 der "verbleibende negative Überhang" nur zur Hälfte **bzw. zu 55% (ab 2016)** ausgeglichen werden.

Rz 798

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

Beispiele:

*1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, die er im Jahr 03 mit einem Verlust iHv 1.000 veräußert. Ansonsten tätigt der Steuerpflichtige im Jahr 03 keinerlei "Kapitalgeschäfte", aus Geldeinlagen bei Banken resultieren Zinsen iHv 100; die übrigen betrieblichen Einkünfte des Steuerpflichtigen betragen 100.000. Da mangels anderer Veräußerungsgewinne aus oder Zuschreibungen auf Kapitalanlagen/Derivaten eine vorrangige Verrechnung nicht möglich ist, darf nur die Hälfte des Veräußerungsverlustes (= 500) mit den übrigen Einkünften ausgeglichen werden **(ab 2016 dürfen 55% des Veräußerungsverlustes ausgeglichen werden = 550)**; ein Verlustausgleich mit den Zinsen scheidet zudem aufgrund von § 97 Abs. 1 EStG 1988 aus. Die Zinsen unterliegen der KESt mit Abgeltungswirkung.*

*2. Wie in Beispiel 1, aus den übrigen betrieblichen Einkünften ergibt sich ein Verlust iHv 10.000. In den Verlustvortrag gehen dadurch 10.500 **bzw. 10.550 (ab 2016)** ein (= 10.000 + **der gekürzte** ~~die Hälfte des~~ Veräußerungsverlustes); zu einer allfälligen Regelbesteuerungsoption hinsichtlich der Zinsen siehe Beispiel 3.*

3. […]

*Da mangels anderer Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen/Derivaten oder Zuschreibungen eine vorrangige Verrechnung der Verluste aus Aktien nicht möglich ist, darf nur **der gekürzte** ~~die Hälfte des~~ Veräußerungsverlustes (= 500 **bzw. 550 ab 2016**) mit den sonstigen Einkünften ausgeglichen werden. Da die sonstigen betrieblichen Einkünfte ebenfalls negativ sind, gehen wie in Beispiel 2 10.500 **bzw. 10.550 (ab 2016)** in den Verlustvortrag ein. Die Zinsen und Dividenden unterliegen der Abgeltungswirkung und könnten nur im Wege einer Regelbesteuerungsoption gegengerechnet werden. Im Falle einer Regelbesteuerungsoption können im betrieblichen Bereich aber auch Verluste aus Aktien mit Zinsen gegengerechnet werden, weil durch die vorangegangene "**Kürzung**~~Halbierung~~" der Aktienverluste diese gewissermaßen zu "normalen" betrieblichen Verlusten umqualifiziert werden und daher die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 27 Abs. 8 EStG 1988 nicht mehr greift. Im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption würde sich der Verlustvortrag auf 10.200 **bzw. 10.250 (ab 2016)** vermindern.*

*4. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, die er im Jahr 03 mit einem Verlust iHv 1.000 veräußert. Die sonstigen betrieblichen Einkünfte des Stpfl betragen Null. Der Steuerpflichtige verkauft im Jahr 03 zudem noch privat Aktien mit Gewinn iHv 800 (Anschaffung ebenfalls 2012). Der Stpfl beantragt die Regelbesteuerung; da der betriebliche Aktienverlust nur **gekürzt** ~~zur Hälfte~~ als betrieblicher Verlust gilt, können nur 500 **bzw. 550 (ab 2016)** mit dem privaten Aktiengewinn verrechnet werden, 300 unterliegen dem allgemeinen Steuertarif. Würde der Stpfl mit den privaten Aktiengewinnen nicht in die Regelbesteuerung optieren, wäre die Besteuerung mit der KESt abgegolten und im betrieblichen Bereich würden 500 **bzw. 550 (ab 2016)** in den Verlustvortrag eingehen.*

Rz 799

Wie Veräußerungsverluste dürfen auch Teilwertabschreibungen nur **gekürzt** ~~zur Hälfte~~ ausgeglichen werden. Teilwertabschreibungen auf Kapitalanlagen/Derivate senken im vollen Umfang der Teilwertabschreibung den Buchwert der Kapitalanlagen/Derivate, außerbilanziell ist **der gekürzte Betrag**~~die Hälfte~~ des Teilwertabschreibungsbetrages wieder hinzuzurechnen (nur **der gekürzte Teil der Teilwertabschreibung**~~die Hälfte~~ wird aufwandswirksam), wodurch es zu einer 50% **bzw. 45% (ab 2016)**-Neutralisierung der Teilwertabschreibung kommt.

Beispiele:

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

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

Rz 800

Zuschreibungen nach § 6 Z 13 EStG 1988, die nicht gegen Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverluste verrechnet werden können, unterliegen wie Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen/Derivaten **einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%)**~~dem Sondersteuersatz iHv 25%~~.

Rz 803 wird wie folgt geändert:

Rz 803

Die Entnahme von Kapitalvermögen aus dem Betriebsvermögen stellt einen steuerpflichtigen Realisationsvorgang dar. Ein Entnahmegewinn ist dabei entweder mit **einem der beiden besonderen Steuersätze** ~~dem Sondersteuersatz~~ des § 27a Abs. 1 EStG 1988 oder, wenn

das entnommene Kapitalvermögen unter § 27a Abs. 2 EStG 1988 fällt, mit dem Normalsteuersatz zu erfassen. Für die Ermittlung zukünftiger steuerpflichtiger Einkünfte gilt der Entnahmewert als Anschaffungskosten.

Rz 804 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

Rz 804

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

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

~~Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens führt zu Einkünften iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988. Wertsteigerungen aus Forderungen gegenüber Banken unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988, nachdem auch die Zinsen daraus zum besonderen Steuersatz zu besteuern sind. Diese Sichtweise gilt auch bei realisierten Wertveränderungen bei Fremdwährungsdarlehensverbindlichkeiten („negative Forderung") gegenüber einer Bank.~~

Nachdem gemäß § 124b Z 192 EStG 1988 auf betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 auch bereits auf „Altvermögen" anzuwenden ist, sofern die Veräußerung/Realisierung nach dem 31.3.2012 erfolgt, ist auch

bei „Altvermögen" ein Realisierungsgewinn bereits mit 25% **bzw. 27,5% (ab 2016)** zu besteuern. Ebenso ist ein Realisierungsverlust ab 1.4.2012 nur **gekürzt** ~~zur Hälfte~~ ausgleichsfähig. ~~Das hat zur Folge, dass im betrieblichen Bereich ein Verlust aus der Konvertierung eines vor dem 1.4.2012 aufgenommenen Fremdwährungsbankdarlehens nur zur Hälfte ausgeglichen werden kann, sofern die Konvertierung nach dem 31.3.2012 erfolgt.~~

Rz 1001 wird geändert (Klarstellung)

Rz 1001

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist gesetzlich nicht geregelt. Zur Auslegung sind daher die §§ 4 Abs. 4 und 15 EStG 1988 heranzuziehen. Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Wertzugänge in Geld oder geldwerten Vorteilen (VwGH ~~17.10.1991, 89/13/0261,~~ **22.03.2006, 2001/13/0289**). Dabei genügt ein mittelbarer Zusammenhang mit den betrieblichen Vorgängen, auch ein widerrechtlicher Bezug hindert die Einnahmenqualität nicht (VwGH 17.1.1989, 88/14/0010). Einnahmen aus der Veräußerung von Waren, die Gegenstand des Handelsgewerbes sind, gelten als Betriebseinnahmen (VwGH 4.11.1948, 0241/46: widerlegbare Vermutung). Ideelle Vorteile und fiktive Einnahmen sind nicht anzusetzen. ~~Einnahmen, die mit nichtabzugsfähigen Ausgaben (§ 20 EStG 1988) in unmittelbarem Zusammenhang stehen, stellen - ausgenommen endbesteuerte und mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu versteuernde Kapitalerträge - keine Betriebseinnahmen dar.~~

Rz 1002 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1002

§ 15 Abs. 2 EStG 1988 über die Bewertung von Sachbezügen gilt analog für nicht in Geld bestehende Einnahmen. Die (Sachbezugs-)Verordnung BGBl. II Nr. 416/2001 ist nicht unmittelbar anwendbar (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029). Sofern keine erheblichen Abweichungen vom ~~üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes~~ **üblichen Endpreis des Abgabeortes** vorliegen, bestehen keine Bedenken, einer Schätzung des ortsüblichen ~~Mittelpreises~~ **Endpreises** die Werte laut (Sachbezugs-)Verordnung zu Grunde zu legen. § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 ist für den unentgeltlichen Erwerb anwendbar. § 4 Abs. 6 EStG 1988 und

§ 19 Abs. 3 EStG 1988 gelten für den Bereich der Betriebseinnahmen nicht (VwGH 24.10.1995, 95/14/0057; vgl. Rz 1392 f). Betriebliche Wertzugänge müssen nicht Entgelt iSd Umsatzsteuergesetzes sein.

Rz 1004 wird geändert (Judikatur)

Rz 1004

Betriebliche Einnahmen können schon in der Gründungsphase des Betriebes und nach der Beendigung des betrieblichen Geschehens anfallen. Die Wertzugänge müssen durch den zukünftigen bzw. beendeten Betrieb veranlasst sein (zB Veräußerung von Betriebsmitteln vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit; Betriebssteuer, die nach der Aufgabe des Betriebes gutgeschrieben wird - VwGH 17.3.1976, 1534/75; **Abzug von Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe, VwGH 29.6.2016, 2013/15/0286**).

Siehe dazu auch Rz 6895 ff.

Die Überschrift zu Abschnitt 5.1.2. wird geändert

5.1.2 ~~Sanierungsgewinne~~ Schulderlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

Siehe dazu Rz 72**69** ff.

Rz 1032 wird geändert

Rz 1032 - Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse

Einmalige A**n**~~b~~schlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse, die nicht eine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung (mit)abgelten, dürfen nicht passiv abgegrenzt werden (VwGH 18.12.1996, 94/15/0148; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090).

Soweit Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse zum Teil auch das Entgelt für die Einräumung eines Benützungs- bzw. Bezugsrechtes darstellen, sind sie nicht sofort zur Gänze als Einnahme zu erfassen, sondern auf den Zeitraum der Einräumung des Nutzungsrechtes (Vertragsdauer), höchstens jedoch auf 20 Jahre passiv abzugrenzen. Dies gilt insbesondere für Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse für einen Anschluss an das Versorgungsnetz eines Energieversorgungsunternehmens, weil der Leistungsempfänger mit

dem Anschluss an das Versorgungsnetz auch ein langfristiges Versorgungsrecht erwirbt (siehe auch Rz 2404). **Das Netzbereitstellungsentgelt nach dem ElWOG 2010 ist auf 20 Jahre passiv abzugrenzen (siehe Rz 3125).**

Rz 1040 entfällt

Randzahl 1040: ***derzeit frei***

Rz 1044 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1044 - Gratisflüge und ähnliche Zuwendungen

[...]

Die Gratisflüge sind beim Vorteilsempfänger gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 mit jenem Wert anzusetzen, der dem ~~üblichen Mittelpreis des Verbrauchsortes~~ **um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreis des Abgabeortes** entspricht (keine Bedenken gegen den Ansatz mit den tatsächlichen Kosten).

Die angeführten steuerlichen Grundsätze sind auch auf ähnliche Zuwendungen im Wirtschaftsverkehr zwischen Geschäftspartnern beziehungsweise Arbeitnehmern anzuwenden (zB Zurverfügungstellung von Autos für private Fahrten an Sportjournalisten durch Autohändler). Siehe auch Stichwort "Unentgeltliche Überlassung von Kraftfahrzeugen".

Rz 1059 entfällt.

Randzahl 1059: ***derzeit frei***

Rz 1061a wird eingefügt.

Rz 1061a – Schulderlässe in einem Insolvenzverfahren

Sind grundsätzlich Einnahmen. Näheres siehe Rz 7269 ff.

Rz 1063 wird geändert (Redaktionsversehen)

Rz 1063 – Sterbegelder

Sterbegelder, die ein Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger aus Wohlfahrtseinrichtungen der freiberuflichen Kammern der selbstständig Erwerbstätigen bezieht, sind Einnahmen, die mit einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen, sodass Steuerpflicht gemäß § 22 ~~Abs. 1~~ Z 4 EStG 1988 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 besteht (zum Sterbegeld aus einer Kassa der Rechtsanwaltskammer siehe VwGH 29.7.1997, 93/14/0117).

Siehe auch Rz 5299.

Rz 1066 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1066 - Tausch

Beim Tausch kommt § 6 Z 14 EStG 1988 (Rz 2590 ff: Bewertung mit dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes) zum Tragen (VwGH 16.3.1989, 88/14/0055 betreffend Überlassung von Stühlen gegen Bierabnahmeverpflichtung, deren gemeiner Wert den geldwerten Vorteil bildet, der als Einnahme zu erfassen ist). Das gilt nicht bei der Erbringung von Sachleistungen gegen Dienstleistungen (GmbH-Anteile an Zahlung statt mit dem üblichen ~~Mittelpreis des Verbrauchsortes~~ **Endpreis des Abgabeortes** ~~bewertet - VwGH 9.10.1964, 1133/64~~).

Rz 1091 wird geändert (Judikatur)

Rz 1091

Aufwendungen sind nur bei demjenigen als Ausgabe zu berücksichtigen, der ~~zur Leistung verpflichtet ist und~~ sie ~~auch~~ leistet (vgl. VwGH 16.12.1986, 85/14/0098).

Rz 1093 wird geändert (Klarstellung)

Rz 1093

~~Grundsätzlich sind Aufwendungen bei dem Betrieb zu berücksichtigen, der zur Leistung verpflichtet ist und sie auch tatsächlich leistet (VwGH 16.12.1986, 85/14/0098).~~

Aufwendungen und Ausgaben sind jener Einkunftstätigkeit zuzuordnen, durch die sie konkret veranlasst werden (siehe VwGH 28.11.2007, 2004/15/0128; VwGH, 27.03.2008, 2004/13/0141).

Die Ermittlung der Ausgaben erfolgt für jeden einzelnen Betrieb des Unternehmens gesondert (Ausnahme: mehrere Betriebe sind als einheitlicher Betrieb anzusehen). Verweigert der Abgabepflichtige die Aufteilung, verstößt er gegen die Verpflichtung, für jede einzelne Einkunftsquelle getrennte Aufzeichnungen zu führen und verletzt damit seine Offenlegungsverpflichtung (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259). Eine Mischverwendung der als Dienstnehmerin angestellten Ehegattin, führt zu einer Aufteilung der Aufwendungen auf beide unternehmerische Tätigkeiten (VwGH 16.12.1998, 96/13/0046 – schriftstellerische Tätigkeit und Patentanwaltskanzlei).

Rz 1099 wird geändert (Klarstellung und Judikatur)

Rz 1099

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen ist grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft. Der Steuerpflichtige hat die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (VwGH 26.9.1990, 86/13/0097).

Im Rahmen der Beweiswürdigung kann das Finanzamt von mehreren Möglichkeiten die als erwiesen annehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Offenkundig fingierte Ausgaben sind nicht anzuerkennen (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132; VwGH 26.9.1990, 89/13/0239). Wer einen den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechenden Sachverhalt (zB die überwiegende betriebliche Nutzung dreier Kraftfahrzeuge durch eine Person) behauptet, hat hiefür den Nachweis zu erbringen (VwGH 31.7.1996, 92/13/0020). Den Steuerpflichtigen trifft für von ihm behauptete Sachverhalte, die nach dem Gesamtbild der festgestellten Gegebenheiten außergewöhnlich und daher nicht zu vermuten sind, die Beweislast (VwGH 15.9.1988, 87/16/0165). Es kann nicht Sache der Behörde sein, weitgehende Ermittlungen über Umstände anzustellen, für deren Vorhandensein nach der gegebenen Sachlage nur eine geringe Wahrscheinlichkeit besteht (VwGH 22.6.1967, 0153/65). **Für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von**

Zahlungen bedarf es seitens des Abgabepflichtigen einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", uä. erfolgt sein sollen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen zur Voraussetzung (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274).

Rz 1119 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1119

Die amtswegige Ermittlungspflicht stößt dort an Grenzen, wo der Behörde weitere Nachforschungen nicht zugemutet werden können (VwGH ~~27.7.1994, 92/13/0140~~**15.12.2009, 2006/13/0136).**

Rz 1120 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1120

Der Abgabepflichtige ist gemäß § 138 BAO verpflichtet, in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Handelt es sich hiebei um Sachverhalte, die ihre Wurzel im Ausland haben, so erhöht sich die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen nach Maßgabe seiner Möglichkeiten in dem Maß, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhalts wegen Fehlens der ihr zur Gebote stehenden Mittel abnimmt (~~VwGH 27.1.1972, 1671/70, VwGH 17.9.1974, 1613/73; VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; VwGH 23.2.1994, 92/15/0159;~~ **VwGH 26.7.2000, 95/14/0145**).

Rz 1123 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1123

Der Abgabepflichtige hat Betriebsausgaben betreffend im Ausland wohnende Zeugen zum Zweck der Einvernahme stellig zu machen (~~VwGH 8.4.1970, 1415/68; VwGH 26.9.1985, 85/14/0056~~**VwGH 9.12.2004, 2000/14/0095**) und die im Ausland befindlichen

Unterlagen und Bücher vorzulegen (VwGH 8.4.1970, 1415/68). Im Verhältnis zu Steueroasen sind nur unzweifelhaft als erwiesen angenommene Aufwendungen abzugsfähig (VwGH ~~12.9.1978, 1511/75~~**22.11.2001, 98/15/0089**); bloße Glaubhaftmachung reicht sonach nicht aus.

Rz 1127 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1127

[...]

In der Regel fehlt es nämlich bei derartigen Rechtsbeziehungen an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. ~~VwGH 29.10.1985, 85/14/0087; VwGH 6.4.1995, 93/15/0064;~~ VwGH 27.4.2000, 96/15/0185**; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113**) und durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien iSd Rz 1130 ff gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

[...]

Rz 1130 wird ergänzt (Judikatur)

Rz 1130

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (vgl. zB VwGH 3.9.1997, 93/14/0095, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, **VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135**).

Rz 1231 wird geändert

Rz 1231

Erfolgen die Auszahlungsmodalitäten nicht in fremdüblicher Form (zB nicht regelmäßige Lohnauszahlungen), spricht dies gegen den tatsächlichen Abschluss einer Vereinbarung (VwGH 17.05.1989, 88/13/0038). So ist etwa das jahrelange Stunden von Gehaltsforderungen unüblich (VwGH 25.02.1997, 92/14/0039). Leben beide Vertragspartner in einem gemeinsamen Haushalt und wird das Leistungsentgelt oder ein Teil hievon durch "Naturalleistungen" oder "freiwillige Sozialleistungen" (etwa durch Übernahme der Wohnungs- und Verpflegungskosten) ausbezahlt, so können diese Aufwendungen - selbst bei an sich gegebener Angemessenheit - im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden (VwGH 30.09.1980, 1421/79; vgl. auch Rz 1165). Fremdunüblich ist auch die Überweisung des Mietzinses durch den Mieter mit nachfolgender Rücküberweisung durch den Vermieter und anschließender Barzahlung durch den Mieter (VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134). Bei der Unüblichkeit der Abwicklung der Leistungsbeziehungen ist weiters eine Beurteilung vorzunehmen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein betriebliches oder privates Motiv im Vordergrund steht (VwGH 25.01.1995, 93/15/0003).

Beispiel:

Die Ehegattin arbeitet im Rahmen eines Dienstverhältnisses in einem Ausmaß von fünf Wochenstunden in der Rechtsanwaltskanzlei ihres Ehegatten. Die Lohnzahlungen werden in der Form vereinbart, dass einerseits am Jahresende ein Stundenlohn von 5 Euro ausbezahlt wird und der Ehegatte andererseits für ihren gesamten Unterhalt aufkommt, der mit monatlich 400 Euro bewertet wird. Hierüber wird ein schriftlicher Vertrag verfasst; weiters werden Sozialversicherungsbeiträge abgeführt.

Infolge völlig ~~fremdüblichen~~ ***fremdunüblichen*** *Auszahlungsmodus des Gehaltes sind die Aufwendungen selbst dann nicht anzuerkennen, wenn sie der Höhe nach angemessen wären.*

Rz 1233 wird ergänzt (Judikatur)

Rz 1233

[…]	
Mietvertrag (siehe Rz 1206 ff)	
[…]	
Fremdunüblichkeit eines mündlichen Vertrages bei Orientierung der Miethöhe an veränderlichen Nutzungsmöglichkeiten des Mieters	VwGH 30.6.1994, 92/15/0221
Fremdunüblichkeit eines mündlichen Vertrages, wenn darin keine Vereinbarung über eine Indexanpassung des Mietentgeltes getroffen wurde.	**BFG 28.9.2015, RV/3100391/2011**
[…]	

Rz 1253 wird angepasst

Rz 1253

Machen gesetzliche berufliche Vertretungen von der Möglichkeit des Opting-Out Gebrauch und liegt ein Bescheid des Bundesministers für Arbeit, ~~Gesundheit und~~ Soziales**, Gesundheit und Konsumentenschutz** vor, so ist die steuerliche Abzugsfähigkeit der Krankenversicherungsbeiträge (§§ 4 Abs. 4 Z 1 bzw. 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988) nach den folgenden Abschnitten zu beurteilen.

Rz 1257 wird ergänzt

Rz 1257

Hätten die betroffenen Berufsgruppen vom Opting-Out nicht Gebrauch gemacht, wären von berufszugehörigen Erwerbstätigen die gesetzlichen (Pflicht-)Krankenversicherungsbeiträge nach dem GSVG zu entrichten. Das Opting-Out "verdrängt" lediglich diese Beiträge.

Tabellarische Übersicht:

Jahr	Höchstbeitragsgrundlage	Beitragssatz	Höchstbeitrag monatlich

[…]			
2015	5.425 Euro	7,65	415,01 Euro
2016	**5.670 Euro**	**7,65**	**433,76 Euro**
2017	**5.810 Euro**	**7,65**	**444,47 Euro**

Rz 1258 wird angepasst

Rz 1258

Bei Festlegung jener Höhe von Beiträgen zur Gruppenkrankenversicherung, die der Höhe von Pflichtbeiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, ist daher grundsätzlich vom gesetzlichen (Pflicht-)Krankenversicherungshöchstbeitrag nach dem GSVG auszugehen. Beiträge zu Gruppenkrankenversicherungen auf Basis des § 5 GSVG sind somit in tatsächlich geleisteter Höhe, ~~grundsätzlich aber~~ höchstens aber ~~mit einem Betrag von 4.523 S/328,70 Euro (4.586,40 S/333,30 Euro für 2000 bzw. 4.610,20 S/335,04 Euro für 2001) monatlich als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dieser Betrag ist in den Folgejahren ab 2002 jährlich~~ **bis zu jenem** nach Maßgabe der entsprechenden Änderungen im GSVG **jährlich zu ermittelnden Höchstbetrag abzugsfähig**.

Rz 1259 wird angepasst

Rz 1259

Die Versicherungsunternehmen, mit denen Gruppenkrankenversicherungsverträge abgeschlossen werden, haben die Krankenversicherungsprämien auf Grundlage des Versicherungsaufsichtsgesetzes und entsprechend vorgegebener Prämienkalkulationen festzulegen. Bei der Kalkulation der Prämien ist dabei auf das jeweilige Eintrittsalter der versicherten Person abzustellen. Daraus folgt, dass - bei gleichem Versicherungsschutz – die Prämien mit steigendem Eintrittsalter höher werden. Die Beiträge zur Gruppenkrankenversicherung können aus diesem Grund - auch bei gleichem Versicherungsschutz wie im GSVG - bei höherem Eintrittsalter den **in der Rz 1257 angeführten** Grenzbetrag ~~von 4.523 S/328,70 Euro für 1999 (4.586,40 S/333,30 Euro für 2000 bzw. 4.610,20 S/335,04 Euro für 2001)~~ überschreiten.

Rz 1261 wird angepasst

Rz 1261

Sind höhere Pflichtbeiträge hingegen lediglich auf eine versicherungsbedingte Prämienkalkulation zurückzuführen, werden die aus diesem Grund höheren Pflichtbeiträge vom Normzweck der Betriebsausgabenbegrenzung des § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 nicht umfasst. Es bestehen daher keine Bedenken, ~~die den Betrag von 4.523 S/328,70 Euro (für 1999) bzw.~~ die die entsprechenden Jahresbeträge übersteigenden Prämien auch insoweit als Betriebsausgaben anzuerkennen, als

- das Eintrittsalter des Steuerpflichtigen über 50 liegt, und
- der übersteigende Beitragsteil nicht mehr als 20% des Höchstbetrages gemäß Rz 1257 f ~~(1999 20% von 4.523 S/328,70 Euro, also 905 S/65,77 Euro, 2000 20% von 4.586,40 S/333,30 Euro, also 917,30 S/66,66 Euro bzw. 2001 20% von 4.610,20 S/335,04 Euro, also 922 S/67 Euro)~~ beträgt ("Alterszuschlag").

~~Treffen diese Voraussetzungen zu, so kann somit ein Beitrag von insgesamt 5.428 S/394,47 498,01 Euro (Wert 19992015), 5.503,70 S/399,97 520,51 Euro (Wert 20002016) bzw. 5.532,20 S/402,04 533,36 Euro (Wert 20012017) monatlich als Betriebsausgaben abgesetzt werden.~~

Rz 1262 wird angepasst

Rz 1262

[…]

> *Beispiel:*
>
> *Der Pflichtbeitrag zur Gruppenkrankenversicherung beträgt bei einem 55-jährigen monatlich ~~4.700 S~~**500 Euro**. Der freiwillige Zuschlag zur Sonderklasse beläuft sich auf monatlich ~~300 S~~**50 Euro**. Auf Basis ~~1999~~ **2017** ist für den Pflichtbeitrag (inklusive Alterszuschlag) maximal ein Betrag von ~~5.428 S~~ **533,36 Euro** als Betriebsausgabe absetzbar. Der Pflichtbeitrag von ~~4.700 S~~**500 Euro** ist darin zur Gänze gedeckt und somit in vollem Umfang Betriebsausgabe. Der auf die Sonderklasse entfallende Betrag von ~~300 S~~ **50 Euro** stellt hingegen keine Betriebsausgabe dar.*

Rz 1264 wird angepasst

Rz 1264

Soweit ein Gruppenkrankenversicherungsvertrag keine kostenlose Mitversicherung von Angehörigen iSd § 83 GSVG vorsieht, besteht daher die Verpflichtung, für die Angehörigen durch Beitragsleistungen vorzusorgen. Diese Beiträge stellen somit Pflichtbeiträge dar. Da das GSVG eine kostenlose Anspruchsberechtigung (Mitversicherung) der Angehörigen vorsieht, geht insoweit der nach § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 anzustellende Vergleich mit einer der Höhe nach Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechenden Beitragsleistung ins Leere. Auf der Basis einer analogen Anwendung des Beitragsvergleiches ist bei Beitragsleistungen für Angehörige iSd § 83 GSVG von einer steuerlichen Anerkennung von 20% des Höchstbetrages gemäß Rz 1257 f, das sind ~~1999 20% von 4.523 S/328,70 Euro, somit also 905 S/65,77 Euro, 2000 20% von 4.586,40 S/333,30 Euro, somit also 917,30 S/66,66 Euro und 2001 20% von 4.610,20 S/335,04 Euro, somit also 922 S/67 Euro~~**2016 20% von 433,76, somit also 86,75 Euro und 2017 20% von 444,47 Euro, somit also 88,89 Euro** an abzugsfähiger Betriebsausgabe pro im Gruppenkrankenversicherungsvertrag beitragspflichtig mitversicherten Angehörigen auszugehen ("Angehörigenzuschlag").

Rz 1275 wird geändert (VAG 2016)

Rz 1275

Beiträge an Pensionskassen iSd Pensionskassengesetzes, BGBl. Nr. 281/1990, sind nur dann abzugsfähige Betriebsausgaben, wenn die Vorschriften des Betriebspensionsgesetzes (BPG), BGBl. Nr. 282/1990, und BGBl. Nr. 754/1996, und des Pensionskassengesetzes (PKG) eingehalten werden. ~~Zu Beiträgen an ausländische Pensionskassen siehe Rz 1610.~~

Betriebliche Kollektivversicherungen (§§ 93 ff VAG 2016) und ausländische Einrichtungen iSd § 5 Z 4 PKG sind den inländischen Pensionskassen gleichgestellt.

Rz 1288a wird geändert (VAG 2016)

Rz 1288a

Betriebliche Kollektivversicherungen (§**§** ~~18f~~ **93 ff** VAG **2016**) und ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG sind ~~mit BGBl. I Nr. 8/2005~~ steuerlich den inländischen Pensionskassen gleichgestellt. Unter der Voraussetzung, dass der betriebliche Kollektivversicherungsvertrag bzw. der Pensionskassenvertrag dem Betriebspensionsgesetz entspricht, die Zuwendungen 80% des letzten laufenden Aktivbezuges und 10% der Lohn- und Gehaltssumme der Anwartschaftsberechtigten nicht übersteigen, sind die Beiträge als Betriebsausgaben abzugsfähig (siehe auch ~~Rz 756ff~~ LStR 2002 **Rz 756 ff**).

Rz 1293 wird angepasst

Rz 1293

[...]

Beispiel:

*Ein ehemaliger Angestellter im Alter von 75 Jahren bezieht eine laufende Unterstützung von jährlich ~~6.000 S~~**600 Euro**. Das Deckungskapital für den Angestellten beträgt daher ~~6.000 S x 8 = 48.000 S~~**600 x 8 = 4.800 Euro**.*

[...]

Rz 1294 wird angepasst

Rz 1294

[...]

Beispiel:

Ein Angestellter ist im Jahr 2 in den Ruhestand getreten. Das Deckungskapital für ihn ist nach Spalte 2 zu berechnen. Damit ist die Anwartschaft der Witwe berücksichtigt.

*Der Angestellte stirbt im Jahr 3. Seine Witwe, die 58 Jahre alt ist, bezieht eine Witwenunterstützung von jährlich ~~4.000,00 S~~**500 Euro**. Das Deckungskapital ist nunmehr nach Spalte 3 zu berechnen und beträgt ~~48.000,00 S~~ **6.000 Euro** (~~4.000,00~~ **500** x 12). Das Deckungskapital ändert sich nicht, wenn neben der Witwenunterstützung noch eine Waisenunterstützung gewährt wird.*

Stirbt die Witwe, so ist das Deckungskapital für eine allfällige Waisenunterstützung unter Anwendung der Spalte 3 der Anlage zu errechnen.

Rz 1296 wird angepasst

Rz 1296

[…]

Beispiel:

Ein Unternehmer will im Wirtschaftsjahr 5 der Unterstützungskasse seines Betriebes einen Betrag zuwenden. Die Leistungen der Kasse haben in den letzten drei Jahren betragen:

Wirtschaftsjahr 2	*~~350.000,00 S~~**35.000 Euro***
Wirtschaftsjahr 3	*~~300.000,00 S~~**30.000 Euro***
Wirtschaftsjahr 4	*~~400.000,00 S~~**40.000 Euro***
Summe	*~~1,050.000,00 S~~**105.000 Euro***

*Der durchschnittliche Jahresbedarf (Höchstbetrag der als Betriebsausgaben absetzbaren Zuwendungen) beträgt ~~1,050.000,00 S~~**105.000 Euro**: 3 = ~~350.000,00~~ **35.000 Euro.***

[…]

Rz 1331 wird geändert (AbgÄG 2012, GG 2015 und AbgÄG 2016)

Rz 1331

Abzugsfähig sind nur Spenden, die an eine Einrichtung geleistet werden, die entweder im Gesetz selbst definiert ist oder zum Zeitpunkt der Spende in der nach § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 vorgesehenen Liste der begünstigten Spendenempfänger angeführt ist. Bei diesen handelt es sich im Einzelnen um folgende Einrichtungen:

1. Einrichtungen, die im Wesentlichen mit Forschungs- und Lehraufgaben auf wissenschaftlichem Gebiet und damit verbundenen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind (§ 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988).
2. **Stiftungen und Fonds nach dem BStFG 2015 oder nach vergleichbaren Landesgesetzen, die ausschließlich der Erfüllung von Aufgaben der Forschungsförderung dienen (§ 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988).**

3. **Dachverbände, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist, und der österreichische Behindertensport tatsächlich gefördert wird (§ 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988).**
4. **Einrichtungen, die im Wesentlichen mit der allgemein zugänglichen Durchführung von der österreichischen Kunst und Kultur dienenden künstlerischen Tätigkeiten befasst sind oder allgemein zugängliche Präsentationen von Kunstwerken vornehmen (§ 4a Abs. 4a EStG 1988).**
5. Einrichtungen, die im Wesentlichen mildtätigen Zwecken iSd § 37 BAO, der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, der Hilfeleistung in Katastrophenfällen, dem Umwelt, Natur- und Artenschutz dienen, oder die im Wesentlichen dem Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes dienen (§ 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988).
6. Spendensammelorganisationen für die in Rz **1338b** genannten Zwecke (§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988).
7. **Spendensammelorganisationen, deren abgabenrechtliche Begünstigung gemäß den §§ 34 bis 47 BAO gemäß § 40a Z 1 BAO nicht verloren geht (Mittelbeschaffungskörperschaft), für die in Rz 1338b genannten Zwecke (§ 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988).**

Ist die Einrichtung weder

- ausdrücklich im Gesetz genannt, noch
- in der Liste für die unter Punkt 1 **bis 7** angeführten Einrichtungen enthalten,

sind Spenden nicht abzugsfähig.

~~Bis zur Veranlagung für das Jahr 2011 ist zu beachten, dass im Rahmen des § 4a Z 3 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 auch Spenden an Organisationen nicht abzugsfähig sind, die zu einem erheblichen Teil aus Mitteln von zweckgebundenen bundesgesetzlich geregelten Abgaben finanziert werden (zB an freiwillige Feuerwehren). Krankenanstalten, Pflegeheime usw. sind davon nicht betroffen.~~

Rz 1331b wird geändert (GG 2015 und AbgÄG 2016)

Rz 1331b

Neben diesen direkt und unmittelbar der Erfüllung der in § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 genannten begünstigten Zwecke dienenden Organisationen kommen auch so genannte "Spendensammeleinrichtungen" als begünstigte Spendenempfänger in Betracht **(§ 4a Abs. 5 Z 4 und 5 EStG 1988)**. Spenden an solche Organisationen sind abzugsfähig, wenn sie im Wesentlichen (mindestens 75%, siehe dazu Rz 1338g) die Sammlung von Spenden für begünstigte Zwecke iSd § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 als Aufgabe haben, und auch sonst den in § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 genannten Anforderungen entsprechen. **Werden die Voraussetzungen für das Vorliegen abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO nicht erfüllt (Körperschaften iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988),** stellt § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 eigene Regeln auf, die den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen im Wesentlichen entsprechen. **In der Satzung ist das Sammeln von Spenden als ausschließlicher Zweck zu verankern (§ 4a Abs. 8 Z 3 lit. a EStG 1988). Die Verwendung der gesammelten Mittel erfolgt durch Weitergabe** an in der Spendenliste eingetragene Körperschaften ~~weitergeben~~, wo diese Gelder zur Erfüllung von mildtätigen Zwecken, Zwecken der Entwicklungszusammenarbeit, der Hilfestellung in Katastrophenfällen, dem Umwelt-, Natur- und Artenschutz oder für den Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes (§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988) verwendet werden**, oder durch von der Organisation selbst durchgeführte Hilfsaktionen (§ 4a Abs. 8 Z 3 lit. c EStG 1988); die Organisation kann** aber auch ~~selbst oder~~ durch Erfüllungsgehilfen (§ 40 Abs. 1 BAO) für die entsprechende Verwendung des Spendenaufkommens sorgen (siehe auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Es ist für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 nicht schädlich, wenn die Spendensammeleinrichtung auch selbst unmittelbar mildtätige Zwecke verfolgt (zB eigene mildtätige Zwecke durchführt).

Rz 1331ba wird eingefügt (AbgÄG 2016)

Rz 1331ba

Werden von der Organisation die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO iVm § 40a Z 1 BAO erfüllt (Körperschaften iSd § 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988), sind die in § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 normierten Anforderungen an die Rechtsgrundlage unbeachtlich, weil die Rechtsgrundlage bereits § 41 BAO entsprechen muss (§ 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988; siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 120b ff). Nach der Rechtsgrundlage der Körperschaft ist ein begünstigter Zweck gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO, Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, Hilfeleistung in Katastrophenfällen, Umwelt, Natur- und Artenschutz oder Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes) zu verfolgen. Im Unterschied zur Spendensammeleinrichtung gemäß § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ist die Sammlung von Spenden in der Rechtsgrundlage nicht als begünstigter Zweck anzuführen. Diese stellt ein Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke dar (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120c).

Rz 1331d wird neu eingefügt (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1331d

Für die Berücksichtigung einer betrieblichen Zuwendung nach § 4a EStG 1988 ist eine Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 nicht notwendig. Sind der Empfängerkörperschaft alle für die Datenübermittlung erforderlichen Daten bekannt, muss der Zuwender die Übermittlung dieser Daten für die Zuwendung untersagen, andernfalls die Empfängerkörperschaft eine Datenübermittlung vorzunehmen hat, was automatisch zu einer Berücksichtigung als Sonderausgabe führt.

Wird eine Untersagung der Datenübermittlung unterlassen oder erfolgt entgegen der Untersagung dennoch eine Datenübermittlung, ist die Zuwendung als Sonderausgabe zu berücksichtigen und darf nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht bzw. berücksichtigt werden. Soll die Zuwendung dennoch als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, muss der Zuwender die

Empfängerkörperschaft zu einer Berichtung der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988 veranlassen. Eine Berichtigung durch die Abgabenbehörde ist nur bei nachweislicher Verweigerung einer Berichtigung durch die Empfängerkörperschaft zulässig.

Rz 1332b wird neu eingefügt (AbgÄG 2016)

Rz 1332b

Zuwendungen an Forschungsförderungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988 sind abzugsfähig. Eine unmittelbare wissenschaftliche Tätigkeit des Zuwendungsempfängers ist in diesem Fall nicht erforderlich.

Eine Forschungsförderungseinrichtung iSd § 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988 ist eine Stiftung oder ein Fonds, die bzw. der nach dem BStFG 2015 oder diesem vergleichbaren Landesgesetzen errichtet wurde; dem steht eine Stiftung oder ein Fonds gleich, die bzw. der nach dem „alten" BStFG (BGBl. Nr. 11/1975 idF BGBl. I Nr. 161/2013) oder diesem vergleichbaren Landesgesetzen errichtet wurde. Die Forschungsförderungseinrichtung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- **Die Einrichtung muss nicht die Voraussetzungen nach den §§ 34 ff BAO erfüllen, allerdings darf die Einrichtung nach ihrer Rechtsgrundlage und tatsächlichen Geschäftsführung nicht auf Gewinn gerichtet sein.**
- **Die Einrichtung dient ausschließlich der Forschungsförderung. Dh. sie entfaltet keine eigenständige unmittelbare Forschungstätigkeit, es sei denn, es handelt sich dabei um einen völlig untergeordneten Nebenzweck.**
- **Die Einrichtung ist seit mindestens drei Jahren nachweislich im Bereich der Forschungsförderung tätig.**
- **Empfänger der Forschungsförderungsmittel sind im Wesentlichen (dh. zumindest 75% der Fördermittel) spendenbegünstigte Forschungseinrichtungen (zB Universitäten, die Österreichische Akademie der Wissenschaften usw).**

Die Spendenbegünstigung steht der Einrichtung bei Erfüllung aller Voraussetzungen unmittelbar aus dem Gesetz zu; eine bescheidmäßige Zuerkennung der Spendenbegünstigung durch das Finanzamt Wien 1/23 und die Eintragung in die Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 erfolgen daher nicht. Allerdings ist zur Durchführung der elektronischen Spendendatenübermittlung eine spezifische Registrierung beim Finanzamt Wien 1/23 erforderlich. Dies hat aber keine Auswirkung auf den Bestand der Spendenbegünstigung iSd § 4a EStG 1988.

Rz 1333 wird geändert (AbgÄG 2016)

Rz 1333

Da § 4a Abs. 3 EStG 1988 die Förderung von Wissenschaft und Forschung bezweckt, muss die Durchführung von Forschungs- bzw. Lehraufgaben die vorrangige Aufgabe des Spendenempfängers sein. Ob die Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben als vorrangige Aufgabe der betreffenden Einrichtung anzusehen ist, wird nicht ausschließlich nach den verursachten Aufwendungen, sondern unter Bedachtnahme auf die Gesamttätigkeit dieser Einrichtung zu beurteilen sein. Einrichtungen, deren vorrangige Aufgabe etwa die Durchführung von Ausstellungen ist, sind nicht **nach dieser Bestimmung** begünstigt**, können aber unter § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG 1988 fallen (siehe dazu Rz 1338a ff)**.

Rz 1335 und 1336 werden geändert (GG 2015)

Rz 1335

Die Forschungs- und Lehraufgaben sowie die Publikationen und Dokumentationen müssen, soweit es sich nicht um die in § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Fonds handelt, vom Spendenempfänger unmittelbar selbst durchgeführt werden. **Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung, wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen (siehe dazu Rz 1338g). Werden allerdings bloß** ~~Die bloße Finanzierung von~~

Forschungs- und Lehraufgaben sowie ~~von~~ Publikationen und Dokumentationen, die nicht vom Spendenempfänger selbst durchgeführt werden, **finanziert,** reicht **dies** ~~daher~~ - von den in § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Fonds **bzw. den in § 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988 genannten Stiftungen und Fonds** abgesehen - für die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung nicht aus. Der Spendenempfänger hat dafür zu sorgen, dass seine Tätigkeit nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt. Allfällige Verwertungsrechte an Forschungsergebnissen müssen bei ihm verbleiben und dürfen daher nicht etwa seinen Mitgliedern zugutekommen.

Rz 1336

Die Publikation oder Dokumentation von Forschungs- oder Lehraufgaben, die von anderen durchgeführt wurden bzw. werden, stellt daher **grundsätzlich** keinen begünstigten Verwendungszweck dar, es sei denn, dass der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen bzw. Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornimmt oder vornehmen lässt, Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers bildet und damit einen integrierenden Bestandteil jener Kosten darstellt, die vom Spendenempfänger für die Eigendurchführung einer bestimmten Forschungs- oder Lehraufgabe aufzuwenden sind.

Rz 1338 wird geändert (AbgÄG 2016)

Rz 1338

Die Zuwendungen an die im § 4a Abs. 4 EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecke bestimmt sein. Hinsichtlich der in § 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988 genannten Einrichtungen sind diese Zwecke in den §§ 24 (Österreichisches Archäologisches Institut) **und** 26 (Institut für Österreichische Geschichtsforschung) Forschungsorganisationsgesetz, BGBl. Nr. 341/1981, in § 13 Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl. I Nr. 14/2002 idF BGBl. I Nr. 112/2011 (Österreichische Nationalbibliothek) **und in § 2 Filmförderungsgesetz (Österreichisches Filminstitut)** festgelegt. Gemäß § 4a Abs. 4 lit. g EStG 1988 sind auch Zuwendungen an ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe (vgl. Rz 215) besteht, abzugsfähig, wenn die Einrichtung den oben

genannten Einrichtungen vergleichbar ist und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dient.

Abzugsfähig sind auch freigebige Zuwendungen an die Diplomatische Akademie zur Erfüllung der dieser nach § 2 Bundesgesetz über die "Diplomatische Akademie Wien", BGBl. Nr. 178/1996, zukommenden Zwecke (§ 4a Abs. 4 lit. f EStG 1988) sowie Zuwendungen an eine vergleichbare ausländische Einrichtung mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

Abzugsfähig sind auch Zuwendungen an Museen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie an begünstigte inländische Museen von anderen Rechtsträgern, deren Sammlung in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung ist, wenn die Zuwendung zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecken dient (§ 4a Abs. 4 lit. b EStG 1988). Gleiches gilt für Zuwendungen an das Bundesdenkmalamt inklusive des Denkmalfonds gemäß § 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes (§ 4a Abs. 4 lit. c EStG 1988).

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

Museen anderer Rechtsträger sind nur dann begünstigt, wenn sie Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung sind. Dies ist dann der Fall, wenn sie durch ihre Einzigartigkeit, Besonderheit oder Vielfalt der Sammlung einen besonderen Stellenwert verleihen oder Grundlage eines spezifischen Alleinstellungsmerkmales sind (§ 1 SammlungsgegenständeV, BGBl. II Nr. 34/2017). Dieser Stellenwert ist insbesondere nach folgenden Kriterien zu beurteilen:

1. **Die wissenschaftlichen, forschungsbezogenen und erzieherischen Aufgaben des Museums sind nicht nur auf den näheren regionalen Umkreis bezogen.**

2. **Das Publikumsinteresse geht über die Region hinaus, dh. ein wesentlicher Teil der Besucher stammt aus anderen Regionen (Bezirke).**
3. **Medienberichte über das Museum stammen nicht bloß von regionalen Medien, wobei die überregionale Berichterstattung nicht bloß ein Einzelfall sein darf.**

Werden von einer Gebietskörperschaft lediglich die Abgänge eines ein Museum führenden Vereines in Form von Subventionen getragen, bedeutet das noch nicht, dass diese Gebietskörperschaft iSd § 4a Abs. 3 Z 5 EStG 1988 an dem Verein mehrheitlich beteiligt wäre (VwGH 26.06.2001, 97/14/0170).

Gemäß § 4a Abs. 4 lit. g EStG 1988 sind auch Zuwendungen an ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, abzugsfähig, wenn die Einrichtung den oben genannten Einrichtungen vergleichbar ist und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dient. Eine Förderung usw. von Kunst und Kultur in Österreich durch eine ausländische Einrichtung kann insbesondere durch Leihgaben von Gegenständen an österreichische Museen zur Präsentation in Ausstellungen in Österreich oder durch den Abschluss von Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen Museen oder anderen Kultureinrichtungen (zB zur Durchführung von Ausstellungen in Österreich, zur Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Sammlungsgegenständen oder denkmalgeschützten Gebäuden oder zur Durchführung von Ausgrabungen) bewirkt werden.

Begünstigt sind auch Spenden an österreichische Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie diesen vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist und der österreichische Behindertensport tatsächlich gefördert wird (§ 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988). Eine tatsächliche Förderung des österreichischen Behindertensportes durch ausländische Dachverbände ist insbesondere dann anzunehmen, wenn österreichische Behindertensportler materiell unterstützt werden oder Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen Behindertensportverbänden bestehen.

Im Unterschied zu den anderen in § 4a Abs. 4 EStG 1988 angeführten Einrichtungen sind an solche Einrichtungen nach dem 31.12.2012 getätigte Spenden nur dann abzugsfähig, wenn

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

Abschnitt 5.5.4.3.2a mit den Rz 1338a bis 1338ab wird neu eingefügt (GG 2015 und AbgÄG 2016)

5.5.4.3.2a Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988

Rz 1338a

Die Zuwendungen an die in § 4a Abs. 4a EStG 1988 genannten Einrichtungen müssen für folgende Zwecke verwendet werden:

- **Durchführung von allgemein zugänglichen künstlerischen Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 EStG 1988 (zu künstlerischen Tätigkeiten siehe Rz 5237 ff), die der österreichischen Kunst und Kultur dienen.**
- **Allgemein zugängliche Präsentationen von Kunstwerken.**

Diese Zwecke sind von der Einrichtung unmittelbar zu verfolgen (§ 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988). Dh. die künstlerische Tätigkeit ist durch die Einrichtung zu entfalten (zB Theateraufführungen eines Theatervereines, Musikdarbietungen eines Musikvereines). Die unmittelbare Zweckverwirklichung kann auch durch Erfüllungsgehilfen gemäß § 40 Abs. 1 BAO durchgeführt werden (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120).

Der Begriff der Unmittelbarkeit des § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988 entspricht dem der BAO. § 40a BAO begründet keine Unmittelbarkeitsfiktion (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120a). Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für

Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung, wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen (siehe dazu Rz 1338g).

Rz 1338aa

Eine Einrichtung gemäß § 4a Abs. 4a EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. **Die Einrichtung erhält mindestens alle zwei Jahre eine Förderung des Bundes, eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien im Bereich Kunst und Kultur.**
2. **Die Förderungen müssen in der Transparenzdatenbank im Tätigkeitsbereich „Kunst und Kultur" ersichtlich gemacht sein.**

Wird die Spendenbegünstigung für eine Kunst- und Kultureinrichtung erstmals beantragt, muss bereits zum Antragszeitpunkt eine Einrichtung iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988 vorliegen. Das heißt, dass bereits in den der erstmaligen Antragstellung vorangegangenen drei Jahren mindestens zweimal eine Förderung des Bundes, eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien vereinnahmt werden musste. Förderungen außerhalb dieses Dreijahreszeitraumes sind unbeachtlich (§ 4a Abs. 4a Z 2 EStG 1988).

Der Begriff der Förderung ist weit im Sinne von Transferzahlungen gemäß § 30 Abs. 5 BHG 2013 zu verstehen. Darunter fallen daher auch zB Zuwendungen und Abgeltungen (zB Abgeltung des kulturpolitischen Auftrages gemäß § 7 Bundestheaterorganisationsgesetz an Bundestheater).

Begünstigt sind auch Einrichtungen, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat haben, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

Rz 1338ab

Begünstigt sind nur solche Einrichtungen, denen durch das Finanzamt Wien 1/23 eine Spendenbegünstigung nach § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 erteilt wurde und deren aufrechte Spendenbegünstigung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ausgewiesen ist.

Die Spendenbegünstigung kann nur erteilt werden, wenn die erhaltenen Förderungen in der Transparenzdatenbank ausgewiesen sind. Fehlt ein solcher Ausweis, ist, auch bei anderweitigem Nachweis des Erhalts von Kulturförderung durch den Bund, die Länder oder die Bundeshauptstadt, mangels Erfüllung einer zwingenden Voraussetzung für die Spendenbegünstigung, diese nicht zu erteilen.

Zur erstmaligen Erteilung von Spendenbegünstigungen an Einrichtungen iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988 siehe Rz 1345g.

Rz 1338a wird ohne inhaltliche Änderung in Rz 1338b umbenannt

Rz 1338b wird geändert und in Rz 1338ba umbenannt (AbgÄG 2016)

Rz 1338ba

Um für den Spender oder die Spenderin die Abzugsfähigkeit der Spende sicherzustellen, werden sowohl die nach § 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 (begünstigte Zwecke unmittelbar verwirklichende Einrichtungen) als auch die nach § 4a Abs. 5 Z 4 **und 5** EStG 1988 (**Spendensammeleinrichtungen**) spendenbegünstigten Organisationen zumindest einmal jährlich in einer Liste erfasst und veröffentlicht. Die Veröffentlichung erfolgt auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen, wobei sämtliche begünstigte Organisationen - einschließlich begünstigter Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 (siehe dazu Rz 1333a) **sowie begünstigte Kunst- und Kultureinrichtungen iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988 (siehe dazu Rz 1338a ff)** - in einer Liste zusammengefasst sind.

Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) gegeben, hat das Finanzamt Wien 1/23 den das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen feststellenden Bescheid zu widerrufen und dies in der Liste nach § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 zu veröffentlichen. Ab dem Tag nach der Veröffentlichung des Widerrufs sind Spenden nicht mehr abzugsfähig.

Für jede spendenbegünstigte Organisation ist in der Liste ein Zeitraum ("gültig ab - gültig bis") angegeben. Dieser Zeitraum bezeichnet den aufrechten Bestand der

Spendenbegünstigungsfähigkeit. Die Spende ist abzugsfähig, wenn sie innerhalb des angegebenen Zeitraumes erfolgt.

In Rz 1338d wird geändert (Anpassung an die geltende Rechtslage)

Rz 1338d

Die begünstigten Einrichtungen haben Aufzeichnungen hinsichtlich der Spendeneinnahmen zu führen und **Spendenbestätigungen iSd § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auszustellen (§ 4a Abs. 7 Z 5 EStG 1988);** Kopien/Durchschriften von ausgestellten Spendenbestätigungen ~~iSd § 18 Abs. 1 Z 8 lit. a zweiter Teilstrich EStG 1988~~ **sind** aufzubewahren. In Bezug auf Banküberweisungen sind die den Zahlungseingang nachweisenden Kontoauszüge aufzubewahren; bei Aufforderung durch die Finanzverwaltung sind detailliertere Nachweise der Zahlungseingänge beizubringen.

Rz 1338e bis Rz 1338g werden geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1338e

Für die begünstigten Spendenempfänger im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 6**, Abs. 4a** und Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 sieht § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 vor, dass die Empfängerkörperschaft alle in den §§ 34 ff BAO festgelegten grundlegenden Voraussetzungen für die Erlangung von Abgabenbegünstigungen erfüllen muss, um als begünstigter Spendenempfänger in Betracht zu kommen. Die VereinsR 2001, insbesondere die Rz 6 bis Rz 9 und Rz 105 bis Rz 135, sind zu beachten.

Rz 1338f

Zur Erlangung der Spendenbegünstigung ist es erforderlich, dass die Rechtsgrundlage der antragstellenden Organisation den allgemeinen Anforderungen der §§ 34 ff BAO entspricht. Zusätzlich muss sie aber hinsichtlich Art und Umfang der begünstigten Tätigkeit an die Vorgaben des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 angepasst sein. Dies betrifft vor allem die Konzentration auf im Wesentlichen **spendenbegünstigte** Zwecke (siehe Rz 1338g) **sowie die Vermögensbindung für diese in der Rechtsgrundlage genannten spendenbegünstigten Zwecke**.

Als Rechtsgrundlage kommen zB in Betracht:

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

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

Da in Zusammenhang mit der "Spendenbegünstigung" vor allem auch der Spenderwille beachtlich ist, **orientiert sich** die Vermögensbindung nicht allgemein an begünstigten Zwecken iSd §§ 34 ff BAO ~~zu orientieren~~, sondern **ist** auf **die in der Rechtsgrundlage angeführten spendenbegünstigten Zwecke einzuschränken (§ 4a Abs. 8 Z 1 lit. e EStG 1988)**. Daher ist auch eine Vermögensbindung für den Fall der Aufhebung der Körperschaft vorzusehen. Dabei ist aber zu beachten, dass im Falle der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalles des begünstigten Zweckes das Restvermögen den in der Satzung genannten begünstigten Zwecken erhalten bleiben muss. Dabei gelten die in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. a bis c EStG 1988 genannten Zwecke als gleichwertig. Wird in der Satzung ein in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988 begünstigter Zweck genannt, muss im Fall der Auflösung das Restvermögen auch einem Zweck erhalten bleiben, der in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988 gedeckt ist. Gleiches gilt, wenn in der Satzung ein in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e **oder in § 4a Abs. 2 Z 1 und 5** EStG 1988 begünstigter Zweck genannt ist, entsprechend. Zu Forschungsvereinen siehe auch Rz 1334a.

Zur Anpassung der Rechtsgrundlage siehe Rz 1345f.

Rz 1338g

Die in § 4a Abs. 2 Z 1**, Z 3 und 5** EStG 1988 verankerten begünstigten Zwecke ~~(siehe Rz 1338a)~~ müssen den Hauptzweck der begünstigten Rechtsträger darstellen. Die Empfängerkörperschaften müssen sich im Wesentlichen unmittelbar mit der Durchführung von Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 befassen, auf mildtätigem Gebiet, in der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, in der Hilfestellung in Katastrophenfällen, auf dem Gebiet des Umwelt-, Natur- und Artenschutz betätigen, ~~oder~~ ein behördlich genehmigtes Tierheim betreiben**, allgemein zugängliche, der österreichischen Kunst und Kultur dienende künstlerische Aktivitäten entfalten oder allgemein zugängliche Präsentationen von Kunstwerken veranstalten**.

Eine wesentliche Verfolgung der begünstigten Zwecke liegt vor, wenn zumindest 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) für diese Zwecke eingesetzt werden (siehe UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09). Als Tätigkeiten zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes können nur solche betrachtet werden, die dessen Erfüllung unmittelbar dienen. Dazu gehört auch die Ausbildung von eigenem Personal für den Einsatz im wesentlichen Tätigkeitsbereich (zB für Behindertenpflege oder Katastropheneinsätze usw.). Daneben kann auch das Personal anderer vergleichbarer Organisationen in die Ausbildung einbezogen werden. Eine Tätigkeit zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes ist auch die Durchführung von Informationskampagnen mit dem Ziel, das Bewusstsein der Allgemeinheit für den nachhaltigen Ressourceneinsatz zu stärken (siehe Rz **1338b**). Tätigkeiten, die nicht unmittelbar auf die Verwirklichung begünstigter Zwecke gerichtet sind (zB Erste-Hilfe-Kurse für Führerscheinwerber), stellen keine Erfüllung des Hauptzweckes dar und zählen daher zu den Nebentätigkeiten. **Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung, wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen.**

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Kulturverein betreibt selbst eine Theaterbühne, unterstützt aber auch andere Kulturvereine, in dem er diesen gegen Selbstkosten sein Theater***

samt Ausstattungsgegenständen und Personal zu Probe- und Aufführungszwecken überlässt. Zudem wendet er finanzielle Mittel an andere Kulturvereine zu.

Auf die unmittelbare künstlerische Tätigkeit dieses Vereines entfallen weniger als 75% der Gesamttätigkeit des Vereines; der Verein dient somit nicht im Wesentlichen seinem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des § 40a BAO, sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren Zweckverfolgung mitzuberücksichtigen, sodass eine wesentliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

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

Rz 1338k wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 1338k

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

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

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

Die Tätigkeit eines Rechtsträgers als Erfüllungsgehilfe schließt dessen eigene "Gemeinnützigkeit" nicht aus **(siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120)**~~, wenn er auch selbst eine den Erfordernissen der §§ 34 ff BAO entsprechende Tätigkeit ausübt und die Betätigung als Erfüllungsgehilfe nicht auf entgeltlicher Basis mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgt~~.

Rz 1338m wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1338m

Die in § 4a Abs. 8 EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen müssen ~~Zusätzlich zu den sich aus der Anwendung der §§ 34 ff BAO ergebenden Erfordernissen (Satzung, Gewinnausschluss, Vermögensbindung usw.) muss die Erfüllung der in § 4a Abs. 2 Z 1 und 3 EStG 1988 vorgesehenen gesetzlichen Voraussetzungen~~ jährlich von einem Wirtschaftsprüfer bestätigt werden. Siehe dazu Rz 1345d.

Die Prüfung des Wirtschaftsprüfers hat **daher** neben der Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses, die mit einem förmlichen Bestätigungsvermerk abgeschlossen werden muss, auch die Prüfung der in § 4a Abs. 8 EStG 1988 festgelegten Voraussetzungen zu

umfassen. Sie hat den Anforderungen der §§ 268 ff UGB zu entsprechen, wobei die üblichen Prüfungsgrundsätze und die Haftungsbeschränkungen des § 275 Abs. 2 UGB anzuwenden sind (die allgemeinen Auftragsbedingungen für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes sind nicht beizulegen).

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

- Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungs- oder Jahresabschlusses.
- Bestätigung der Ausgestaltung der Rechtsgrundlage (zB Satzung) iSd § 4a Abs. 8 EStG 1988.
- Bestätigung über die zumindest dreijährige gesetzentsprechende Tätigkeit der Organisation.
- Bestätigung über die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Organisation und deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben.
- Bestätigung über die Einhaltung der Obergrenze der Verwaltungskosten.

Siehe auch die Musterbestätigung in Anhang IV.

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

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

Rz 1339 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1339

Als weitere materielle Voraussetzung für die Aufnahmen in die Liste der begünstigten Spendenempfänger besteht nach § 4a Abs. 8 EStG 1988 die Verpflichtung zu einer

sparsamen Verwaltung hinsichtlich der durch die Verwendung der Spenden notwendigen Aktivitäten.

Die im Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten dürfen 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen. Dies soll sicherstellen, dass Spendengelder nicht mehr als unbedingt erforderlich in die Verwaltung umgeleitet werden. In die 10%-Grenze sind Verwaltungskosten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Spendengelder stehen (zB Bankspesen, Kosten der Büros des mit der Spendenverwaltung befassten Personals) sowie Personalkosten für die Spendenverwaltung einzubeziehen. Direkte Projektkosten (zB Personal- und Sachaufwand, Transportkosten, Kosten für Projektcontrolling) und Fundraising-Kosten sind von dieser Begrenzung nicht umfasst; ebenso wenig fallen darunter Kosten der gesetzlich vorgesehenen Prüfung. **Nicht zu berücksichtigen sind auch die die Kosten für die Erfüllung der Verpflichtung, die Spendendaten elektronisch zu übermitteln (§ 18 Abs. 8 EStG 1988).**

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

Rz 1340 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1340

Lässt der Spender eine Zuwendung dem begünstigten Spendenempfänger nicht unmittelbar, sondern im Wege eines Treuhänders zukommen, ~~so~~ ist für die Abzugsfähigkeit der Zuwendung (Spende) zu beachten:

- Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spender und dem Treuhänder, ~~so~~ ist die Zuwendung gemäß § 24 Abs. 1 lit. b BAO dem Spender als Treugeber so lange zuzurechnen, als nicht die Zuwendung an den Spendenempfänger weitergegeben wird. Die Zuwendung ist für den Spender daher erst mit der Weitergabe durch den Treuhänder als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig, und zwar nur in der Höhe, in der die Zuwendung weitergegeben wurde. Wird die Zuwendung vom Treuhänder bis zur Übergabe an den Spendenempfänger verzinslich angelegt, ~~so~~ erhöht sich der

abzugsfähige Betrag nur insoweit, als die Zinsen an den Spendenempfänger weitergegeben werden. Unkosten, die der Treuhänder dem Spender anlastet, sind nicht abzugsfähig.

- Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder und tritt sonach der Treuhänder als treuhändig Empfangsberechtigter des Spendenempfängers auf, ~~so~~ ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig. Es muss dabei sicher gestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zur Gänze an die begünstigte Körperschaft weitergeleitet werden. **Die begünstigte Körperschaft ist zur Datenübermittlung nach Maßgabe des § 18 Abs. 8 EStG 1988 verpflichtet (Spende als Sonderausgabe) bzw. hat dem Spender auf dessen Verlangen gemäß § 4a Abs. 7 Z 5 EStG 1988 eine Spendenbestätigung auszustellen (Spende als Betriebsausgabe, siehe dazu Rz 1341).** ~~Dem Spender ist durch die begünstigte Körperschaft eine Bestätigung auszustellen. Diese hat den Namen des Spendenempfängers, das Datum des Spendeneinganges, den Namen und die Anschrift des Spenders und des Treuhänders zu enthalten und den gespendeten Betrag zu enthalten (siehe Rz 1341)~~.
- Sollte im Zeitpunkt der Übernahme der Zuwendung der Spendenempfänger zwar schon rechtlich existent, jedoch das Treuhandverhältnis noch nicht begründet worden sein, ~~so~~ kann der Treuhänder als Geschäftsführer ohne Auftrag (§§ 1035, 1037 und 1039 ABGB) angesehen werden, wenn die treuhändige Übernahme der Zuwendung von dem Spendenempfänger nachträglich genehmigt wird; diesfalls ist die Zuwendung ebenso bereits im Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig.
- Besteht ein Treuhandverhältnis sowohl zwischen dem Spender und dem Treuhänder einerseits als auch zwischen dem Spendenempfänger und demselben Treuhänder andererseits, sind die Ausführungen zum Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder zu beachten.

Rz 1341 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1341

Für Spenden, die ab 2017 geleistet werden, und vom automatischen Datenaustausch gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 betroffen sind, besteht keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung. Dies betrifft Spenden, für die der Spender der empfangenden Organisation seine Identifikationsdaten (Vor- und Zuname, Geburtsdatum) bekannt gegeben hat. Der Spender gibt damit zu erkennen, dass die Spende steuerlich als Sonderausgabe zu qualifizieren ist (siehe Rz 1331d).

Für Spenden, die ab 2017 geleistet werden, besteht nur mehr in folgenden Fällen die Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung (§ 4a Abs. 7 Z 5 iVm § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988):

1. **Die Spende wird nicht auf Grundlage einer Datenbekanntgabe gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 geleistet bzw. die Datenbekanntgabe wird widerrufen (Untersagung der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988). Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.**
2. **Die empfangende Organisation verfügt über keine feste örtliche Einrichtung im Inland und ist daher nicht zum Datenaustausch gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 verpflichtet. Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind und solche, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind.**

Für Spenden, die für die keine Datenübermittlung erfolgt, gilt:

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

- der Name und die Anschrift des Spenders,

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

In Analogie zu elektronisch ausgestellten Rechnungen gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 muss eine elektronisch ausgestellte Spendenbestätigung die oben angeführten Daten ausweisen und in einem unveränderbaren Dateiformat (vorzugsweise pdf-Format) übermittelt werden. Dabei ist auch auf eine ordnungsgemäße Unterfertigung zu achten. Dies kann durch eine elektronische Signatur, aber auch durch eine gescannte Unterschrift im übermittelten Dokument erfolgen.

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

Rz 1341a wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1341a

Für die Zuordnung der Spende gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Bei Abbuchungsaufträgen (Daueraufträgen) oder Einziehungsaufträgen kommt es zum Abfluss mit der Abbuchung. Es bestehen keine Bedenken, auf den Valutatag abzustellen (siehe Rz 4625).

Für die empfangene Spendenorganisation ist jedoch nur der Zeitpunkt des Zuflusses auf dem Spendenkonto ersichtlich. Zur Vermeidung von Unsicherheiten im Zuge des Jahreswechsels **gilt:**

- **Für die Zuordnung von Spenden zu den Kalenderjahren bis einschließlich 2016: Es** bestehen keine Bedenken, Spenden, die jeweils bis zum 7. Jänner eines Kalenderjahres dem Spendenkonto gutgeschrieben werden, dem vorangegangenen Kalenderjahr zuzurechnen und in die Spendenbestätigung für das vorangegangen~~en~~ Kalenderjahr aufzunehmen. Nur wenn der Spender der Spendenorganisation gegenüber darlegt, dass er den Geldbetrag tatsächlich nach dem 31.12. des Vorjahres gespendet hat, ist die Spende diesem Jahr zuzuordnen.
- **Für die Zuordnung von Spenden zu den Kalenderjahren ab 2017: In Analogie zu § 6 der Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung – Sonderausgaben-DÜV, BGBl. II Nr. 289/2016, kann die übermittlungspflichtige Organisation davon ausgehen, dass Kontogutschriften, deren spätestes Wertstellungsdatum (§ 43 Abs. 1 des Zahlungsdienstegesetzes, BGBl. I Nr. 66/2009 in der jeweils geltenden Fassung) der 3. Jänner eines Kalenderjahres ist, solche Zahlungen betreffen, die beim Zuwendenden vor dem 1. Jänner des Kalenderjahres gemäß § 19 EStG 1988 abgeflossen und damit dem Vorjahr zuzuordnen sind. Nur wenn der Spender der Spendenorganisation gegenüber darlegt, dass er den Geldbetrag tatsächlich nach dem 31.12. des Vorjahres gespendet hat, ist die Spende diesem Jahr zuzuordnen.**

Rz 1342 wird geändert (Klarstellung)

Rz 1342

Bestehen Zweifel an den vom Empfänger vorgelegten Belegen, bedarf es für den Nachweis der Zuwendung jedenfalls eine Spendenbestätigung. Solange eine Empfangsbestätigung des Spendenempfängers nicht vorliegt, kann **in derartigen Fällen** die Zuwendung vom Spender nicht abgesetzt werden. Ohne Vorlage der Empfangsbestätigung des Spendenempfängers kommt **dann** nur eine vorläufige

Veranlagung (§ 200 Abs. 1 BAO) in Betracht, wobei die Zuwendung unberücksichtigt zu bleiben hat.

Rz 1343 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1343

Die Abzugsfähigkeit von Spenden an die in § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 **(siehe dazu Rz 1333b ff), Abs. 4 lit. d (siehe dazu Rz 1338), Abs. 4a (siehe dazu Rz 1338a ff)** und Abs. 5 EStG 1988 **(siehe dazu Rz 1338b)** genannten Empfänger ~~sowie von nach dem 31.12.2012 getätigten Spenden an die in § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988 genannten Empfänger~~ setzt darüber hinaus voraus, dass ~~– ausgenommen von Spenden an ausländische begünstigte Forschungseinrichtungen gemäß Rz 1332a –~~ der Empfänger zum Zeitpunkt der Spende in die Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist. Diese Eintragung erfolgt auf Grund eines Bescheides des Finanzamtes Wien 1/23, in dem bestätigt wird, dass die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person dem begünstigten Empfängerkreis angehört. Dieser Bescheid wird für die jeweils begünstigte Einrichtung bzw. juristische Person ausgestellt. Es handelt sich dabei um einen Begünstigungsbescheid, dessen Spruch Bedingungen und Auflagen, wie die jährliche Beibringung eines Tätigkeitsberichts, beinhalten kann.

Rz 1345 wird geändert (Sonderausgaben-DÜV)

Rz 1345

Sämtliche Einrichtungen bzw. juristische Personen, für die ein Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend die Zugehörigkeit zum begünstigten Spendenempfängerkreis ausgestellt worden ist, werden in der Liste der begünstigten Spendenempfänger auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen verlautbart (www.bmf.gv.at). Die Verlautbarung erfolgt zeitnahe mit der Erlassung des Begünstigungsbescheides. In der Liste werden der Zeitpunkt des Beginnes der Spendenbegünstigung und gegebenenfalls der Zeitpunkt eines Widerrufes mit dem genauen Datum angegeben. Daher ist jederzeit der Zeitraum der aufrechten Spendenbegünstigung für jeden begünstigten Spendenempfänger in der Liste erkennbar.

Zusätzlich sind gemäß § 10 Abs. 2 Sonderausgaben-DÜV auch die Teilnehmer an der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen. Die Nichtteilnahme an der Datenübermittlung ist aber für das Vorliegen der Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG 1988 (betriebliche Einkünfte) grundsätzlich unbeachtlich (siehe aber zur Neuerteilung der Spendenbegünstigung Rz 1345aa), sodass aus dem Nichtaufscheinen einer Organisation in dieser Liste nicht geschlossen werden kann, dass dieser Organisation keine Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG 1988 zukommt.

Rz 1345aa wird neu eingefügt (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1345aa

Gemäß § 4a Abs. 8 EStG 1988 darf die Erteilung der Spendenbegünstigung und die Aufnahme in die Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 nur dann erfolgen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Körperschaft Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen hat.

Das betrifft nur Organisationen, die gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 zur Sonderausgaben-Datenübermittlung verpflichtet sind, nämlich Organisationen, die eine feste örtliche Einrichtung im Inland haben. Zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtungen sind jedenfalls folgende Maßnahmen nachzuweisen:

- **Beantragung eines noch nicht vorhandenen FinanzOnline-Zuganges**
- **Planungsüberlegungen betreffend technischer Umsetzungsschritte bzw. Organisationsmaßnahmen für die Übermittlungsverpflichtung.**
- **Vorbereitung/Durchführung derartiger Maßnahmen**

Im Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides ist bekannt zu geben, welche Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung im Sinne des § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen wurden. Außerdem ist im Antrag der

gesetzliche Vertreter der Körperschaft mit Adresse und Telefonnummer bekannt zu geben.

Zum Erhalt der Spendenbegünstigung und Verbleiben auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 siehe Rz 1345ea.

Rz 1345d wird geändert (Anpassung an die geltende Rechtslage)

Rz 1345d

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

Die Prüfungspflicht umfasst dabei **die Einhaltung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 1 bis 4 EStG 1988 und betrifft** neben der Überprüfung des von der Organisation zu erstellenden Jahresabschlusses oder Rechnungsabschlusses (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensaufstellung) auch die Überprüfung der auf der Satzung oder einer sonstigen Rechtsgrundlage beruhenden Organisationsverfassung und die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Vorgaben des § 4a Abs. 8 EStG 1988. **Dagegen ist die Einhaltung der Datenübermittlungsverpflichtung mangels Nennung in den Z 1 bis 4 des § 4a Abs. 8 EStG 1988 von der Prüfungspflicht nicht erfasst und somit auch nicht Gegenstand der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers.**

Die Prüfung hat den (gesamten) Jahresabschlusses zu erfassen. § 22 Abs. 3 und 4 des Vereinsgesetzes 2002 sind nicht anzuwenden.

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

Bestätigung dem Finanzamt Wien 1/23 nicht fristgerecht (neun Monate nach dem Abschlussstichtag) vorgelegt wird.

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

Rz 1345ea wird eingefügt (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1345ea

Im Unterschied zur erstmaligen Erteilung der Spendenbegünstigung ist für die Beibehaltung der Spendenbegünstigung und damit für den Verbleib auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 das Vorliegen von Einrichtungen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung grundsätzlich nicht erforderlich.

Kommt aber die spendenbegünstigte Körperschaft ihren Übermittlungsverpflichtungen bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988 geltend gemacht werden sollen, nicht nach, ist die Spendenbegünstigung zu widerrufen und dies in der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ersichtlich zu machen (§ 18 Abs. 8 Z 4 lit. a EStG 1988).

Kommt eine spendenbegünstigte Körperschaft, deren Spendenbegünstigung unabhängig von einer bescheidmäßigen Erteilung unmittelbar aus dem Gesetz erwächst und somit nicht in der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 aufscheint, ihrer Datenübermittlungsverpflichtung bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988 geltend gemacht werden sollen, nicht nach, kann dieser Körperschaft ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer vorgeschrieben werden. Dieser Zuschlag beträgt 20% der im Veranlagungszeitraum zugewendeten Beträge, für die die Berücksichtigung als Sonderausgabe begehrt wird. Der Zuschlag kann unabhängig davon festgesetzt werden, ob die Körperschaft auch aus anderen Gründen einer KSt-Veranlagung unterliegt.

Abschnitt 5.5.4.7.4 mit der Rz 1345g wird neu eingefügt (GG 2015 und AbgÄG 2016)

5.5.4.7.4 Erstmalige Listenaufnahme für Kunst- und Kultureinrichtungen iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988 - § 124b Z 272 und Z 312 EStG 1988

Rz 1345g

Gemäß § 124b Z 272 EStG 1988 ist § 4a Abs. 2 Z 5 und Abs. 4a EStG 1988 idF des GG 2015 (BGBl. I Nr. 160/2015) auf alle nach dem 31.12.2015 erfolgenden Zuwendungen anzuwenden. Die Spendenabzugsfähigkeit ist grundsätzlich an die Eintragung der empfangenden Organisation in der Liste gebunden. Grundsätzlich sind nur solche Spenden abzugsfähig, die nach Veröffentlichung der Eintragung in der Liste geleistet wurden.

Für das Jahr 2016 waren begünstigte Kunst- und Kultureinrichtungen, die bis 30.6.2016 einen Antrag auf Erteilung der Spendenbegünstigung gestellt haben, bis spätestens zum 31.10.2016 in der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 zu veröffentlichen. Das führt dazu, dass nach dem 31.12.2015 getätigte Zuwendungen auch dann abzugsfähig sind, wenn sie vor dem Tag Erteilung der Spendenbegünstigung getätigt wurden.

Voraussetzung dafür war aber, dass die spendensammelnde Organisation bis 30.6.2016 den Antrag auf Aufnahme in die Liste gestellt hat. Für die Aufnahme in die Liste war eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen zu den Abschlussstichtagen der Jahre 2013, 2014 und 2015 und die Vorlage der dem Gesetz entsprechenden aktuellen Rechtsgrundlage erforderlich. Die Organisation muss daher insbesondere mindestens zweimal in der Transparenzdatenbank ausgewiesene Kulturförderungen in diesem Zeitraum erhalten haben (§ 4a Abs. 4a Z 2 EStG 1988).

Die Versäumung der Frist bis 30.6.2016 schließt die Aufnahme in die Liste mit Stichtag 1.1.2016 aus, verhindert aber nicht die spätere Aufnahme in die Liste.

Für Kunst- und Kultureinrichtungen, deren Zweck die allgemein zugängliche Präsentation von Kunstwerken ist, gilt dies gleichermaßen mit der Maßgabe, dass

der Antrag auf Aufnahme in die Liste bis 31.3.2017 gestellt wurde. In diesem Fall hatte eine Erteilung der Spendenbegünstigung durch das Finanzamt Wien 1/23 bis längstens 30.6.2017 zu erfolgen. Das führt dazu, dass nach dem 31.12.2015 getätigte Zuwendungen auch dann abzugsfähig sind, wenn sie vor dem Tag Erteilung der Spendenbegünstigung getätigt wurden.

Rz 1348 wird geändert (Entfall einer alten Rechtslage)

Rz 1348

~~Rechtslage bis Veranlagung 2011~~

~~Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an Forschungs- oder Lehreinrichtungen iSd § 4a Z 1 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 und an die in § 4a Z 2 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 genannten Empfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen. Dabei ist eine Zuwendung aus dem Betriebsvermögen noch anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Mitteln angeschafft und unmittelbar danach übereignet wird (VwGH 22.03.1993, 91/13/0060). Es ist auf den jeweiligen Betrieb abzustellen, aus dessen Betriebsvermögen die Zuwendung erfolgt. Bei einem Vorjahresverlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen.~~

Rechtslage für die Veranlagung 2012

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

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an in § 4a EStG 1988 genannte begünstigte Spendenempfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes desselben Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen. Dabei ist eine Zuwendung aus dem Betriebsvermögen noch anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Mitteln angeschafft und unmittelbar danach übereignet wird (VwGH 22.03.1993, 91/13/0060). Es ist auf den jeweiligen Betrieb abzustellen, aus dessen Betriebsvermögen die Zuwendung erfolgt. Bei einem Verlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen. Spenden aus einem Betriebsvermögen können allerdings bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden (siehe Rz 1349).

Rz 1348a und Rz 1348b entfallen (Entfall einer alten Rechtslage)

~~Rz 1348a~~

~~Rechtslage bis Veranlagung 2011~~

~~Zuwendungen im Sinne des § 4a Z 3 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011sind als Betriebsausgaben in Höhe von bis zu 10% des steuerpflichtigen Vorjahresgewinnes, als Sonderausgaben ebenfalls in Höhe von bis zu 10% des Gesamtbetrages der Vorjahreseinkünfte abzugsfähig. Die zulässige Höhe der Zuwendungen an derartige Organisationen ist für sich ohne Einbeziehung in die Höchstgrenze der Z 1 und 2 zu ermitteln. Dementsprechend können neben Zuwendungen gemäß § 4a Z 1 und 2 EStG 1988 (zB an das Bundesdenkmalamt) bis maximal 10% des Vorjahresgewinnes nochmals 10% des Vorjahresgewinnes an Organisationen gemäß § 4a Z 3 EStG 1988 (zB für einen begünstigten Spendensammelverein) als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Daneben können Zuwendungen gemäß § 4a Z 3 iVm § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 bis maximal 10% des Gesamtbetrages der Vorjahreseinkünfte (inklusive Vorjahresgewinne) als Sonderausgaben abgesetzt werden.~~

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

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

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

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

~~**Rz 1348b**~~

~~Rechtslage bis Veranlagung 2011~~

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

Randzahlen 1348a und 1348b: ***entfallen***

Rz 1349 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 1349

Rechtslage für die Veranlagung 2012

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

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

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahres umfasst auch steuerfreie Bezüge und sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sowie Einkünfte, an denen nach einem DBA Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zusteht (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013).

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

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

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

Für die Berechnung des Spendenhöchstbetrages sind Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nur zu berücksichtigen, wenn auf sie nicht der besondere Steuersatz nach § 27a EStG 1988 bzw. § 30a EStG 1988 angewendet wird (§ 27a Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 30a Abs. 1 EStG 1988).

Gewinn ist der steuerpflichtige Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages **und vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988; dies gilt sinngemäß auch für die Verlustbegrenzungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988**.

Ein steuerlicher Verlust schließt einen Spendenabzug als Betriebsausgaben aus (es könnte aber ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 vorliegen). Bei Vorliegen eines Verlustes können aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen iSd § 4a EStG 1988 bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden. Der Gesamtbetrag der Einkünfte umfasst auch steuerfreie Bezüge und sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sowie Einkünfte, an denen nach einem DBA Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zusteht (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013). **Allerdings sind für die Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte in diesem Zusammenhang Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c bzw. § 18 Abs. 1 Z 8 und 9 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen.**

Übersteigen die Zuwendungen 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages, kann der Überhang gegebenenfalls im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden. Allerdings können diese Zuwendungen - wie auch solche aus dem Privatvermögen - als Sonderausgabe nur insoweit berücksichtigt werden, als sie

zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des Kalenderjahres nicht übersteigen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des betreffenden Jahres negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

Beispiele:

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

*2. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 [100*0,13]). Daneben wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erzielt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 37. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 knüpft an den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher für das Ausmaß der als Betriebsausgabe berücksichtigungsfähigen Spendeunbeachtlich. Somit können Zuwendungen in Höhe von 11 als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein zusätzlicher Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt hingegen nicht in Betracht.*

Abschnitt 5.5.4c mit den Rz 1349d bis 1349n wird neu eingefügt (GG 2015)

5.5.4c Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen

5.5.4c.1 Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung

Rz 1349d

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung einer privatrechtlichen Stiftung oder einer anderen vergleichbaren Vermögensmasse (Stiftung). Privatrechtliche Stiftungen sind insbesondere Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz oder nach dem Bundes-

Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 (BStFG 2015, BGBl. I Nr. 160/2015) errichtete Stiftungen.

Zur Datenübermittlungsverpflichtung siehe Rz 1331d.

Rz 1349e

Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung liegt nur dann vor, wenn die Zuwendung

- **freigebig erfolgt (zur Freigebigkeit vgl. Rz 1330 f und Rz 1330d),**
- **nicht zur zeitnahen Verwendung der zugewendeten Mittel für den begünstigten Zweck des Zuwendungsempfängers bestimmt ist und**
- **zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des Zuwenders führt.**

Die Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung dient daher primär der Kapitalausstattung der Stiftung. Die Zuwendung ist daher ertragsbringend zu veranlagen und unterliegt einer Verwendungssperre. Diese Verwendungssperre erstreckt sich auf die dem Kalenderjahr der Zuwendung folgenden zwei Kalenderjahre, die somit den Veranlagungsmindestzeitraum darstellen.

Allerdings bedingt eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung nicht, dass die zugewendeten Mittel auf Dauer im Stiftungsvermögen verbleiben müssen. Eine Verwendung der zugewendeten Mittel zur unmittelbaren Erreichung des in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zweckes ist gemäß § 4b Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zulässig, wenn der Veranlagungsmindestzeitraum abgelaufen ist. Vermögensverbrauchsstiftungen fallen daher auch in den Anwendungsbereich des § 4b EStG 1988.

Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung unterscheidet sich von einer freigebigen Zuwendung gemäß § 4a EStG 1988 (Spende) somit gerade dadurch, dass die zugewendeten Mittel befristet nicht unmittelbar zur Zweckerreichung des Zuwendungsempfängers verwendet werden dürfen, während die zeitnahe Verwendung zur unmittelbaren Zweckerfüllung die

Voraussetzung für das Vorliegen einer Spende ist (siehe dazu Rz 1332, 1338, 1338b und 1338c).

Rz 1349f

Zuwendungen sind, soweit sie im Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, bis zum Betrag von 500.000 Euro abzugsfähig. Wird der Höchstbetrag von 500.000 Euro nicht erreicht, sind Zuwendungen in den folgenden vier Wirtschaftsjahren, insoweit sie im jeweiligen Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit solcher Zuwendungen besteht solange, bis die Summe aller seit der erstmaligen Zuwendungen getätigten Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988 den Höchstbetrag von 500.000 Euro erreicht (§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. a und b EStG 1988). Dies gilt allerdings nur dann, wenn die erstmalige Zuwendung nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2021 erfolgt (§ 124b Z 274 EStG 1988).

Übersteigt eine Zuwendung im Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages (zur Ermittlung des maßgeblichen Gewinnes siehe Rz 1349) und hat die Summe aller bisher getätigten Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988 den Höchstbetrag von 500.000 Euro noch nicht erreicht, kann der nicht abzugsfähige Teil der Zuwendung dieses Wirtschaftsjahres nicht bei der Veranlagung des folgenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden. Ein Vortrag der Zuwendung in das folgende Wirtschaftsjahr ist daher nicht zulässig.

Kann eine Zuwendung nur teilweise als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, weil die Zuwendung 10% des Gewinnes des Betriebes vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages übersteigt, kann der übersteigende Teil insoweit als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 berücksichtigt werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass diese Zuwendung nicht 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte übersteigt (§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988); zur Ermittlung des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte siehe Rz 1349. Für die Berücksichtigung dieser Zuwendung als Sonderausgabe ist eine elektronische

Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988- analog zu Spenden gemäß § 4a EStG 1988 – nicht erforderlich (§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988).

Rz 1349g

Eine Stiftung fällt nur dann in den Anwendungsbereich des § 4b EStG 1988, wenn sie nach ihrer Rechtsgrundlage verpflichtet ist, die Erträge aus Zuwendungen gemäß § 4b EStG 1988 innerhalb von drei Jahren nach dem Kalenderjahr deren Zuflusses für die in ihrer Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke zu verwenden (zeitnahe Mittelverwendung; § 4b Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Bei den begünstigten Zwecken muss es sich um Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 EStG 1988 handeln.

Neben der Verwendung für die satzungsmäßigen Zwecke der Stiftung, liegt eine zeitnahe Mittelverwendung auch dann vor, wenn bis zu 20% der Gesamterträge eines Jahres in eine Rücklage eingestellt werden und somit einer Wiederveranlagung zugeführt werden.

Rz 1349h

Erträge, die im Jahr deren Zufließens nicht für begünstigte Zwecke verwendet werden, sind zum Bilanzstichtag für steuerliche Zwecke in Evidenz zu nehmen. Werden diese Erträge in den folgenden Kalenderjahren für begünstigte Zwecke verwendet, ist der evidenzierte Betrag aufzulösen. Kommt die Stiftung daher ihrer Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung der Erträge nach, muss der evidenzierte Betrag zum Ende des dritten Kalenderjahres nach Zufließen der Erträge wegfallen. Es ist für jedes Kalenderjahr eine gesonderte Evidenz der nicht verwendeten Jahreserträge zu führen.

Kommt die Stiftung ihrer Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung der Erträge nicht nach, dh. verbleibt zum Ende des dritten Kalenderjahres nach Zufließen der Erträge ein Restbetrag von Erträgen, liegt eine Mittelfehlverwendung vor. In diesem Fall sind alle Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988, die im Kalenderjahr der Mittelfehlverwendung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung nachzuversteuern (§ 4b Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988,

siehe dazu auch Rz 1349n). Liegt eine Mittelfehlverwendung in einem Kalenderjahr vor, unterbleibt eine Nachversteuerung von Zuwendungen in Vorjahren, wenn diese bereits Gegenstand einer Nachversteuerung nach § 4b Abs. 2 EStG 1988 gewesen sind.

Rz 1349i

Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung ist nur dann abzugsfähig, wenn diese an eine Stiftung iSd § 4b EStG 1988 erfolgt. Eine solche Stiftung liegt dann vor, wenn diese nach ihrer Rechtsgrundlage verpflichtet ist, die Erträge aus der Veranlagung der Zuwendung binnen dreier Kalenderjahre nach dem Kalenderjahr der Zuwendung für die satzungsmäßigen spendenbegünstigten Zwecke zu verwenden (siehe dazu auch Rz 1349e).

Darüber hinaus muss die empfangende Stiftung als spendenbegünstigt anerkannt sein und diese Spendenbegünstigung durch die Erfassung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ersichtlich sein (§ 4b Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Rz 1349j

Erfolgt eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung im Zuge der Errichtung einer Stiftung oder innerhalb von drei Jahren nach der Errichtung, wird in der Regel der empfangenden Stiftung eine Spendenbegünstigung noch nicht erteilt worden sein, weil die Stiftung noch nicht die Mindestfrist innerhalb der eine spendenbegünstigter Zweck verfolgt werden muss, erfüllt hat (siehe dazu auch Rz 1338h).

Erfolgt eine solche Zuwendung innerhalb von drei Jahren nach der Errichtung an eine zum Zeitpunkt der Zuwendung noch nicht spendenbegünstigte Stiftung, ist die Zuwendung dennoch abzugsfähig, wenn der Stiftung die Spendenbegünstigung nur auf Grund der fehlenden Mindestbestandsdauer nicht gewährt werden kann (bedingte Abzugsfähigkeit; § 4b Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Wäre die Spendenbegünstigung aus anderen Gründen nicht zu gewähren, ist die Zuwendung nicht abzugsfähig.

5.5.4c.2 Nachversteuerung

Rz 1349k

Sind die Voraussetzungen für die Erteilung der Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG 1988 nach Ablauf von drei Jahren nach der Errichtung der Stiftung nicht mehr gegeben, ist die Zuwendung bei der empfangenden Stiftung nachzuversteuern.

Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 30% der Zuwendung zur KSt (§ 4b Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Der Zuschlag zur KSt ist unabhängig davon festzusetzen, ob die Stiftung auch aus anderen Gründen einer KSt-Veranlagung unterliegt. Hat die Stiftung über den gesamten Dreijahreszeitraum ab ihrer Errichtung Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988 empfangen, ist der Zuschlag zur KSt von allen in diesem Zeitraum empfangenen Zuwendungen zu bemessen.

Die Nachversteuerung ist in jenem Veranlagungszeitraum von Amts wegen festzusetzen, in dem die dreijährige Mindestbestandsdauer endet.

Rz 1349l

Ein Rückgriff auf den Zuwender kommt nur bei der Nachversteuerung auf Grund des Fehlens der Voraussetzung für die Erteilung der Spendenbegünstigung nach Ablauf von drei Jahren ab der Errichtung in Frage. Ist daher in diesem Fall der festgesetzte Zuschlag zur KSt bei der Stiftung nicht einbringlich (zB die Stiftung ist zum Zeitpunkt der Festsetzung des Zuschlages überschuldet oder vermögenslos), gilt die Nichtaufnahme der Stiftung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO (§ 4b Abs. 3 EStG 1988). Somit entfällt rückwirkend die Abzugsfähigkeit der Zuwendung des Stifters. Es ist daher die Veranlagung des Stifters für den Veranlagungszeitraum der Zuwendung entsprechend abzuändern.

Bei allen anderen Nachversteuerungstatbeständen erfolgt die Nachversteuerung nur auf Ebene der Stiftung. Ein Rückgriff auf den Zuwender ist bei diesen Nachversteuerungstatbeständen jedenfalls unzulässig.

Rz 1349m

Werden ertragsbringende Vermögensausstattungen innerhalb des Veranlagungsmindestzeitraumes (siehe Rz 1349e) verwendet, sind die innerhalb dieses Zeitraumes verwendeten Mittel nachzuversteuern (§ 4b Abs. 2 Z 2 EStG 1988). Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 30% der verwendeten Mittel zur KSt.

Rz 1349n

Verliert die empfangende Stiftung ihre Spendenbegünstigung, sind alle Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988, die im Kalenderjahr des Verlustes der Spendenbegünstigung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung nachzuversteuern. Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages zur KSt in Höhe von 30% aller von der Nachversteuerung betroffenen Zuwendungen (§ 4b Abs. 2 Z 3 lit. b EStG 1988).

Abschnitt 5.5.4d mit den Rz 1349o bis Rz 1349t wird neu eingefügt (ISG)

5.5.4d Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an die Innovationsstiftung für Bildung (§ 1 ISBG) sowie an deren Substiftungen

Rz 1349o

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind freigebige Zuwendungen (zur Freigebigkeit siehe Rz 1330 f und 1330d) an die Innovationsstiftung für Bildung gemäß § 1 ISBG sowie an deren Substiftungen gemäß § 4 Abs. 5 ISBG. Diese Zuwendungen müssen erfolgen zur

- **Förderung der begünstigten Zwecke der Stiftungen gemäß § 2 ISBG (Förderung des Bildungsniveaus und der Innovationskompetenz in Österreich) oder zur**
- **ertragsbringenden Vermögensausstattung (siehe Rz 1349d ff).**

Die Förderung der begünstigten Zwecke der Stiftung erfolgt durch Zweckwidmung der Zuwendung für ihre unmittelbare Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1

und 2 ISBG (insbesondere Vergabe von Förderungen, Vergabe eines Gütesiegels für Bildungsinnovation, Durchführung strategischer Studien zur Verbesserung der Effektivität, Effizienz und Wirkungsorientierung von Bildungsmaßnahmen).

Zur Datenübermittlungsverpflichtung siehe Rz 1331d.

Rz 1349p

Eine Substiftung gemäß § 4 Abs. 5 ISBG ist eine Stiftung, die von der Innovationsstiftung für Bildung gemeinsam mit Dritten nach den Bestimmungen des BStFG 2015 gegründet und mit Vermögen ausgestattet wird. Dabei muss das Vermögen der Substiftung zu mindestens 70 Prozent von den Dritten bereitgestellt werden. Gemäß § 4 Abs. 6 ISBG sind auf eine solche Substiftung insbesondere die §§ 2 und 3 ISBG anzuwenden. Die in § 3 Abs. 1 ISBG vorgesehenen Tätigkeiten stellen daher eine unmittelbare Förderung im Sinne des § 40 BAO dar.

Zu den Anforderungen an die Rechtsgrundlage einer Substiftung siehe Rz 1349r.

Rz 1349q

Zuwendungen sind bei einem Gewinn eines Betriebes vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages bis höchstens 5 Millionen Euro bis zum Betrag von 500.000 Euro abzugsfähig. Durch Berücksichtigung der Zuwendung darf allerdings kein Verlust entstehen (§ 4c Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

> ***Beispiel:***
>
> ***Der Gewinn von A beträgt 90.000 Euro. A wendet aus den Reserven des Betriebes der Innovationsstiftung 100.000 Euro zu. Er schöpft damit den Höchstbetrag von 500.000 Euro nicht aus, allerdings würde durch die vollständige Berücksichtigung der Zuwendung als Betriebsausgabe ein Verlust von 10.000 Euro entstehen. Daher ist die Zuwendung nur in Höhe von 90.000 Euro abzugsfähig.***

Beträgt der Gewinn vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages mehr als 5 Millionen Euro, sind Zuwendungen insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie im jeweiligen Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung

des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen (§ 4c Abs. 1 Z 2 EStG 1988); zur Ermittlung des maßgeblichen Gewinnes siehe Rz 1349.

Übersteigt eine Zuwendung im Wirtschaftsjahr die genannten Höchstgrenzen, kann der nicht abzugsfähige Teil der Zuwendung dieses Wirtschaftsjahres nicht bei der Veranlagung des folgenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden. Ein Vortrag der Zuwendung in das folgende Wirtschaftsjahr ist daher nicht zulässig.

Kann eine Zuwendung nur teilweise als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, weil die Zuwendung die genannten Höchstgrenzen übersteigt, kann der übersteigende Teil insoweit als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass die Zuwendung nicht 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte übersteigt (§ 4c Abs. 1 EStG 1988); soweit freigebige Zuwendungen aus dem Privatvermögen gemeinsam mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung weder den Betrag von 500.000 Euro noch den Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind sie jedenfalls als Sonderausgaben abzuziehen. Zur Ermittlung des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte siehe Rz 1349. Für die Berücksichtigung einer betrieblichen Zuwendung als Sonderausgabe aufgrund der Überschreitung des betrieblichen Höchstbetrages ist eine elektronische Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 – analog zu Spenden gemäß § 4a EStG 1988 – nicht erforderlich (§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988). Werden der Innovationsstiftung die Identifikationsdaten des Zuwendenden bekannt gegeben, hat aber eine Datenübermittlung zu erfolgen (§ 18 Abs. 8 EStG 1988).

Zu Sachzuwendungen siehe Rz 1346 f.

1349r

Wird Betriebsvermögen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung zugewendet, sind die Erträge aus Zuwendungen innerhalb von drei Jahren nach dem Kalenderjahr deren Zuflusses für die begünstigten Zwecke der Stiftung zu verwenden (zeitnahe Mittelverwendung; § 4c Abs. 2 iVm § 4b Abs. 1 Z 1 EStG 1988; siehe dazu auch Rz 1349g f).

Dies gilt auch Substiftungen gemäß § 4 Abs. 5 ISBG. Eine solche Substiftung ist aber nur dann begünstigt, wenn die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung iSd § 4c Abs. 2 EStG 1988 in ihrer Rechtsgrundlage festgeschrieben ist.

Rz 1349s

Die Zuwendung hat grundsätzlich unmittelbar an die Stiftung zu erfolgen. Erfolgen bei Substiftungen gemäß § 4 Abs. 5 ISBG Zuwendungen über eine Körperschaft, die zur Wahrnehmung der Gründerrechte nach ISBG errichtet wurde, erfolgen die Zuwendungen an diese Körperschaft; in weiterer Folge werden die Mittel durch die zwischengeschaltete Körperschaft an die Substiftung zugewendet. Mangels unmittelbarer Zuwendung an die Substiftung liegen keine Zuwendungen iSd § 4c EStG 1988 vor. Die zwischengeschaltete Körperschaft kann aber als Treuhänder für die Substiftung auftreten (siehe dazu Rz 1340).

Rz 1349t

Kommt die Stiftung ihrer Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung der Erträge nicht nach, liegt eine Mittelfehlverwendung vor. In diesem Fall sind alle Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung, die im Kalenderjahr der Mittelfehlverwendung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung nachzuversteuern (§ 4c Abs. 2 iVm § 4b Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988). Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 30% aller von der Nachversteuerung betroffenen Zuwendungen zur KSt. Von der Nachversteuerung nicht erfasst sind Zuwendungen zur unmittelbaren Förderung der begünstigten Zwecke der Stiftung.

Rz 1374 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 1374

Der BFB kann bei bilanzierenden Steuerpflichtigen sowohl bilanzmäßig als auch außerbilanzmäßig geltend gemacht werden. Die bilanzmäßige Geltendmachung erfolgt über

die Bildung einer unversteuerten Rücklage (§ 205 UGB **idF vor dem RÄG 2014**). Die außerbilanzmäßige Geltendmachung kann durch einen gesonderten Abzug in der Abgabenerklärung oder in einer Beilage dargestellt werden.

Rz 1396 wird angepasst

Rz 1396

[…]

Beispiel 1:

*Mietvorauszahlung von 5.000 ~~S~~**Euro** monatlich am 20.6.~~2~~000 für*

*a) Juni ~~2~~000 bis Dezember ~~2~~001: Keine Verteilung, der vorausgezahlte Betrag von ~~90.000 S~~ **9.000 Euro** ist **im Jahr** ~~2~~000 abzusetzen.*

*b) Jänner ~~2~~000 bis Dezember ~~2~~000: Keine Verteilung, der Betrag von ~~60.000 S~~ **6.000 Euro** ist **im Jahr** ~~2~~000 abzusetzen.*

Beispiel 2:

Mietvorauszahlung am 20.-6.~~-2~~000, Vorauszahlungsbetrag:

*a) ~~100.000 S~~ **10.500 Euro** für 20.6.~~2~~000 bis 20.2.~~2~~002; eine Zuordnung zu einzelnen Monaten ist nicht möglich: der für insgesamt 19 volle und 2 angefangene Monate vorausgezahlte Betrag ~~von 100.000 S~~ ist zu 7/21 **im Jahr** ~~2~~000, zu 12/21 **im Jahr** ~~2~~001 und zu 2/21 **im Jahr** ~~2~~002 abzusetzen.*

*b) ~~62.500 S~~ **6.500 Euro** für 1.1.~~2~~001 bis 15.1.~~2~~002; laut Mietvereinbarung entfällt auf volle Monate ~~5.000 S~~**525 Euro**, auf Jänner ~~2~~002 ~~2.500 S~~**200 Euro**. Verteilung: Der Betrag von ~~60.000 S~~**6.300 Euro** ist im Jahr ~~2~~001, die restlichen ~~2.500 S~~ **200 Euro** sind im Jahr ~~2~~002 abzusetzen.*

*c) ~~60.000 S~~ **6.500 Euro** für Jänner bis Dezember ~~2~~002: Die Vorauszahlung ist zur Gänze **im Jahr** ~~2~~002 abzusetzen.*

Beispiel 3:

Ein Leasingentgelt ist jeweils im Voraus für ein volles Jahr zum 1.10. fällig. Zudem besteht für den Leasingnehmer die Option, eine weitere Leasingrate im Voraus für das darauf folgende Jahr zu leisten.

Leasingrate 1: Fällig 1.10.~~2~~000 für 1.10.~~2~~000 - 30.9.~~2~~001; Zahlung am 1.10.~~2~~000

Leasingrate 2: Fällig 1.10.~~2~~001 für 1.10.~~2~~001 - 30.9.~~2~~002; Zahlung am 1.12.~~2~~000

Unter die Verteilungsregel fällt Leasingrate 2, weil sie nicht lediglich das laufende und das folgende Jahr betrifft. Werden die in einem Jahr geleisteten Leasingraten 1 und 2 als wirtschaftlich zusammenhängend angesehen, fällt auch Leasingrate 1 unter die Verteilungsregel.

Rz 1400 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1400

Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2016 beginnen:

Gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen für zum Anlagevermögen gehörende Wohngebäude vorrangig um steuerfreie Subventionen der öffentlichen Hand zu kürzen. Der Restbetrag ist auf zehn Jahre verteilt abzusetzen. Von der Verteilung sind grundsätzlich (siehe Abschn. 5.5.9.3) sämtliche Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten betroffen.

Rechtslage für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen:

Gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen für zum Anlagevermögen gehörende Wohngebäude vorrangig um steuerfreie Subventionen der öffentlichen Hand zu kürzen. Der Restbetrag ist auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen. Von der Verteilung sind grundsätzlich (siehe Abschnitt 5.5.9.3) sämtliche Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten betroffen.

Für davor erfolgte Instandsetzungsaufwendungen, die bisher gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 in der Fassung vor dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, auf zehn Jahre verteilt abgesetzt wurden, verlängert sich hinsichtlich der Beträge, die nach dem 31.12.2015 zu berücksichtigen sind, der ursprüngliche Verteilungszeitraum auf fünfzehn Jahre.

> ***Beispiel:***
>
> ***Im Jahr 2012 wurden Instandsetzungsaufwendungen in der Höhe von 90 getätigt. Bis 2015 (somit für vier Jahre) wurden bereits in Summe Aufwendungen von 36 abgesetzt (90/10 x 4). Ab dem Jahr 2016 sind die restlichen Instandsetzungsaufwendungen (54) auf 11 Jahre – anstelle von auf 6 Jahre – zu verteilen. Die noch offenen Aufwendungen in Höhe von 54 sind daher jährlich mit 4,9 abzusetzen.***

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.9.6 wird geändert (StRefG 2015/2016)

5.5.9.6 Charakter der Fünfz~~Z~~ehntelabsetzung

Rz 1405 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1405

Ungeachtet der vorgesehenen Verteilung wird durch Instandsetzungsaufwendungen kein Wirtschaftsgut geschaffen. Es kommen weder ein ~~I~~**i**nvestitions**bedingter Gewinn**freibetrag noch eine Übertragung stiller Reserven nach § 12 EStG 1988, noch eine Teilwertabschreibung ausständiger **Fünfz**~~Z~~ehntelabsetzungen in Betracht.

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.9.7 wird geändert (StRefG 2015/2016)

5.5.9.7 Schicksal der offenen Fünfz~~Z~~ehntelabsetzungen in besonderen Fällen

Rz 1406 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1406

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

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

Rz 1408 wird aktualisiert

Rz 1408

Wird von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch gemacht, so müssten die Aufwendungen für die Pflege des stehenden Holzes und Wiederaufforstungskosten aktiviert werden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0021). § 4 Abs. 8 EStG 1988 ~~(§ 6 Z 2 EStG 1972)~~ ordnet jedoch den sofortigen Abzug als Betriebsausgabe an (Aktivierungsverbot).

Rz 1434 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1434

Ein Hinweis auf die gezielte Inanspruchnahme des Zweikontenmodells ergibt sich daraus, dass sich das Eigenkapital laufend vermindert. Im Sinne der Judikatur des VwGH ist das Zweikontenmodell folgendermaßen zu beurteilen (VwGH 27.1.1998, 94/14/0017; VwGH 10.9.1998, 93/15/0051**; VwGH 20.12.2006, 2003/13/0090**):

[...]

Rz 1437 wird ergänzt (Judikatur)

Rz 1437

Vom Erwerber des Betriebes nicht übernommene bzw. nach Betriebsveräußerung oder -aufgabe noch vorhandener Verbindlichkeiten sind, soweit sie nicht mit einem in die private Sphäre überführten Wirtschaftsgut zusammenhängen, weiterhin dem Betriebsvermögen zuzurechnen (§ 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988). Die darauf entfallenden Aufwendungen (insbesondere Zinsen) sind daher nachträgliche Betriebsausgaben, andererseits führt ein Erlass dieser Schulden zu nachträglichen Betriebseinnahmen. Es sind aber alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten zu setzen; bei Unterbleiben derartiger Maßnahmen sind die Zinsen nicht mehr Aufwendungen iSd § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018; VwGH 20.9.2001, 98/15/0126**; VwGH 29.6.2016, 2013/15/0286**). Werden ins Privatvermögen übernommene Wirtschaftsgüter (zB ein vormaliges Betriebsgebäude) in der Folge zur Erzielung von Einkünften (zB Vermietung und Verpachtung) genutzt, ist in Höhe des gemeinen Wertes dieser Wirtschaftsgüter eine Tilgung der Verbindlichkeiten nicht zumutbar, sodass ein Zinsenabzug nach § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Betracht kommt. Zur Überprüfung, ob alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt wurden, sind für jedes Veranlagungsjahr nach der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe die Einnahmen und die "notwendigen Ausgaben" des Steuerpflichtigen gegenüberzustellen; auf diese Weise ist ein rechnerischer Einnahmenüberschuss zu ermitteln, wobei auch auf das Vermögen des Steuerpflichtigen Bedacht zu nehmen und insb. zu prüfen ist, ob der Rückkauf von Lebensversicherungen zumutbar ist. Wird der Betrag des rechnerischen Einnahmenüberschusses nicht zur Kredittilgung verwendet, wird die vormalige Betriebsschuld mit diesem Betrag (rechnerischer Einnahmenüberschuss) zur Privatschuld. Es kommt daher zu einer Aufteilung der vormaligen Betriebsschuld. Nur jener Teil der Schuld, dessen Tilgung dem ehemaligen Betriebsinhaber (noch) nicht zumutbar war, führt zu nachträglichen Betriebsausgaben (VwGH 20.9.2001, 98/15/0126**; VwGH 28.4.2011, 2008/15/0308**).

Rz 1438 wird aktualisiert

Rz 1438

[...]

Beispiel:

*Verbindlichkeiten ~~5 Mio. S~~**500.000 Euro**. Ein Grundstück mit einem Verkehrswert von ~~3 Mio. S~~**300.000 Euro** und sonstiges Vermögen von ~~1 Mio. S~~**100.000 Euro** werden in die private Sphäre überführt.*

*Verbindlichkeiten sind nur insoweit dem Betriebsvermögen zuzurechnen, als sie die Aktivwerte übersteigen, das sind ~~1 Mio. S~~**100.000 Euro**; nur die darauf entfallenden Zinsen sind als nachträgliche Ausgaben abzugsfähig.*

Rz 1466 wird geändert (Judikatur)

Rz 1466 - Abwehrkosten - Beispiele für nichtabzugsfähige Zahlungen

[...]

- Abwendung völlig unbestimmter drohender Verluste (VwGH ~~7.6.1957, 0458/55; VwGH 4.11.1960, 1471/59~~**27.4.2000, 97/15/0207**);

[...]

Rz 1490a wird neu eingefügt (Judikatur)

Rz 1490a - Beitragszuschlag nach ASVG

Der Beitragszuschlag nach § 113 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 ASVG, der wegen der unterlassenen Anmeldung von Dienstnehmern zur Sozialversicherung vor Arbeitsantritt verhängt wird, stellt keine Strafe bzw. keine Sanktion strafrechtlichen Charakters dar, sondern ist als Pauschalersatz der Dienstgeber für den Verwaltungsaufwand der Krankenversicherungsträger zur Aufdeckung von Schwarzarbeit zu werten (VfGH 7.3.2017, G 407/2016 und G 24/2017). Er ist als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Rz 1499 wird ergänzt (Judikatur)

Rz 1499 - Besserungskapital

Besserungskapital, das an Not leidende Unternehmen zum Zwecke ihrer Sanierung gezahlt wird oder in einem Forderungsnachlass besteht und im Falle der Besserung der wirtschaftlichen Situation dieses Unternehmens zurückgezahlt werden soll, ist grundsätzlich zu aktivieren **(VwGH 31.5.2006, 2002/13/0168)**; siehe hiezu auch Rz 2382 ff.

Rz 1511 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1511 - Bürgschaft

Bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens der Bürgschaft sind die entsprechenden Aufwendungen abzugsfähig (VwGH 23.10.1990, 90/14/0080).

Eine Bürgschaftsverpflichtung ist dann als notwendiges Privatvermögen anzusehen, wenn die Bürgschaft vom Unternehmer für Verwandte überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen eingegangen wird (VwGH 20.9.1988, 87/14/0168; VwGH 23.10.1990, 90/14/0080).

Bei beratenden Berufen (zB Notar, Rechtsanwalt, Steuerberater) gehört das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung idR nicht zu den beruflichen Obliegenheiten (vgl. VwGH ~~20.4.1993, 92/14/0232~~**27.3.2008, 2004/13/0141**, betr. Steuerberater; VwGH 19.5.1994, 92/15/0171 betr. Notar; VwGH ~~25.4.1995, 91/14/0239~~**27.11.2001, 98/14/0052**, betr. Rechtsanwalt). Dies gilt selbst dann, wenn durch die Bürgschaftsübernahme eine drohende Insolvenz des Klienten verhindert und dadurch eine bereits bestehende Honorarforderung gesichert werden soll (VwGH 22.2.1993, 92/15/0051; VwGH 21.3.1996, 95/15/0092).Die diesbezüglichen Aufwendungen können bei einem Rechtsanwalt jedoch betrieblich sein, wenn dieser seinen Klienten nur durch die Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten konnte (~~VwGH 21.3.1996, 95/15/0092;~~ VwGH 30.9.1999, 97/15/0101**; VwGH 22.7.2015, Ra 2014/13/0006**).

Beim Gesellschafter-Geschäftsführer sind die Aufwendungen für eine Bürgschaft zu Gunsten der Gesellschaft grundsätzlich auf die Beteiligung zu aktivieren (siehe auch LStR 2002 Rz 338). Bürgschaftszahlungen eines ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers sind nicht abzugsfähig (VwGH 24.07.2007, 2006/14/0052).

Bürgschaftszahlungen von Mitunternehmern, die diese auf Grund einer Bürgschaft für die Personengesellschaft zu leisten haben, stellen keine Betriebsausgabe dar, sondern erhöhen als Einlage das Kapitalkonto (VwGH ~~25.9.1985, 83/13/0186~~**19.3.2008, 2008/15/0018**). Überträgt ein Kommanditist seinen Anteil unentgeltlich, so führt die Bürgschaftszahlung nach der unentgeltlichen Übertragung zu einer nachträglichen Einlage zu Gunsten des Kapitalkontos des Rechtsnachfolgers (VwGH 17.12.1998, 97/15/0122).

Rz 1518a wird geändert (Redaktionsversehen)

Rz 1518a - E-Card

Ist von Beziehern betrieblicher Einkünfte ein Service-Entgelt für die E-Card (E-Card-Gebühr, § 31**c** ASVG) zu leisten, liegen Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit**.** a **EStG 1988** vor (vgl. Rz 243 der Lohnsteuerrichtlinien 2002). Die Einhebung eines derartigen Service-Entgelts ist jedoch gemäß § ~~109~~**104** GSVG sowie § 101a BSVG jeweils an Satzungsermächtigungen geknüpft. Von derartigen Satzungsermächtigungen wurde derzeit nicht Gebrauch gemacht.

Rz 1521 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1521 - Erbauseinandersetzung, Erbschaftsregelung

Die dadurch anfallenden Kosten sind deshalb keine Betriebsausgabe, weil sie lediglich die Privatsphäre bzw. einen nicht der Einkommensteuer unterliegenden Vermögenszuwachs betreffen (~~VwGH 19.9.1990, 89/13/0021;~~ **VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142**). Sie sind somit auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie einen zum Nachlass gehörenden Betrieb betreffen. Dies betrifft auch damit im Zusammenhang stehende Anwalts- und Prozesskosten sowie die Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen (VwGH 3.7.1991, 91/14/0108).Die Zahlungen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie ein Erbe aus nachträglichen Honorareinnahmen zu leisten hat (VwGH 8.2.1977, 0122/77).

Rz 1522 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1522 - Erhaltungsaufwendungen

sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, soweit sie nicht den zwingend auf ~~10~~**15** Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwendungen iSd § 4 Abs. 7 EStG 1988 zuzuordnen sind (siehe auch Rz 1398 ff).

Rz 1523a wird geändert

Rz 1523a - EU-Geldbußen, ~~kartellrechtliche~~ Geldbußen nach dem Kartellgesetz wegen Wettbewerbsverstößen

EU-Geldbußen oder Geldbußen nach dem österreichischen Kartellgesetz (vgl. §§ 29, 30 Kartellgesetz 2005, BGBl. I Nr. 61/2005), die wegen Wettbewerbsverstößen von der Europäischen Kommission bzw. dem österreichischen Kartellgericht verhängt werden, **haben bestrafenden Charakter und sind nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988).**

Rz 1527 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 1527 - Fahrrad

Ein Fahrrad gehört bei betrieblicher Veranlassung unter den gleichen Voraussetzungen zum Betriebsvermögen wie ein KFZ (kein Aufteilungsverbot).

Es ist zu prüfen, ob in den Anschaffungskosten - ähnlich wie bei teuren Kraftfahrzeugen - eine so genannte "Luxustangente" enthalten ist (VwGH 17.9.1997, 94/13/0001, betr. ein Fahrrad mit Anschaffungskosten von 13.000 S). Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie zB Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden können, fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Ein diesem Grundsatz entgegenstehender Nachweis, dass ein Sportgerät (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, ist vom Steuerpflichtigen zu erbringen (VwGH 24.6.1999, 94/15/0196, betr. Mountain-Bike eines Sportlehrers).

Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Schätzung der Kosten aus der betrieblichen Nutzung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrrades (keine überwiegende betriebliche Nutzung) jene Kilometersätze herangezogen werden, die die Reisegebührenvorschrift 1955 für eine Fahrradnutzung ~~für die ersten fünf Kilometer~~ vorsieht. ~~Es sind dies 0,24 Euro pro Kilometer. Die Schätzung durch Ansatz dieser Kilometergelder ist mit 480 Euro im (vollen) Wirtschaftsjahr begrenzt. Dieser Betrag entspricht auf Grundlage der 0,24 Euro pro Kilometer einem betrieblichen Einsatz von 2.000 Kilometern.~~ **Es sind dies 0,38 Euro pro Kilometer. Die Schätzung durch Ansatz dieser Kilometergelder ist - bezogen auf durchschnittliche Anschaffungskosten - mit 570 Euro im Jahr (1.500 Kilometer)**

begrenzt. Anstelle des Kilometergeldes können die tatsächlichen Werbungskosten nachgewiesen werden.

Die Kosten aus der betrieblichen Nutzung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrrades (überwiegende betriebliche Nutzung) können nur in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden.

Rz 1540 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1540 - Freiwillig geleistete Aufwendungen

Auch ohne rechtliche Verpflichtung geleistete Aufwendungen sind Betriebsausgaben, wenn sie ausschließlich oder überwiegend durch den Betrieb veranlasst sind, wie zB in Kulanz oder Versicherungsfällen (VwGH 11.5.1979, 0237/77; **VwGH 20.12.2006, 2002/13/0130, VwGH 15.12.2010, 2007/13/0089;** vgl. auch Rz 4839). Aus familiären Gründen geleistete freiwillige Aufwendungen sind jedoch gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 18.3.1966, 2126/65**; VwGH 20.12.2006, 2002/13/0130**).

Rz 1552 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1552 - Grund und Boden

Aufwendungen, die mit der laufenden betrieblichen Nutzung von Grund und Boden oder mit der Sicherung des bestehenden Eigentums am Grund und Boden im Zusammenhang stehen, stellen Betriebsausgaben dar. Somit sind Prozesskosten zur Verteidigung des Eigentums am Grund und Boden Betriebsausgaben (VwGH 2.4.1979, 3429/78). Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Grund und Boden sind keine Betriebsausgaben, sondern Anschaffungsnebenkosten (siehe Rz 2617 ff).

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grund und Boden: Rechtslage bis 31.12.2015

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grund und Boden unterliegen dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988, wenn auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist. Daher zB stellen Prozesskosten aus Anlass des Erwerbs

Anschaffungsnebenkosten dar und sind daher zu aktivieren. Prozesskosten aus Anlass der Veräußerung sind aufgrund des § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grund und Boden: Rechtslage ab 1.1.2016

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grund und Boden unterliegen dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988, wenn auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 angewendet wird. Prozesskosten aus Anlass der Veräußerung sind daher nur dann abzugsfähig, wenn eine Regelbesteuerungsoption für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt wurde. Dagegen stellen Prozesskosten aus Anlass des Erwerbs Anschaffungsnebenkosten dar und sind zu aktivieren.

Rz 1562 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 1562 - Instandsetzungsaufwendungen

Instandsetzungsaufwendungen auf Betriebsgebäude zählen grundsätzlich zu den sofort absetzbaren Betriebsausgaben, sofern nicht die Bestimmung des § 4 Abs. 7 EStG 1988 (zwingende **Fünfz**~~Z~~ehn-Jahres-Verteilung für Wohngebäude) zur Anwendung kommt. Zur Abgrenzung zu Herstellungskosten siehe Abschn. 5.5.9.1 und 21.4.4.

[…]

Rz 1565 entfällt

Randzahl 1565: *derzeit frei*

Rz 1566 wird ergänzt (Judikatur)

Rz 1566 - Jagd, Jagdpacht

Aufwendungen, die zu einem nicht unbeträchtlichen Teil für Zwecke anfallen, die in keinem Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen (zB persönliche Jagdausübung, Jagd durch Bekannte), sind dem privaten Lebensbereich zuzuordnen (VwGH 1.12.1992,

92/14/0149, betr. Hotelbetrieb). Dies gilt selbst dann, wenn sich Jagdeinladungen auf den Abschluss von Geschäften förderlich auswirken. Diesfalls liegen nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen vor (**VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119;** siehe Rz 4808 ff).

Rz 1571 wird geändert

Rz 1571 - Kilometergeld

Siehe LStR 2002 Rz 289 und Rz 371, und Stichwort "Personenkraftwagen" (Rz 1612 ff). Zur Höhe siehe LStR 2002 Rz 1404.

Ab 1. Jänner 2011 sind die mit BGBl. I Nr. 111/2010 festgesetzten Werte anzuwenden (Pkw und Kombi: 0,42 Euro; Mitbeförderungszuschlag pro Person in PKW und Kombi: 0,05 Euro; Motorfahrräder und Motorräder: 0,24 Euro).

Rz 1581 wird ergänzt (Judikatur)

Rz 1581 - Krankheitskosten

Die Aufwendungen sind nur dann als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn entweder eine typische Berufskrankheit vorliegt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142**; VwGH 24.9.2007, 2006/15/0325**).

Aufwendungen für einen Erholungsaufenthalt zur Wiederherstellung und Kräftigung der Gesundheit (Genesungsurlaub) gehören zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung (VwGH 6.10.1970, 0007/69). Bei Berufskrankheiten sind die entsprechenden Aufwendungen Betriebsausgaben (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128); ein Herzinfarkt oder ein berufsbedingter Nervenzusammenbruch sind jedoch keine Berufskrankheiten. **Eine Liste der Berufskrankheiten ist in der Anlage 1 zum ASVG angeführt (§ 177 ASVG).**

Zur Qualifikation als außergewöhnliche Belastung siehe weiters LStR 2002, Rz 902 bis 904.

Rz 1600 wird geändert (Judikatur)

Rz 1600 - Nachforderung von Steuern

Wurden Abgaben vorsätzlich verkürzt, genügt die bloße Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Tatbegehung alleine noch nicht für die Passivierung einer daraus allenfalls resultierenden Abgabenverbindlichkeit (vgl. VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023). Eine Passivierung der daraus resultierenden Steuernachforderungen ist erst dann vorzunehmen, wenn die Nachforderung zumindest der Höhe nach bekannt und deren Geltendmachung hinreichend wahrscheinlich ist.

In allen anderen Fällen stellt die Nichterfassung einer Abgabe in der Bilanz einen unrichtigen Bilanzansatz dar, der gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 im Wurzeljahr zu berichtigen ist (VwGH 27.11.2017, Ra 2016/15/0042). Eine **Rückstellung für eine** Nachforderung von **Umsatzsteuer,** Lohnsteuer, Dienstgeber- und Sozialversicherungsbeiträgen ist **daher** in jenem Jahr **zu bilden** ~~als Betriebsausgabe absetzbar~~, in dem **der Abgabenanspruch entstanden ist.** ~~die Vorschreibung (§ 4 Abs. 1 - Ermittlung) oder Bezahlung (§ 4 Abs. 3 - Ermittlung) erfolgt. Es ist nicht zu untersuchen, ob der Steuerpflichtige schon bei der Bilanzerstellung mit der Nachforderung hätte rechnen müssen.~~

Rz 1603 wird geändert (Redaktionsversehen)

Rz 1603 - Negatives Kapitalkonto

Ist das negative Kapitalkonto eines gemäß § 140 UGB (gerichtlich) ausgeschlossenen Gesellschafters einer OG uneinbringlich (mangels stiller Reserven und eines Firmenwertes sowie Zahlungs**un**fähigkeit 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 1610 wird geändert (VAG 2016)

Rz 1610 - Pensionskassen

~~Zu Beiträgen an Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes siehe Rz 1275 ff. Beiträge an ausländische Pensionskassen sind nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff Betriebsausgaben.~~ **Siehe Rz 1275 ff.** Zur Behandlung beim Arbeitnehmer siehe LStR 2002 Rz 245 und 764.

Rz 1613 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1613 - Personenkraftwagen im Privatvermögen

Bei betrieblicher Verwendung eines nicht im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuges sind die Aufwendungen grundsätzlich in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (VwGH 30.11.1999, 97/14/0174).

Benützt der Steuerpflichtige sein eigenes Fahrzeug, bestehen keine Bedenken, bei betrieblichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 km im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld an Stelle der tatsächlichen Kosten anzusetzen. Bei betrieblichen Fahrten von mehr als 30.000 km im Kalenderjahr stehen - sofern nicht ohnedies die betriebliche Nutzung überwiegt und das Fahrzeug dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist - als Betriebsausgaben entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 km oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten betrieblichen Fahrten zu. Wird das Kilometergeld abgesetzt, sind damit sämtliche Aufwendungen (auch Parkgebühren und Mauten) abgegolten (vgl. VwGH 11.8.1994, 94/12/0115**; VwGH 24.3.2015, 2012/15/0074**). Lediglich Schäden auf Grund höherer Gewalt (zB Unfallkosten) können allenfalls zusätzlich geltend gemacht werden (siehe auch LStR 2002 Rz 372 ff). Der Nachweis der Fahrtkosten kann mittels eines Fahrtenbuches bzw. durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen, erbracht werden (VwGH 23.5.1990, 86/13/0181).

Rz 1614 wird ergänzt

Rz 1614 - Personenkraftwagen – Einzelfälle

[...]

- Ausübung einer selbständigen und nichtselbständigen Tätigkeit am selben Ort: Sofern diese Tätigkeiten in einem derartigen Zusammenhang stehen, dass sich die eine Tätigkeit aus der anderen ergibt, sind Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Gänze bei der Tätigkeit zu berücksichtigen, die im Vordergrund steht. Es sind somit ausschließlich der Verkehrsabsetzbetrag und bei Vorliegen der Voraussetzungen das Pendlerpauschale nach § 16 **Abs.** 1 Z 6 EStG 1988 **und der Pendlereuro nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988** bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen, wenn die Veranlassung durch die nichtselbständige Tätigkeit im Vergleich zu jener durch die selbständige Tätigkeit im Vordergrund steht. Jene (einzelnen) Fahrten, die nicht mit der nichtselbständigen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, sind mit den tatsächlichen Aufwendungen (gegebenenfalls mit den Kilometergeldern) bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen (VwGH 28.1.1997, 95/14/0156, VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148, betr. Arzt, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis zum Krankenhaus und aus selbständiger Arbeit (Sondergebühren) bezieht - die Fahrten ins Krankenhaus sind durch Verkehrsabsetzbetrag und Pendlerpauschale abgegolten).

[…]

Rz 1616 wird aktualisiert

Rz 1616 - Pflegetätigkeit (Betreuung)

Erfolgt die Betreuung (Pflegetätigkeit) im Familienverband durch nahe Angehörige (zB Eltern, Kinder, Enkelkinder, Schwiegerkinder, Lebensgefährte/gefährtin), ist davon auszugehen, dass die persönliche Nahebeziehung sowie sittliche Verpflichtung die Betreuung (Pflegetätigkeit) veranlasst. Eine Betreuung (Pflegetätigkeit) durch nahe stehende Personen ist daher als Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, anzusehen.

Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens entstehen den Angehörigen bei einer Betreuung (Pflegetätigkeit) im Familienverband regelmäßig erhebliche Aufwendungen, wie etwa Fremdleistungskosten für Aufsicht, Pflege und Betreuung für besondere Zeiten und Anlässe (zB während der Arbeitszeit, Urlaubszeit). Es ist angesichts dieser Umstände davon

auszugehen, dass ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht zu erwarten ist (vgl. § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung). Die Weitergabe von Pflegegeld an nahe Angehörige führt daher bei diesen zu keinen Einkünften.

Erfolgt die Betreuung (Pflegetätigkeit) durch dritte Personen, die nicht dem Familienverband der zu betreuenden (pflegebedürftigen) Person angehören (Fremde), sind die obigen Ausführungen nicht anzuwenden; es ist, sofern kein Dienstverhältnis vorliegt, grundsätzlich von einer gewerblichen Betätigung der betreuenden Person (Pflegepersonen) auszugehen (§ 23 EStG 1988).

Zu Leistungen an Pflegeeltern zur Erleichterung der mit der Pflege eines Kindes verbundenen (Unterhalts-)Lasten siehe Rz 6606.

~~Berücksichtigung von Betriebsausgaben aus einer Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) bis einschließlich Veranlagung 2007:~~

~~Die Betriebsausgaben aus einer häuslichen Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) können in Anlehnung an die Regelung für Tagesmütter (siehe Rz 1653) ohne Nachweis ebenfalls mit 70% der Einnahmen, maximal 650 Euro (bis einschließlich 2001: 8.400 S) pro Monat der Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit), geschätzt werden. Eine häusliche Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) ist eine solche, die im Wohnungsverband des zu Betreuenden (Gepflegten) oder im Wohnungsverband des Betreuers (Pflegenden) erfolgt sowie die unterstützende Betreuung psychisch kranker Personen innerhalb oder außerhalb des Wohnungsverbandes. Keine häusliche Pflegetätigkeit liegt bei Pflege in einer Krankenanstalt, einem Alters- oder Pflegeheim vor. Bei Pflege in einer Krankenanstalt, einem Alters- oder Pflegeheim (Anstaltspflege) kommt die pauschale Schätzung der Betriebsausgaben daher nicht in Betracht. Die Anzahl der betreuten Personen ist für die Inanspruchnahme der Schätzung unmaßgeblich.~~

~~Steuerpflichtige, die eine Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) teils nichtselbständig, teils selbständig ausüben, sind von der Inanspruchnahme der Pauschaleregelung bei Ermittlung der gewerblichen Einkünfte nur dann ausgeschlossen, wenn die nichtselbständige Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) gegenüber derselben Person erbracht wird. Eine Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) auf Grundlage eines Dienstvertrages mit einem Alters- oder Pflegeheim hindert somit die Inanspruchnahme der Pauschalierung für die Ermittlung~~

~~der Einkünfte aus einer daneben ausgeübten selbständigen (gewerblichen) Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) für andere Personen nicht.~~

~~Erfolgt die Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) für ein Pflegedienstunternehmen, ist die Inanspruchnahme der Pauschalierung für eine häusliche Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) möglich, wenn sämtliche Aufwendungen vom Werkvertragsnehmer selbst zu bestreiten sind. Ist dies nicht der Fall (wird zB ein Fahrzeug bereitgestellt oder werden die Fahrtkosten ersetzt), kommt die Inanspruchnahme der Pauschalierung nicht in Betracht.~~

~~Berücksichtigung von Betriebsausgaben aus einer Betreuungstätigkeit~~

~~(Pflegetätigkeit) ab Veranlagung 2008:~~

Betriebsausgaben aus einer Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit) im Haushalt des Betreuenden (Pflegenden) können in Anlehnung an die Regelung für Tagesmütter (siehe Rz 1653) ohne Nachweis mit 70% der Einnahmen, maximal 650 Euro pro Monat der Betreuungstätigkeit (Pflegetätigkeit), geschätzt werden.

Erfolgt die Betreuung oder Pflege im Haushalt des zu Betreuenden (Gepflegten) kommt eine pauschale Schätzung mit 70% der Einnahmen nicht in Betracht. Betriebsausgaben sind in tatsächlicher Höhe oder im Wege der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Rz 1617 wird geändert

Rz 1617 - Pflegschaftskosten

Siehe ~~"Vormundschaft"~~ **„Sachwalterschaft"** (Rz ~~1694~~ **1629a**).

Rz 1619 wird aktualisiert (Judikatur)

Rz 1619 - Pflichtteilszahlungen

Pflichtteilszahlungen sind nicht betrieblich veranlasst ~~(VwGH 12.11.1985, 85/14/0074)~~. Die Übertragung des Betriebes im Erbwege ändert daran nichts (VfGH 2.10.1984, B ~~25~~**2**8/80). Zur Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen siehe Rz 1421 ff. Auch sonstige Aufwendungen (Anwaltskosten, Tilgungen) sind nicht absetzbar (~~VwGH 27.10.1980, 2953/78, VwGH 3.7.1991, 91/14/0108~~**VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142**).

Rz 1621 wird geändert (Klarstellung)

Rz 1621 - Prozesskosten, Verfahrenskosten

[…]

Kosten eines Strafverfahrens – Rechtslage ab 2.8.2011 (Inkrafttreten des AbgÄG 2011):

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b und c EStG 1988 idF des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, sind Strafen und Geldbußen, die von einem Gericht, einer Verwaltungsbehörde oder einem Organ der Europäischen Union verhängt werden, sowie Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz generell nicht abzugsfähig. Endet ein derartiges Verfahren mit der Verhängung einer Strafe, teilen die mit dem Verfahren zusammenhängenden Verfahrenskosten das steuerliche Schicksal der Strafe und sind ebenfalls nicht abzugsfähig. Durch das AbgÄG 2011 ist hinsichtlich der Berücksichtigung von Kosten eines Strafverfahrens keine Änderung gegenüber der Rechtslage vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011 eingetreten; dementsprechend sind Verfahrenskosten abzugsfähig, **wenn die zur Last gelegte Handlung ausschließlich aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist und** das Verfahren mit einem Freispruch endet oder wegen eines Strafaufhebungsgrundes (Verjährung oder Tod) eingestellt wird.

[…]

Rz 1629a wird neu eingefügt (anstelle von Rz 1694)

Rz 1629a - Sachwalterschaft

Abzugsfähig ist die Verwaltung von Betriebsvermögen (auf Grund gesetzlicher oder letztwilliger Anordnungen), nicht aber die Kosten von Erbschaftsstreitigkeiten.

Rz 1633 wird geändert (Judikatur)

Rz 1633 - Schadenersatz

Schadenersatzleistungen, die auf ein Fehlverhalten des Betriebsinhabers zurückzuführen sind, sind dann abzugsfähig, wenn das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind**. Entscheidend ist, aus welchen Gründen das**

in Rede stehende unrechtmäßige Verhalten gesetzt wurde, nämlich ob diese im Bereich der Einkünfteerzielung oder im Privatbereich liegen (vgl. VwGH ~~29.7.1997, 93/14/0030~~**30.10.2014, 2011/15/0137**). ~~Das ist idR der Fall, wenn der Betriebsinhaber in Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aus Versehen oder einem sonstigen ungewollten Verhalten einen Schaden verursacht.~~

[…]

Rz 1636 wird geändert

Rz 1636 - Schmiergelder

~~sind nur insoweit abzugsfähig, als sie betrieblich veranlasst sind und ihre Gewährung oder Annahme nicht gerichtlich strafbar ist.~~ **Schmiergelder, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, dürfen nicht abgesetzt werden. Dies gilt selbst bei feststehender ausschließlich betrieblicher Veranlassung der Zahlung** (siehe Rz 4840 ff).

Rz 1639 entfällt

Randzahl 1639: ***derzeit frei***

Rz 1660 wird geändert (Judikatur)

Rz 1660 - Treuhandvertrag

Erstattet der Treuhänder auf Grund eines Fehlverhaltens (Weitergabe des Treuhandgeldes entgegen der Vereinbarung) eine bestimmte Summe an den Treugeber, führt diese Zahlung (auch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner) zu einer Betriebsausgabe, wenn das Fehlverhalten ~~ein ungewolltes ist (es liegt kein Schadenersatz vor, sondern rückzuzahlendes Treuhandgeld: VwGH 29.7.1997, 93/14/0030)~~ **dem Bereich der Einkünfteerzielung zuzuordnen ist (VwGH 30.10.2014, 2011/15/0137)**. Keine Betriebsausgaben liegen vor, wenn das Fehlverhalten aus außerbetrieblichen Gründen (zB Nahebeziehung) gesetzt wird. ~~Ein ungewolltes Fehlverhalten liegt auch dann nicht vor, wenn ein Rechtsanwalt Schecks, die ihm treuhändig vom Käufer einer Wohnung übergeben wurden, bewusst auftragswidrig an den Verkäufer weitergibt (VwGH 1.7.1981, 0681/78).~~

Rz 1694 entfällt

Randzahl 1694: ***derzeit frei***

Rz 2110 wird geändert (Klarstellung)

Rz 2110

[…]

- Fehlen von für die Überprüfung der Inventur unerlässlichen Grundaufzeichnungen (zB Schmierzettel**, elektronische Warenwirtschaftssysteme**) (VwGH 2.10.1964, 1179/63)

[…]

Rz 2128 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2128

Der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit kommt insbesondere in folgenden Fällen nicht zur Anwendung:

- Erstmalige Inanspruchnahme eines Wahlrechts (VwGH 26.2.1975, 1125/74; VwGH 7.2.1990, 88/13/0241),
- Steuerbegünstigungen (zB Freibeträge~~, unversteuerte Rücklagen~~**Übertragung stiller Reserven),**
- ~~Rückgängigmachen steuerlicher Begünstigungen (zB durch Zuschreibungen),~~
- Wechsel von Inventurmethoden,
- Wechsel von Bewertungsvereinfachungsverfahren,
- Wechsel von Verbrauchsabfolgeverfahren.

Rz 2146 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2146

Der Ansatz von Zwischenwerten ist nicht zulässig, weil die ansonsten unbeschränkte Anzahl möglicher Wertausweise 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.

Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016:

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.

Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016:

Im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind Zuschreibungen sowohl für das Anlagevermögen als auch das Umlaufvermögen zwingend vorzunehmen (siehe dazu näher Rz 2574 ff). Gleichermaßen sind Wertaufholungen von Verbindlichkeiten zwingend vorzunehmen (siehe dazu Rz 2441).

Rz 2148 wird geändert (RÄG 2014)

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 **idF vor dem RÄG 2014** ist **für Wirtschaftsjahre vor 2016** in ~~beiden Fällen~~ **diesem Fall sowie bei unternehmensrechtlich zulässigen Zuschreibungen (beispielsweise gemäß § 13 EStG 1988 gebildete Bewertungsreserven nach § 205 UGB idF vor dem RÄG 2014)** 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 700.000 Euro (bis 2009: 400.000 Euro) Umsatz erzielen~~ (siehe dazu Rz 430e ff).

Rz 2168 und 2169 werden geändert (Judikatur)

Rz 2168

Die Ermittlung der Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes erfolgt nicht zeitpunkt-, sondern zeitraumbezogen **(VwGH 23.2.2017, Ro 2016/15/0006, zur Anschaffung einer Beteiligung)**. Nur jene Aufwendungen, welche innerhalb dieses Zeitraumes anfallen, kommen als Anschaffungskosten in Frage. Der Anschaffungsvorgang ist bedeutsam vor allem für die Ermittlung der Anschaffungsnebenkosten und der nachträglichen Anschaffungskosten.

Rz 2169

Als Anschaffungskosten kommen nur jene Aufwendungen in Frage, die auf Tätigkeiten zurückzuführen sind, die zur erstmaligen bestimmungsgemäßen Nutzbarmachung des Wirtschaftsgutes führen. **Der Anschaffungszeitraum erfasst dabei nicht nur jene Aufwendungen ab der endgültigen Erwerbsentscheidung, sondern alle auf den Erwerb gerichteten Aufwendungen ab der Dokumentation der Absicht, ein**

bestimmtes Wirtschaftsgut erwerben zu wollen; dazu zählen auch Aufwendungen in Zusammenhang mit der Bestimmung der Beschaffenheit und des Wertes des zu erwerbenden Wirtschaftsgutes (VwGH 23.2.2017, Ro 2016/15/0006). Das Ende des Anschaffungszeitraumes ist nicht bereits mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erreicht, sondern erst dann, wenn der erworbene Gegenstand einen Zustand erreicht hat, der seine bestimmungsgemäße Nutzung am geplanten Einsatzort ermöglicht (objektive Betriebsbereitschaft).

> *Beispiel 1:*
>
> *Ein defekt erworbener Lastkraftwagen ist für eine Reparaturwerkstätte oder einen Schrotthändler "betriebsbereit", nicht jedoch für ein Transportunternehmen.*
>
> *Beispiel 2:*
>
> *Die Betriebsbereitschaft einer Anlage, für die der Verkäufer eine bestimmte während eines Garantielaufes zu erreichende Anlagenleistung verspricht, ist mit der Beendigung der mechanischen Fertigstellung und der Eignung zum Probebetrieb gegeben (VwGH 8.3.1994, 93/14/0179).*

Zu den anschaffungsnahen Erhaltungsaufwendungen siehe Rz 2620 ff.

Rz 2187 wird geändert (Judikatur)

Rz 2187

[…]

- Entscheidungsvorbereitung und Entscheidungsfindung

  Derartige Kosten (zB eine Investitionsrechnung) dürfen nicht aktiviert werden**, wurde die endgültige Erwerbsentscheidung jedoch getroffen, sind diese Aufwendungen zu aktivieren (siehe Rz 2168 f).**

  […]

Rz 2198 wird geändert (RÄG 2014)

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.~~ **Bei der Berechnung der Herstellungskosten sind auch angemessene Teile dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen (§ 203 Abs. 3 UGB idF RÄG 2014; für Herstellungsvorgänge ab 2016). Dies entspricht dem steuerlichen Herstellungskostenbegriff, demzufolge gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 ebenfalls angemessene Teile der Materialgemeinkosten oder Fertigungsgemeinkosten aktivierungspflichtig sind.**

Für Herstellungsvorgänge, die vor dem 1. Jänner 2016 begonnen wurden, sieht § 203 Abs. 3 UGB idF vor dem RÄG 2014 jedoch keine zwingende Aktivierung der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten vor; diesbezüglich kommt es daher bei unternehmensrechtlicher Nichtaktivierung zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit.

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 2207 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2207

Nur jene Kosten, welche der Herstellung eines Wirtschaftsgutes dienen, kommen zur Aktivierung im Rahmen der Herstellungskosten in Frage. Das gilt für die Material- und Fertigungskosten, welche entweder als Einzel- oder Gemeinkosten in Erscheinung treten. Für diese Kosten besteht **sowohl im Unternehmens- als auch** im Steuerrecht Aktivierungspflicht (**§ 203 Abs. 3 UGB idF RÄG 2014;** § 6 Z 2 lit. a EStG 1988).

Rz 2228 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2228

Aus dem Erfordernis der Aktivierung auch der angemessenen Teile der Materialgemein- und Fertigungsgemeinkosten (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988) folgt, dass **- wie auch im Unternehmensrecht (§ 203 Abs. 3 UGB idF RÄG 2014) -** davon auch die fixen Kosten betroffen sind. ~~Anders als bei der Ermittlung der unternehmensrechtlichen Herstellungskosten ist daher für die steuerliche Gewinnermittlung die Unterscheidung zwischen fixen und variablen Kosten grundsätzlich nicht von Bedeutung.~~ Eine Ausnahme ~~– diese gilt auch für die unternehmensrechtlichen Herstellungskosten –~~ bilden **sowohl im Unternehmensrecht als auch im Steuerrecht** die Kosten der offensichtlichen Unterbeschäftigung bzw. Leerkosten.

Rz 2275 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2275

Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016:

§ 208 Abs. 2 UGB **idF vor dem RÄG 2014** relativiert **für Wirtschaftsjahre vor 2016** das unternehmensrechtliche Aufwertungsgebot zu einem Aufwertungswahlrecht iSd eingeschränkten Wertzusammenhangs. Der Ansatz von Zwischenwerten ist unzulässig.

Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016:

Mit dem RÄG 2014 entfiel für Wirtschaftsjahre ab 2016 das bisherige unternehmensrechtliche Wertbeibehaltungswahlrecht gemäß § 208 Abs. 2 UGB idF vor dem RÄG 2014.

Rz 2283 bis 2286 werden geändert (RÄG 2014 und Klarstellung)

Rz 2283

Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016:

Der uneingeschränkte Wertzusammenhang untersagt grundsätzlich das Neutralisieren von Teilwertabschreibungen der Vorjahre.

Eine Ausnahme vom uneingeschränkten Wertzusammenhang stellt im Hinblick auf § 208 Abs. 2 UGB **idF vor dem RÄG 2014** in Verbindung mit § 6 Z 13 EStG 1988 **idF vor dem RÄG 2014** das Zuschreibungswahlrecht in der UGB-Bilanz dar. 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 (siehe Rz 2143 ff).

Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016:

Eine Ausnahme vom uneingeschränkten Wertzusammenhang stellt die Zuschreibungsverpflichtung des § 208 Abs. 1 UGB in Verbindung mit § 6 Z 13 EStG 1988 idF RÄG 2014 in der UGB-Bilanz dar. Es gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit (siehe Rz 433 f). Dies gilt für alle Steuerpflichtigen, die unternehmensrechtliche Jahresabschlüsse legen, unabhängig von der Art der betrieblichen Einkünfte (siehe Rz 2143 ff).

Rz 2284

Zulässig sind **in Wirtschaftsjahren vor 2016** Zuschreibungen der Bewertungsreserve aus der Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG 1988) und Aufwertungen von abnutzbaren Anlagegütern (zB Zuschreibung von Zehntelabschreibungen gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988) einschließlich geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 13 EStG 1988).

Zur Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016 siehe Rz 2574 ff.

Rz 2285

Auf Grund der eigenständigen Regelung des Steuerrechts über die Zugehörigkeit zum abnutzbaren Anlagevermögen in § 7 Abs. 1 EStG 1988 ist für die steuerliche Gewinnermittlung die Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts durchbrochen. Auch die im Unternehmensrecht über die lineare AfA (siehe Rz 3109) und die Sonderformen der AfA (siehe Rz 139 ff und Rz 3208 ff) hinausgehenden Abschreibungsmethoden sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht anwendbar.

Außerplanmäßige Abschreibungen sind zwingend dann vorzunehmen, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist (bedingtes Niederstwertprinzip).

Rz 2286

Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016:

§ 208 Abs. 2 UGB **idF vor dem RÄG 2014** in Verbindung mit § 6 Z 13 EStG 1988 **idF vor dem RÄG 2014** relativiert **für Wirtschaftsjahre vor 2016** das unternehmensrechtliche Aufwertungsgebot zu einem Aufwertungswahlrecht iSd eingeschränkten Wertzusammenhangs (siehe Rz 2272 ff). Der Ansatz von Zwischenwerten ist unzulässig.

Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016:

Mit dem RÄG 2014 entfiel für Wirtschaftsjahre ab 2016 das bisherige unternehmensrechtliche Wertbeibehaltungswahlrecht gemäß § 208 Abs. 2 UGB idF vor dem RÄG 2014.

Rz 2292a wird geändert (Anpassung an die geänderte Rechtslage)

Rz 2292a

Rauchfangkehrer sind auf Grund der gewerberechtlichen Rechtslage (§§ 120 ff GewO 1994) innerhalb des Kehrbezirkes von Konkurrenz durch andere Rauchfangkehrer außerhalb des Kehrbezirkes weitestgehend abgeschirmt. Diese geschützte Marktposition stellt keinen Firmenwert, sondern ein nicht abnutzbares Recht dar. Wird bei Übernahme eines Rauchfangkehrerbetriebes eine Zahlung für einen „Kundenstock" oder unter einer ähnlichen Bezeichnung geleistet, stellt diese auch eine Abgeltung für die Einräumung des begünstigten Marktzuganges dar und unterliegt insoweit als Anschaffungskosten für ein immaterielles (firmenwertähnliches) Wirtschaftsgut keiner Abnutzung. Es bestehen keine Bedenken, den auf dieses immaterielle Wirtschaftsgut entfallenden Anteil mit 25% des gesamten Kaufpreises des Rauchfangkehrerbetriebes anzusetzen, wobei ein auf Grund und Boden und Gebäude entfallender Kaufpreisbestandteil sowie die USt nicht zu berücksichtigen sind.

Mit der Gewerberechtsnovelle 2015 wurde zusätzlich zum öffentlich zugelassenen Rauchfangkehrer das Gewerbe Rauchfangkehrer geschaffen, welches sämtliche Arbeiten des Rauchfangkehrers mit Ausnahme der sicherheitsrelevanten Tätigkeiten durchführen darf. Insoweit ein Firmenwert auf die nicht sicherheitsrelevanten Tätigkeiten zurückzuführen ist, ist Rz 2292a ab

Inkrafttreten dieser Änderung nicht mehr anwendbar. Der auf sicherheitsrelevante Tätigkeiten entfallende Anteil des Firmenwertes kann mit 15% des gesamten Kaufpreises des Rauchfangkehrerbetriebes angesetzt werden, wobei ein auf Grund und Boden und Gebäude entfallender Kaufpreisbestandteil sowie die USt nicht zu berücksichtigen sind.

Rz 2312 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2312

Steuerrechtlich sind Zuschreibungen insofern zulässig, als sie Teilwertabschreibungen der Vorjahre rückgängig machen (eingeschränkter Wertzusammenhang). Unternehmensrechtlich wird durch § 208 Abs. 2 UGB **idF vor dem RÄG 2014** dieses Wahlrecht **für Wirtschaftsjahre vor 2016** übernommen. **Für Wirtschaftsjahre ab 2016 ist gemäß § 208 Abs. 1 UGB auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzips im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 eine Zuschreibung zwingend vorzunehmen.**

Die Gründe für die ehemalige Teilwertabschreibung müssen im Jahr der Zuschreibung weggefallen sein. **Eine Identität der Gründe ist nicht Voraussetzung (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0074; siehe dazu auch Rz 2584).** Diese Wertaufholung ist mit den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. dem ursprünglichen Einlagewert begrenzt (Realisationsprinzip).

Rz 2343 wird geändert (Fehlerkorrektur)

Rz 2343

Forderungen zählen grundsätzlich zum Umlaufvermögen und unterliegen damit beim ~~protokollierten Kaufmann~~ **rechnungslegungspflichtigen Unternehmer** (~~-~~§ 5 Abs. 1 EStG 1988 - Gewinnermittlung) dem strengen Niederstwertprinzip. Forderungen, die als Ausleihungen zum Anlagevermögen gehören, unterliegen dem gemilderten Niederstwertprinzip (siehe Rz 2264 ff). Es gilt der Grundsatz der Einzelbewertung (VwGH 15.12.1983, 82/14/0067), doch ist eine Zusammenfassung gleichartiger

Forderungen, wie der Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen zulässig (VwGH 23.4.1965, 0768/64).

Rz 2357 wird geändert (Fehlerkorrektur)

Rz 2357

Eine Wertberichtigung wegen Niedrig- oder Unverzinslichkeit ist beim ~~protokollierten Kaufmann~~**rechnungslegungspflichtigen Unternehmer** (§ 5 Abs. 1 EStG 1988) idR zwingend, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 besteht ein Wahlrecht. Zur Teilwertabschreibung wegen Forderungsabzinsung siehe Rz 2362, 2368 ff.

Rz 2404 wird geändert

Rz 2404 - Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse

Einmalige A**n**~~b~~schlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse, die nicht eine in der Art eines Dauerschuldverhältnisses zeitraumbezogene Leistung (mit)abgelten, dürfen nicht passiv abgegrenzt werden (VwGH 18.12.1996, 94/15/0148; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090).

Soweit Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse zum Teil auch das Entgelt für die Einräumung eines Benützungs- bzw. Bezugsrechtes darstellen, sind sie nicht sofort zur Gänze als Einnahme zu erfassen, sondern auf den Zeitraum der Einräumung des Nutzungsrechtes (Vertragsdauer), höchstens jedoch auf 20 Jahre passiv abzugrenzen. Dies gilt insbesondere für Anschlussgebühren bzw. Baukostenzuschüsse für einen Anschluss an das Versorgungsnetz eines Energieversorgungsunternehmens, weil der Leistungsempfänger mit dem Anschluss an das Versorgungsnetz auch ein langfristiges Versorgungsrecht erwirbt (siehe auch Rz 1032). **Das Netzbereitstellungsentgelt nach dem ElWOG 2010 ist auf 20 Jahre passiv abzugrenzen (siehe Rz 3125).**

Rz 2436 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2436

Verbindlichkeiten sind in aller Regel **wie** Umlaufvermögen **zu behandeln**. Sie sind daher gemäß § 6 Z 3 EStG 1988 unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungskosten zu bewerten; als Anschaffungskosten ist der Rückzahlungsbetrag

anzusetzen, den der Steuerpflichtige beim Eingehen der Schuld schuldig geworden ist (VwGH 23.11.1994, 91/13/0111; VwGH 24.5.1993, 92/15/0041). IdR stimmt dieser Betrag mit dem Verfügungsbetrag (Betrag, der dem Schuldner zugeflossen ist) überein. Ist bei einer Verbindlichkeit der Rückzahlungsbetrag höher als der Verfügungsbetrag (zB Disagio, Damnum) oder sind Geldbeschaffungskosten angefallen, so ist nach § 6 Z 3 EStG 1988 zwingend ein Aktivposten anzusetzen, der auf die Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt abzuschreiben ist (siehe Abschnitt 6.9.7). Der Ansatz geht als zwingende steuerliche Aktivierung dem **– für Wirtschaftsjahre vor 2016 geltenden -** UGB-bilanziellen Wahlrecht **zur Aktivierung des Disagios/Damnums gemäß § 198 Abs. 7 UGB idF vor dem RÄG 2014** vor (VwGH 10.12.1985, 85/14/0078). **Für Wirtschaftsjahre ab 2016 ist das Disagio/Damnum auch unternehmensrechtlich zwingend zu aktivieren (§ 198 Abs. 7 UGB idF RÄG 2014).**

Rz 2438 wird geändert (Anpassung an die geltende Rechtslage)

Rz 2438

Solange nicht feststeht, dass eine Schuld ganz oder teilweise erloschen ist, muss sie mindestens mit dem Betrag bewertet werden, den der Steuerpflichtige beim Eingehen der Schuld schuldig geworden ist (VwGH 30.10.1953, 0690/51; VwGH 24.11.1961, 1295/59; VwGH 10.12.1985, 85/14/0078; VwGH 18.10.1988, 88/13/0198; VwGH 24.5.1993, 92/15/0041). Der Ansatz des niedrigeren Teilwertes ist solange unzulässig, als nicht einwandfrei feststeht, dass die Verbindlichkeit ganz oder teilweise erloschen ist. Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob eine Schuld iSd ~~§ 53 Abs. 1 und 4 Ausgleichsordnung~~ **§ 156 Abs. 1 und § 156a IO** zunächst teilweise erlischt und mit ihrem (allenfalls aliquoten) Wiederaufleben nur für den Fall der ganzen oder teilweisen Nichterfüllung des ~~Ausgleiches~~ **Sanierungsplanes** gerechnet werden muss, sondern darauf, ob der ~~Kaufmann~~ **Unternehmer** zum Bilanzstichtag, allenfalls mit seinen bis zum Tag der Erstellung der Bilanz gewonnenen Erkenntnissen mit Sicherheit damit rechnen kann, dass die Verbindlichkeit nicht mehr zur Gänze abzustatten sein wird (VwGH 21.4.1970, 1527/69).

Rz 2441 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2441

Sinkt der Teilwert der Verbindlichkeit, nachdem ein höherer Teilwert (nicht verwirklichter Verlust) ausgewiesen wurde, besteht im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß §~~§~~ 4 Abs. 1 ~~5~~ EStG 1988 das Recht, nicht aber eine Verpflichtung, den nunmehr wieder gesunkenen Teilwert - jedenfalls begrenzt durch die ursprünglichen Anschaffungskosten - anzusetzen; siehe Rz 2143 ff. **Für Wirtschaftsjahre vor 2016 gilt dieses Wahlrecht auch im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988.**

Für Wirtschaftsjahre ab 2016 ist im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 der niedrigere Teilwert von Verbindlichkeiten (zB bei Fremdwährungsverbindlichkeiten) zwingend anzusetzen.

Rz 2457 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2457

(Bank)Verbindlichkeiten in ausländischer Währung sind grundsätzlich mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren. Dabei ist der im Zeitpunkt der Kreditaufnahme maßgebliche Kurs zum Ankauf der Devisen (Briefkurs, Waren-Devisen-Kurs) zu Grunde zulegen. Ist der Briefkurs zum Bilanzstichtag höher, so kann (§ 5 Abs. 1 EStG 1988-Gewinnermittler: muss) der höhere Teilwert angesetzt werden. ~~Bei einem Absinken des Teilwertes kann der niedrigere Wert, jedenfalls begrenzt durch die ursprünglichen Anschaffungskosten angesetzt werden.~~ **Zum Absinken des Teilwertes siehe Rz 2441.**

Die Überschrift zu Abschnitt 6.10.1 und die Rz 2467 und 2468 werden geändert (RÄG 2014)

6.10.1 Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016

Rz 2467

Rechnungslegungspflichtige Unternehmer müssen in der UGB-Bilanz **für Wirtschaftsjahre vor 2016** Bewertungsreserven und unversteuerte Rücklagen gesondert ausweisen (vgl. § 198 Abs. 1 **UGB idF vor dem RÄG 2014**, § 205 UGB **idF vor dem RÄG 2014**).

Rz 2468

Sind bilanzierende Steuerpflichtige verpflichtet, einen unternehmensrechtlichen Jahresabschluss zu erstellen, müssen folgende steuerliche Begünstigungen - unter Beachtung der besonderen steuerlichen Ausweispflichten - für Wirtschaftsjahre vor 2016 bereits in der UGB-Bilanz angesetzt werden, um überhaupt steuerwirksam zu sein (so genannte umgekehrte Maßgeblichkeit, § 205 Abs. 1 UGB idF vor dem RÄG 2014):

- **§ 8 Abs. 2 EStG 1988: Begünstigte Abschreibung für denkmalgeschützte Gebäude (siehe dazu Rz 3180 ff)**
- **§ 12 Abs. 1 und Abs. 8 EStG 1988: Übertragung stiller Reserven; Bildung einer Übertragungsrücklage (siehe dazu Rz 3861 ff)**

Die Überschrift zu Abschnitt 6.10.2 entfällt

~~**6.10.2 Ausweisvorschriften**~~

Die Rz 2469 und 2470 werden geändert (RÄG 2014)

Rz 2469

~~Das EStG 1988 enthält einige Regelungen, wonach für die Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen ein zwingender gesonderter Ausweis erforderlich ist:~~

- ~~§ 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988: „Begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind im Anlageverzeichnis (Anlagekartei) auszuweisen. Wohnbauanleihen sind für jeden Betrieb in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen."~~
- ~~§ 12 Abs. 7 EStG 1988: "Diese (Übertragungs-)Rücklage ist gesondert auszuweisen."~~

Der Ausweis erfolgt unter den unversteuerten Rücklagen, aufgegliedert in Bewertungsreserve und unversteuerte Rücklagen (§ 224 UGB idF vor dem RÄG 2014).

Rz 2470

~~Andere Regelungen stellen die Rücklagenbildung als die (außer)bilanzmäßige Möglichkeit für die Inanspruchnahme der jeweiligen steuerlichen Begünstigung dar. Diese finden sich in folgenden Bestimmungen:~~

- ~~§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988: "Der Forschungsfreibetrag kann - auch außerbilanzmäßig - innerhalb folgender Höchstbeträge geltend gemacht werden: ..."~~
- ~~§ 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988: "Der Bildungsfreibetrag kann - auch außerbilanzmäßig - geltend gemacht werden."~~
- ~~§ 124b Z 31 EStG 1988: "Ein Lehrlingsfreibetrag kann unter folgenden Voraussetzungen - auch außerbilanzmäßig - als Betriebsausgabe abgezogen werden: ..."~~

Macht das Unternehmen von dem in § 223 Abs. 6 UGB verankerten Wahlrecht Gebrauch, die Bewertungsreserve und die unversteuerten Rücklagen in der Bilanz in einer Summe zusammengefasst darzustellen, bestehen keine Bedenken, wenn die steuerlichen Begünstigungen nur im Anhang nach der Art eines "Bewertungsreservespiegels" und eines "Spiegels der unversteuerten Rücklagen" entsprechend den Ausweisvorschriften des EStG 1988 aufgegliedert werden.

Nach Rz 2470 wird die Überschrift zu Abschnitt 6.10.2 eingefügt (RÄG 2014)

6.10.2 Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016

Rz 2471 bis 2473 werden geändert (RÄG 2014)

Rz 2471

~~Eine weitere Bestimmung enthält Art. 3 § 1 Abs. 2 1. Euro-Finanzbegleitgesetz 1998, BGBl. I Nr. 126/1998. Im Zug der Währungsumstellung zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das nach dem 30. Dezember 1998 endet, können Umrechnungsgewinne bei Forderungen und Verbindlichkeiten einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden.~~

Mit dem RÄG 2014 entfiel § 205 UGB. Unversteuerte Rücklagen (einschließlich Bewertungsreserven) sind in der Unternehmensbilanz für Wirtschaftsjahre ab 2016 daher nicht mehr gesondert auszuweisen.

Rz 2472

~~Sind bilanzierende Steuerpflichtige verpflichtet, einen unternehmensrechtlichen Jahresabschluss zu erstellen, so müssen die genannten Begünstigungen - unter Beachtung der besonderen steuerlichen Ausweispflichten - bereits in der UGB-Bilanz angesetzt werden, um überhaupt steuerwirksam zu sein (so genannte umgekehrte Maßgeblichkeit, § 205 Abs. 1 UGB).~~

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 können die steuerlichen Begünstigungen gemäß § 8 Abs. 2, § 12 Abs. 1 und Abs. 8 sowie § 13 EStG 1988 für Wirtschaftsjahre ab 2016 unabhängig von der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ausschließlich in der Steuerbilanz – in der Praxis somit im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung zur UGB-Bilanz – geltend gemacht werden; dies setzt eine geeignete Evidenzhaltung für steuerliche Zwecke voraus.

Rz 2473

~~Darüber hinaus ergibt sich aus dem Prinzip der Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz für die Steuerbilanz, dass auch die direkte Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG 1988 sowie die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter gemäß § 13 EStG 1988 in der UGB-Bilanz vorgenommen werden müssen. Der Ausweis erfolgt unter den unversteuerten Rücklagen, aufgegliedert in Bewertungsreserve und unversteuerte Rücklagen (§ 224 UGB).~~

Gemäß § 906 Abs. 31 UGB sind bereits bilanzierte unversteuerte Rücklagen – abzüglich der darin enthaltenen passiven latenten Steuern – im (ersten) Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2015 beginnt, in die Gewinnrücklagen (bei Kapitalgesellschaften) bzw. ins Eigenkapital (bei rechnungslegungspflichtigen Einzelunternehmen und Personengesellschaften) einzustellen.

Der Abschnitt 6.10.3 samt Überschrift wird eingefügt (RÄG 2014)

6.10.3 Steuerliche Übergangsbestimmung

Rz 2474 und 2475 werden geändert (RÄG 2014)

Rz 2474

~~Macht das Unternehmen von dem in § 223 Abs. 6 UGB verankerten Wahlrecht Gebrauch, die Bewertungsreserve und die unversteuerten Rücklagen in der Bilanz in einer Summe zusammengefasst darzustellen, dann bestehen keine Bedenken, wenn die steuerlichen Begünstigungen nur im Anhang nach der Art eines "Bewertungsreservespiegels" und eines "Spiegels der unversteuerten Rücklagen" entsprechend den Ausweisvorschriften des EStG 1988 aufgegliedert werden.~~

Gemäß § 124b Z 271 EStG 1988 idF RÄG 2014 können bestehende unversteuerte Rücklagen (einschließlich Bewertungsreserven) iSd § 906 Abs. 31 UGB unabhängig vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss als steuerliche Rücklagen weitergeführt werden. Dadurch wird eine sofortige steuerwirksame Auflösung der unversteuerten Rücklagen (einschließlich Bewertungsreserven) unterdrückt.

Rz 2475

~~Soweit nach Ablauf der Ausweisfristen unter den unversteuerten 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 unversteuerten 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.~~

Wird dieses steuerliche Fortführungswahlrecht in Anspruch genommen, sind auf diese steuerlichen Rücklagen § 205 UGB und § 6 Z 13 erster Satz EStG 1988, jeweils idF vor RÄG 2014, sinngemäß weiter anzuwenden. Für steuerliche Zwecke werden diese steuerlichen Rücklagen somit nicht dauerhaft fortgeführt, sondern entsprechend der bisherigen Rechtslage behandelt.

Wurde daher etwa unternehmensrechtlich eine Bewertungsreserve aufgrund von § 12 EStG 1988 für ein Wirtschaftsgut gebildet und aufgrund des RÄG 2014 unternehmensrechtlich aufgelöst, ist die steuerlich fortgeführte Rücklage bei einer außerplanmäßigen Abschreibung dieses Wirtschaftsgutes oder spätestens bei dessen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen ertragswirksam aufzulösen bzw. bei Übertragung auf ein abnutzbares Wirtschaftsgut bereits laufend verteilt über dessen Restnutzungsdauer aufzulösen. Die Auflösung der steuerlichen Rücklage erfolgt im Wege der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung.

Für steuerliche Zwecke ist der Umstand der Fortführung als steuerliche Rücklage (durch einen entsprechenden Vermerk) im Anlageverzeichnis gesondert in Evidenz zu halten.

Beispiel:

Ein Einzelunternehmer (§ 5 - Gewinnermittler, Bilanzstichtag: 31.12.) übertrug im Jahr 2015 stille Reserven in Höhe von 20.000 Euro auf eine in der ersten Jahreshälfte angeschaffte Maschine (Anschaffungskosten 120.000 Euro; Nutzungsdauer 10 Jahre).

2015:

In der UGB-Bilanz zum 31.12.2015 wurde entsprechend der Rechtslage vor dem RÄG 2014 die Maschine mit 120.000 Euro aktiviert und eine Bewertungsreserve für diese Maschine mit 20.000 Euro aufwandswirksam passiviert. Unternehmensrechtlich wird in 2015 eine planmäßige Abschreibung iHv 12.000 Euro aufwandswirksam und eine Auflösung der Bewertungsreserve iHv 2.000 Euro verbucht;

31.12.2015: Unternehmensrechtliche Buchwerte: Maschine 108.000 Euro; Bewertungsreserve 18.000 Euro.

Die steuerlichen Anschaffungskosten der Maschine betragen auf Grund von § 12 Abs. 6 EStG 1988 100.000 Euro (120.000 – 20.000); AfA 2015: 10.000 Euro; keine Mehr-Weniger-Rechnung.

2016:

Unternehmensrechtlich wird im Wirtschaftsjahr 2016 die Bewertungsreserve aufgelöst und in die Gewinnrücklagen eingestellt. Weiters wird zum 31.12.2016 eine planmäßige Abschreibung der Maschine in Höhe von 12.000 Euro aufwandswirksam vorgenommen.

Wird vom steuerlichen Fortführungswahlrecht gemäß § 124b Z 271 EStG 1988 Gebrauch gemacht, ist die unternehmensrechtlich aufgelöste Bewertungsreserve als steuerliche Rücklage fortzuführen und entsprechend § 205 Abs. 2 UGB idF vor dem RÄG 2014 zu behandeln.

Die ertragswirksame Auflösung der steuerlichen Rücklage erfolgt über die – in den Jahren 2016 bis 2024 somit jährlich vorzunehmende steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung von + 2.000 Euro. Die steuerliche Abschreibung des Wirtschaftsgutes im Jahr 2016 beträgt somit 10.000 Euro.

Die Überschrift zu Abschnitt 6.13 wird geändert (AbgÄG 2015)

6.13 Entstrickungs- und Verstrickungsbesteuerung

Rz 2505 wird geändert (AbgÄG 2015)

Rz 2505

§ 6 Z 6 EStG 1988 dient der Abgrenzung der Besteuerungshoheit der Republik Österreich im Zusammenhang mit Gewinnverlagerungen ins Ausland und vom Ausland ins Inland. Sinn und Zweck der Bestimmung ist es, in Österreich entstandene stille Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern, Teilbetrieben oder ganzen Betrieben ins Ausland steuerlich zu erfassen bzw. ausländische stille Reserven bei Überführung ins Inland zu neutralisieren. Die Wirkungen des § 6 Z 6 **lit. a** EStG 1988 erstrecken sich auch auf sonstige Leistungen (siehe Rz 2510).

§ 6 Z 6 EStG 1988 ist auf natürliche Personen und auf Körperschaften anzuwenden. Als allgemeine Norm hat § 6 Z 6 EStG 1988 Nachrang gegenüber den speziellen Entstrickungsbestimmungen des Umgründungssteuerrechtes.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 wurde § 6 Z 6 EStG 1988 neu geregelt. Die Bestimmung wurde um eine allgemeine Entstrickungsregelung für sonstige Umstände erweitert, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen (§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF AbgÄG 2015; siehe dazu Rz 2518).

Das bisher in § 6 Z 6 EStG 1988 im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe vorgesehene Nichtfestsetzungskonzept wurde durch ein Ratenzahlungskonzept für die in § 6 Z 6 lit. c EStG 1988 abschließend geregelten Entstrickungsfälle der lit. a und lit. b im Verhältnis zu diesen Staaten ersetzt (siehe dazu Rz 2518).

Zur **bisherigen** Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld bei Überführung bzw. Verlegung **gemäß § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015** in den EU-/EWR-Raum**, die vor dem 1. Jänner 2016 erfolgte,** siehe Rz 2517a ff.

Der Abschnitt 6.13.2 wird neu eingefügt und die Überschrift lautet

6.13.2 Grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern

Der Abschnitt 6.13.2.1 wird neu eingefügt und die Überschrift lautet

6.13.2.1 Tatbestand

Rz 2506 wird geändert (Klarstellung)

Rz 2506

§ 6 Z 6 **lit. a** EStG 1988 ist für nachfolgende Falltypen der Überführung von Wirtschaftsgütern anwendbar:

- Von Betrieben in Betriebe.
- Von Betriebsstätten in Betriebe und umgekehrt.
- Von Betriebsstätten in Betriebsstätten desselben Betriebes.
- Verlegung ganzer Betriebe oder Teilbetriebe ins Ausland.

§ 6 Z 6 **lit. a** EStG 1988 erfasst auch alle Fälle, bei denen

- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist (siehe Rz 2514),
- der Steuerpflichtige an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft an der inländischen Kapitalgesellschaft zu mehr als 25% beteiligt ist (siehe Rz 2515) oder
- bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.

~~§ 6 Z 6 EStG 1988 ist auf natürliche Personen und auf Körperschaften anzuwenden. Er hat als allgemeine Norm Nachrang gegenüber den speziellen Normen des Umgründungssteuerrechtes.~~

§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988 kommt auch bei Überführung von Wirtschaftsgütern oder Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) in einen Staat zur Anwendung, mit dem Österreich kein Doppelbesteuerungsabkommen oder abkommensrechtlich die Anrechnungsmethode für spätere Gewinne aus der Veräußerung der überführten Wirtschaftsgüter vereinbart hat (zB Italien). Grenzüberschreitende Überführungen von Wirtschaftsgütern zwischen ausländischen Betriebsstätten sind von § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 nicht erfasst. Insoweit damit jedoch die Einschränkung von österreichischen Besteuerungsrechten verbunden ist, sind derartige Vorgänge von § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 erfasst (siehe Rz 2518).

Abschnitt 6.13.2 wird zu Abschnitt 6.13.2.2

6.13.2.2 Begriff "Überführen"

Rz 2510 wird geändert (Klarstellung)

Rz 2510

Keine Überführung iSd § 6 Z 6 **lit. a** EStG 1988 ist anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut nur vorübergehend ~~überlassen~~ **in einem anderen Betrieb/einer anderen Betriebsstätte verwendet** wird. Als vorübergehende ~~Überlassung~~**Verwendung** ist ein Zeitraum von nicht mehr als zwölf Monaten anzusehen (siehe auch Rz 37**10**~~27 ff, Verwendung in einer inländischen Betriebsstätte - Investitionsfreibetrag~~).

Die Bestimmungen des § 6 Z 6 **lit. a** EStG 1988 ist auch auf ~~die Überlassung von~~ sonstige~~n~~ Leistungen ~~anzuwenden (EAS 1090 vom 19. Juni 1997).~~

~~Mit dem AbgÄG 2004 wurde in § 6 Z 6 lit a EStG 1988 ausdrücklich klargestellt, dass die Bestimmung sinngemäß auch auf sonstigen Leistungen im Geschäftsverkehr~~ zwischen den in Rz 2506 genannten verbundenen wirtschaftlichen Einheiten anzuwenden ~~ist~~ (siehe auch schon EAS 1090 vom 19. Juni 1997).

Abschnitt 6.13.3 wird zu Abschnitt 6.13.2.3 und Rz 2511 wird geändert (AbgÄG 2015 und Klarstellung)

6.13.2.3 Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises - OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

Rz 2511

Gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 ist jener Wert anzusetzen, der im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wäre, was dem sog. Fremdvergleichswert entspricht.

§ 6 Z 6 EStG 1988 bildet auch die primäre innerstaatliche Rechtsgrundlage für Gewinnerhöhungen zur Wahrnehmung des in Art. 9 der DBA verankerten Fremdvergleichsgrundsatzes (siehe dazu Rz 2512 f und VPR 2010 Rz 14 ff).

Im Verhältnis zu Staaten, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, unterliegt die ~~Fremdpreisermittlung~~ **Ermittlung des fremdvergleichskonformen Wertes** des § 6 Z 6 EStG 1988 auch den ~~im Grunde~~ gleichlaufenden Regeln der den Artikeln 7 und 9 des OECD-Musterabkommens nachgebildeten Abkommensvorschriften (sowie im EU-Raum den Artikeln 4 Abs. 1 und 2 der Schiedskonvention). Dies hat zur Folge, dass die auf österreichischer Seite als Ausgangsland angesetzten ~~Fremdpreise~~ **fremdvergleichskonformen Preise** mit jenen übereinstimmen müssen, die auf ausländischer Seite als Eingangsland des Wirtschaftsgut- oder Leistungstransfers angesetzt werden. Findet im Ausland keine den internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen entsprechende Bewertung statt und führt dies zum Eintritt des Risikos einer internationalen Doppelbesteuerung, kann durch Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens eine grenzüberschreitende Konfliktlösung herbeigeführt werden. Dieser Antrag ist im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers zu stellen bzw. sollte bei verbundenen Kapitalgesellschaften **grundsätzlich** im Staat der Muttergesellschaft gestellt werden.

Rz 2513 wird wie folgt geändert (Verweisanpassung)

Rz 2513

In Verständigungsverfahren getroffene Abkommensauslegungen bleiben davon unberührt. (Erlass BMF 27.10.1995, AÖF Nr. 284/1995).

Weiters sind die von der OECD überarbeiteten und ergänzten "Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmungen und Steuerverwaltungen" zu berücksichtigen (~~Erlässe BMF 8.7.1996, AÖF Nr. 114/1996; BMF 15.4.1997, AÖF Nr. 122/1997 und BMF 4.8.1998, AÖF Nr. 86/1998~~**siehe dazu VPR 2010 Rz 1 ff**).

Abschnitt 6.13.4 wird zu Abschnitt 6.13.2.4 und die Rz 2514 bis 2516 werden geändert (Klarstellung)

6.13.2.4 Personenidentität

Rz 2514

Werden Wirtschaftsgüter eines inländischen (ausländischen) Betriebes in einen anderen ausländischen (inländischen) Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt, liegt eine Entnahme und nachfolgende Einlage vor. Werden Wirtschaftsgüter einer inländischen Personengesellschaft in eine andere (ausländische) Personengesellschaft überführt, gilt dieser Vorgang ebenfalls als Entnahme und nachfolgende Einlage, wenn an beiden Personengesellschaften die gleichen Gesellschafter mit dem gleichen Anteilsverhältnis beteiligt sind.

Für beide Fälle gilt, dass Geschäftsbeziehungen nur zwischen verschiedenen Vertragspartnern möglich sind. Daraus folgt, dass in diesen Überführungen unbeschadet der im § 6 Z 6 **lit. a** EStG 1988 vorgesehenen Wertansätze keine Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgänge iSd §§ 10 und 12 EStG 1988 erblickt werden können.

Rz 2515

§ 6 Z 6 **lit. a** EStG 1988 ist auch dann anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder ~~(seit dem AbgÄG 2004)~~ die ausländische Kapitalgesellschaft an der inländischen Kapitalgesellschaft wesentlich, das ist zu mehr als

25%, beteiligt ist. Für die Beurteilung der Frage, ob eine mehr als 25-**prozent**~~%~~ige Beteiligung vorliegt, sind auch mittelbare Beteiligungen miteinzubeziehen. Die ausländische Kapitalgesellschaft muss zudem mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sein (KStR 2013 Rz 133 und 1204).

Rz 2516

Die Anwendung des § 6 Z 6 **lit. a** EStG 1988 erfasst auch Betriebe, an denen dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben. Ob diese Kriterien vorliegen, ist von der Behörde in freier Beweiswürdigung gem**äß** § 167 Abs. 2 BAO zu überprüfen, wobei der Abgabepflichtige auf Grund des Vorliegens von Auslandsbeziehungen im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht an der Beweismittelbeschaffung mitzuwirken hat. Die Beurteilung erfolgt im Einklang mit den dem Artikel 9 des OECD-Musterabkommens nachgebildeten Vorschriften des jeweiligen DBA.

Abschnitt 6.13.5 wird zu Abschnitt 6.13.2.5 und Rz 2517 wird geändert (Klarstellung)

6.13.2.5 Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten)

Rz 2517

~~Angemessene Werte sind~~ **Der Fremdvergleichswert gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 ist** auch bei der Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten ins Ausland anzusetzen; **dies betrifft auch die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer bislang unbeschränkt steuerpflichtigen betrieblich tätigen Körperschaft vom Inland in das Ausland, weil der Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte gemäß § 29 Abs. 2 lit. a BAO darstellt. Dabei** ~~es~~ ist der Wert des gesamten Betriebes (Betriebsstätte) einschließlich eines Firmenwertes zu ermitteln. **Die Ermittlung dieses Werts hat nach einer betriebswirtschaftlich anerkannten Methode zu erfolgen.** ~~Zur Verlegung in den EU-/EWR-Raum siehe Rz 2517a ff.~~

Abschnitt 6.13.6 wird zu Abschnitt 6.13.3, die Überschrift und Rz 2517a und 2517b werden geändert (AbgÄG 2015, Klarstellung sowie DBA-Änderungen mit Liechtenstein und Island)

6.13.3 Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld für Überführung bzw. Verlegung in den EU-/EWR-Raum vor dem 1.1.2016

Rz 2517a

Für Überführungen von Wirtschaftsgütern und Verlegungen von Betrieben/Betriebsstätten, die vor dem 1.1.2016 aus dem Inland in einen EU-Staat oder EWR-Staat erfolgen, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist das bisherige Nichtfestsetzungskonzept (§ 6 Z 6 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015) weiterhin anwendbar. ~~Der EuGH hat mit dem Urteil vom 11.3.2004, Rs C-9/02, „Hughes de Lasteyrie du Saillant", die französische Wegzugsbesteuerung für in Frankreich steuerhängige Beteiligungen im Privatvermögen für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt. Mit dem AbgÄG 2004 wurde in Hinblick auf dieses Urteil neben § 31 auch § 6 Z 6 EStG 1988 geändert.~~ Danach ist ~~ab 31.12.2004 bei Überführung von Wirtschaftsgütern und Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht,~~ auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch Überführung bzw. Verlegung entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen nicht festzusetzen.

Überführt der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr mehrere Wirtschaftsgüter (Betriebe, Betriebsstätten), kann er sein Antragsrecht für jedes einzelne Wirtschaftsgut (jeden Betrieb, jede Betriebsstätte) unabhängig ausüben.

Rz 2517b

Die Möglichkeit der Nichtfestsetzung der durch Überführung von Wirtschaftsgütern bzw. Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten entstandenen Steuerschuld gilt nur bei Überführung bzw. Verlegung in einen Staat

- der Europäischen Union,

- des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht **(siehe dazu Rz 2518)**. ~~Eine solche umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht mit Norwegen, hingegen nicht mit Liechtenstein und Island. Im Verhältnis zur Schweiz kommt eine Nichtfestsetzung nicht in Betracht, weil die Schweiz dem Europäischen Wirtschaftsraum nicht angehört und zudem mit der Schweiz auch keine vergleichbare Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.~~

Rz 2517e wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015)

Rz 2517e

Die nach der Überführung oder Verlegung erfolgte Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das die Steuerfestsetzung im Wege der Abänderung des Bescheides des Jahres der Überführung bzw. der Verlegung nach sich zieht. Der Eintritt des rückwirkenden Ereignisses ist dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen, wenn das rückwirkende Ereignis in der Begründung des Bescheides angeführt ist (§ 120 Abs. 3 BAO).

Sollte es zwischen der Überführung oder Verlegung und der tatsächlichen Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen zu einer Wertminderung des Wirtschaftsgutes oder des Vermögens kommen, reduziert diese die Bemessungsgrundlage bis auf maximal Null. Damit ist sichergestellt, dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen (zur steuertechnischen Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages siehe Rz 6170d).

Wird die Wertminderung aber bereits im Zuzugstaat berücksichtigt, kann es - ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2007 - zu keiner Reduzierung der Bemessungsgrundlage kommen. Damit wird eine Doppelberücksichtigung von Wertminderungen der überführten Wirtschaftsgüter vermieden.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Steuerpflichtiger überführt **im Jahr 2010** ein Wirtschaftsgut von seinem Betrieb in Wien in seine Betriebsstätte nach München; der Buchwert des Wirtschaftsgutes bei Überführung beträgt 200, der fremdübliche Verrechnungspreis beträgt 300. Der Steuerpflichtige beantragt die Nichtfestsetzung der stillen Reserve iHv 100. ~~Ein~~ **Im** Jahr **2011** ~~nach Überführung~~ veräußert der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut um*

a) 350,

b) 250,

c) 150.

Im Fall a) ist die stille Reserve bei Überführung iHv 100 voll zu berücksichtigen; die in Deutschland eingetretene Wertsteigerung von 300 auf 350 bleibt unberücksichtigt.

Im Fall b) sind von der stillen Reserve bei Überführung nur 50 zu berücksichtigen, weil nachträgliche Wertminderungen im Ausland den zu berücksichtigenden Betrag bis auf 50 reduzieren. Wird die Wertminderung von 50 jedoch im Ausland berücksichtigt, ist die stille Reserve bei Überführung iHv 100 voll anzusetzen.

Im Fall c) ist von der stillen Reserve bei Überführung Null zu berücksichtigen, weil nachträgliche Wertminderungen im Ausland den zu berücksichtigenden Betrag bis auf maximal Null reduzieren. Wird die Wertminderung von 150 jedoch im Ausland berücksichtigt, ist die stille Reserve bei Überführung iHv 100 voll anzusetzen.

Rz 2517g bis 2517i werden geändert (AbgÄG 2015)

Rz 2517g

Für rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO richtet sich der Verjährungsbeginn nach § 208 Abs. 1 lit. e BAO. Nach § 208 Abs. 1 lit. e BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 295a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist. Abänderungen gemäß § 295a BAO sind daher auch dann zulässig, wenn die vom Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches abgeleitete (fünfjährige **oder bei hinterzogenen Abgaben zehnjährige**) Bemessungsverjährungsfrist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) bereits abgelaufen ist**.**~~, sofern die "absolute Verjährung" nach § 209 Abs. 3 BAO (10 Jahre ab Entstehen des Abgabenanspruches) noch nicht eingetreten ist.~~

Dies gilt gemäß § 209 Abs. 5 BAO auch für die absolute Verjährung, die somit ebenfalls mit Eintritt des rückwirkenden Ereignisses beginnt. Dadurch ist es möglich, auch in jenen Nichtfestsetzungsfällen noch eine Festsetzung vorzunehmen, in denen das die Festsetzung auslösende (rückwirkende) Ereignis außerhalb der absoluten Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 3 BAO eintritt.

§ 209 Abs. 5 BAO trat mit 1. Jänner 2016 in Kraft. Die Durchbrechung der absoluten Verjährung ist somit auch in jenen Fällen anzuwenden, in denen die Steuerschuld nach § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015 bereits vor dem Inkrafttreten der geänderten Verjährungsbestimmungen nicht festgesetzt

worden ist. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2005 entstanden ist, da „Wegzüge" vor diesem Zeitpunkt aufgrund der absoluten Verjährung nicht mehr erfasst werden können.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger überführte

a) im Jahr 2005,

b) im Jahr 2006

ein Wirtschaftsgut von seinem Betrieb in Wien in seine Betriebsstätte nach Bratislava und beantragte die Nichtfestsetzung der Steuerschuld.

Im Jahr 2017 veräußert der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut.

Im Fall a) ist die Steuerfestsetzung im Weg der Abänderung des Bescheides 2005 nicht mehr möglich, weil der Abgabenanspruch bereits mit dem 31.12.2005 entstanden ist und somit die absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO bereits mit Ablauf des 31.12.2015 eingetreten ist.

Im Fall b) ist die Steuerfestsetzung im Wege der Abänderung des Bescheides des Jahres 2006 hingegen noch möglich. Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres 2017 (Eintritt des rückwirkenden Ereignisses); die Festsetzung hat daher bis Ende des Jahres 2022 (bei hinterzogenen Abgaben bis Ende 2027) zu erfolgen. Spätestens mit Ablauf des Jahres 2027 tritt die absolute Verjährung nach § 209 Abs. 5 BAO ein.

Rz 2517h

Erfolgt in den Fällen nicht festgesetzter Steuerschuld tatsächlich oder umgründungsveranlasst eine Rücküberführung von Wirtschaftsgütern oder eine Rückverlegung von Betrieben (Betriebsstätten) aus dem Ausland ins Inland, sind **unverändert zur bisherigen Rechtslage** die fortgeschriebenen Buchwerte vor Überführung bzw. Verlegung anzusetzen **(§ 6 Z 6 lit. h EStG 1988)**. **Die Bewertung mit den fortgeschriebenen Buchwerten kommt ab 1.1.2016 auch zur Anwendung, wenn hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter sonstige Umstände eintreten, die (wieder) zu einer Entstehung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen.** Die Rücküberführung**,** ~~bzw.~~ Rückverlegung **oder der Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich** löst daher einerseits keine Festsetzung der im Jahr der Überführung bzw. Verlegung nicht festgesetzten Steuer aus. Andererseits sind bei Rücküberführung**,** ~~bzw.~~ bei Rückverlegung **oder bei Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich** die

fortgeschriebenen Buchwerte bei Überführung bzw. Verlegung anzusetzen. Mit dem gesetzlichen Erfordernis der "fortgeschriebenen Buchwerte" sollen Mehrfachabschreibungen im Ausland und im Inland verhindert werden. Daher sind bei Rücküberführung bzw. bei Rückverlegung alle Abschreibungen, die zwischenzeitlich im Inland (nach inländischem Steuerrecht) vorzunehmen gewesen wären, vom Buchwert bei Überführung bzw. Verlegung abzuziehen. Dies gilt für die AfA und für Teilwertabschreibungen gleichermaßen.

Beispiel:

*Eine **Anfang 2011 angeschaffte** Maschine mit Anschaffungskosten iHv 400 wird im Inland jährlich mit 50 abgeschrieben (Nutzungsdauer 8 Jahre). Nach Ablauf des ~~vierten~~ Jahres **2014** wird die Maschine in die Betriebsstätte nach München überführt; der Buchwert bei Überführung beträgt 200, der fremdübliche Verrechnungspreis beträgt 220. Die darauf entfallende Steuer wurde antraggemäß nicht festgesetzt. Die Maschine wird zwei Jahre in München genutzt und sodann **Anfang 2016** nach Österreich rücküberführt. In Österreich ist die Maschine mit 100 anzusetzen, weil die fortgeschriebenen Buchwerte bei Überführung maßgebend sind; das bedeutet, dass vom Buchwert bei Überführung (200) zwei Jahresabschreibungsbeträge (100) abzuziehen sind.*

Abweichend vom § 6 Z 6 lit. c EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015 gilt jedoch ab dem 1.1.2016 gemäß § 6 Z 6 lit. h EStG 1988 iVm § 27 Abs. 6 Z 1 lit. e EStG 1988 idF AbgÄG 2015 der gemeine Wert als Bewertungsobergrenze. Damit sollen im Ausland eingetretene und berücksichtigte Wertminderungen nicht durch Ansatz der ursprünglich höheren fortgeschriebenen Buchwerte ein weiteres Mal steuerlich berücksichtigt werden können.

Rz 2517i

Sollte nach Rücküberführung von Wirtschaftsgütern oder Rückverlegung von Betrieben (Betriebsstätten) nach Österreich eine Veräußerung (Entnahme) erfolgen, kann vom Veräußerungserlös (Entnahmenwert) eine im ausländischen EU-/EWR-Raum eingetretene Wertsteigerung abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige die Wertsteigerung im ausländischen EU-/EWR-Raum nachweist **(§ 6 Z 6 lit. h EStG 1988 iVm § 27 Abs. 6 Z 1 lit. e EStG 1988 idF AbgÄG 2015)**.

Beispiel:

*Ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut wird **im Jahr 2015** vom Betrieb in Wien in die Betriebsstätte in München überführt. Der Buchwert bei Überführung beträgt 200, der*

*fremdübliche Verrechnungspreis 250. Zwei Jahre später wird das Wirtschaftsgut nach Österreich rücküberführt, wobei das Wirtschaft**s**gut im Ausland eine Wertsteigerung auf 300 erfahren hat; in Österreich ist für das Wirtschaftsgut der Buchwert bei Überführung maßgebend. Sodann wird das Wirtschaftsgut in Österreich um 320 veräußert. Vom Veräußerungsgewinn iHv 120 kann die Wertsteigerung im Ausland iHv 50 abgezogen werden, sofern sie vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird.*

Rz 2517k wird geändert (AbgÄG 2015)

Rz 2517k

Auf die durch Überführung von Wirtschaftsgütern bzw. Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) entstandene, aber zunächst nicht festgesetzte Steuerschuld sind im Fall der nachträglichen Festsetzung keine Anspruchszinsen (§ 205 BAO) zu entrichten **(§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015 iVm § 124b Z 300 EStG 1988)**.

Der Abschnitt 6.13.6.1 entfällt und die Rz 2517l bis 2517n werden geändert (AbgÄG 2015)

~~6.13.6.1 Überführung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens~~

Rz 2517l

Für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für die nach der Überführung oder Verlegung ins Ausland ein Aktivposten angesetzt wird, war in § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015 eine Ausnahme vom Steueraufschub vorgesehen. Im Rahmen des Ratenzahlungskonzeptes entfiel diese Sonderregelung für unkörperliche Wirtschaftsgüter, da diese ohnedies für sämtliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zur Anwendung kommt. Die bisherige Bestimmung ist letztmalig auf Überführungen bzw. auf Verlegungen von Betrieben (Betriebsstätten) vor dem 1.1.2016 anzuwenden.

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, Rs 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

Die Ausnahme von der Steuer-Nichtfestsetzung erfasst unkörperliche Wirtschaft**s**güter 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 **lit. a** 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 **gemäß § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015** 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

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 **im Jahr 2015** 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.

Der Abschnitt 6.13.4 samt Überschrift sowie die Rz 2518 werden eingefügt (AbgÄG 2015); die bisherige Rz 2518 wird in Rz 2519 überführt

6.13.4 Einschränkung des Besteuerungsrechtes (§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF AbgÄG 2015)

Rz 2518

Nach § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF AbgÄG 2015 sind Wirtschaftsgüter ebenfalls mit dem Fremdvergleichswert gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 anzusetzen, wenn sonstige Umstände eintreten, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter führen. Damit sind sämtliche sonstige – nicht bereits von § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 erfasste – Umstände, welcher Art auch immer,

gemeint. Eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen ist für den Eintritt von Umständen iSd lit. b nicht erforderlich (siehe auch Rz 6148a); daher sind davon auch Handlungen anderer Personen oder rechtliche Vorgänge erfasst.

§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988 ist daher insbesondere auf folgende Umstände anwendbar:

- **Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer bislang unbeschränkt steuerpflichtigen betrieblich tätigen Körperschaft vom Inland in das Ausland in Bezug auf Wirtschaftsgüter, die keinem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen waren (zB Betriebsstättenvermögen bzw. Immobilienvermögen in Staaten, mit denen im DBA die Anrechnungsmethode verankert ist);**
- **Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer bislang unbeschränkt steuerpflichtigen Holdinggesellschaft vom Inland in das Ausland in Bezug auf Wirtschaftsgüter, für deren Veräußerung nach einem DBA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat der Holdinggesellschaft das Besteuerungsrecht zukommt (zB für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften);**
- **Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern, die keinem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen sind, an eine im Ausland ansässige Person;**
- **Die grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen ausländischen Betriebsstätten bei Einschränkung von österreichischem Besteuerungssubstrat;**
- **Die Änderung eines DBA zB durch**
  - **die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs, durch welchen ein Zurechnungswechsel von Wirtschaftsgütern vom inländischen Betrieb zur ausländischen Betriebsstätte erfolgt;**
  - **den Wechsel von der Anrechnungs- zur Befreiungsmethode in Bezug auf ausländisches Immobilienvermögen oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.**

- **Der Neuabschluss eines DBA, wenn hierdurch Österreich in seinem Recht auf Besteuerung jener stillen Reserven in Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens eingeschränkt wird, die bis zum Inkrafttreten des Abkommens entstanden sind. Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts liegt daher nicht vor, wenn sich der DBA-Partnerstaat im Rahmen des jeweiligen Abkommens (zB im Protokoll) zu einer Auslegung des Abkommens entsprechend der Bemerkung Österreichs in Rz 32.1 OECD-Musterkommentar zu Art. 13 OECD-MA verpflichtet, wonach der Neuabschluss eines Abkommens einen Vertragsstaat nicht in der Ausübung des Rechts auf Besteuerung jener stillen Reserven hindert, die vor Inkrafttreten des Abkommens entstanden sind.**

Der Abschnitt 6.13.5 samt Überschrift sowie die Rz 2518a bis 2518s werden eingefügt (AbgÄG 2015)

6.13.5 Ratenzahlungskonzept ab dem 1.1.2016 (§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988 idF AbgÄG 2015)

Rz 2518a

Wird die Steuerschuld aufgrund der in § 6 Z 6 lit. a oder lit. b EStG 1988 normierten Tatbestände festgesetzt, kann der Steuerpflichtige im Rahmen der Steuererklärung beantragen, die Steuerschuld gemäß lit. a oder lit. b in Raten zu entrichten, wenn

- **die Überführung von Wirtschaftsgütern bzw. die Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten in einen EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe, oder**
- **die Einschränkung des Besteuerungsrechts in Bezug auf Wirtschaftsgüter aufgrund sonstiger Umstände gegenüber einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe**

erfolgt.

Das Ratenzahlungskonzept kommt mit sämtlichen EU-Staaten und mittlerweile auch mit sämtlichen EWR-Staaten zur Anwendung, weil eine solche umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe sowohl mit Norwegen als auch seit 2014 mit Liechtenstein und seit 2017 mit Island besteht.

Rz 2518b

Entsprechend der bisherigen Rechtslage (siehe Rz 2517c) ist die Möglichkeit der Entrichtung der Steuerschuld in Raten bei der Überführung von Wirtschaftsgütern oder Betriebsstätten auf Überführungen innerhalb eines einheitlichen Betriebes desselben Steuerpflichtigen (einschließlich der grenzüberschreitenden Verlegung des einheitlichen Betriebes als solchem) eingeschränkt.

Rz 2518c

Überführt der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr mehrere Wirtschaftsgüter (Betriebe, Betriebsstätten) oder kommt es in Bezug auf mehrere Wirtschaftsgüter (Betriebe, Betriebsstätten) zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts, kann er sein Antragsrecht auf Ratenzahlung für jedes einzelne Wirtschaftsgut (jeden Betrieb, jede Betriebsstätte) gesondert ausüben.

Rz 2518d

Entsprechend der bisherigen Rechtslage kann der Antrag auf Entrichtung der Steuerschuld in Raten nur mit der Steuererklärung des Jahres der Überführung/Verlegung oder Einschränkung des Besteuerungsrechts gestellt werden, die vor Ergehen des Einkommen-/Körperschaftsteuerbescheides eingebracht wurde; zu den verfahrensrechtlichen Aspekten siehe bereits Rz 2517d.

Rz 2518e

Bei der Ratenzahlung wird zwischen Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens unterschieden; zur Abgrenzung siehe Rz 606. Beim Anlagevermögen wird nicht danach unterschieden, ob es sich um abnutzbares

oder nicht abnutzbares bzw. um körperliches oder unkörperliches Anlagevermögen handelt.

Rz 2518f

Die auf die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens entfallende Steuerschuld kann auf Antrag in sieben Jahresraten entrichtet werden (§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988 idF AbgÄG 2015). Abweichend vom Anlagevermögen ist für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gemäß § 6 Z 6 lit. e EStG 1988 ein gesonderter Ratenzahlungszeitraum von zwei Jahren vorgesehen.

Die erste Rate wird mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig; somit zum gleichen Zeitpunkt wie die restliche (nicht von der Ratenzahlung betroffene) Steuerschuld (§ 210 Abs. 1 BAO).

Die folgenden sechs Raten für das Anlagevermögen sowie die zweite Rate für das Umlaufvermögen werden aus Vereinfachungsgründen jeweils am 30. September der (des) Folgejahre(s) fällig.

Das erste Folgejahr bezieht sich nicht auf das Jahr des Ergehens des Abgabenbescheides, sondern auf das Jahr, in dem die 1. Rate fällig gestellt wird.

> ***Beispiel:***
>
> ***Der Abgabenbescheid 2016 ergeht am 20.12.2017; die 1. Rate der Steuerschuld gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 wird gemeinsam mit der restlichen Steuerschuld am 20.1.2018 fällig, 2019 ist somit das Folgejahr. Die 2. Rate wird daher am 30.9.2019 fällig; die Raten 3 bis 7 hinsichtlich des Anlagevermögens werden jeweils am 30.9. der Jahre 2020 bis 2024 fällig.***

Rz 2518g

Über die in § 6 Z 6 lit. d und lit. e EStG 1988 geregelten Fälligkeitstermine ist im Abgabenbescheid abzusprechen. Es sind weder Stundungs- noch Anspruchszinsen für die in Raten zu zahlenden Beträge zu entrichten.

Rz 2518h

Werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Betriebe oder Betriebsstätten vor Eintritt der Fälligkeit sämtlicher Raten

- **veräußert oder**
- **scheiden diese auf sonstige Weise aus dem Betriebsvermögen aus oder**
- **werden in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raumes überführt oder verlegt,**

kommt es gemäß § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 zu einer vorzeitigen Fälligstellung noch offener Raten. Der Steuerpflichtige hat den Eintritt eines in lit. d genannten Umstandes der zuständigen Abgabenbehörde innerhalb von drei Monaten anzuzeigen.

Rz 2518i

Die gesonderte Fälligstellung einzelner Raten erfolgt auf Grundlage des § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 durch einen eigenen Abänderungsbescheid, der neben den ursprünglichen Abgabenbescheid des Entstrickungsjahres tritt und lediglich die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch offene Steuerschuld fällig stellt, für die die weitere Ratenentrichtung nicht mehr zulässig ist. Die Fälligstellung erfolgt gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monates nach Bekanntgabe des Abänderungsbescheides.

- **Betrifft die Fälligstellung die gesamte von der Ratenzahlung erfasste noch offene Steuerschuld, bleibt für weitere Raten kein Raum.**
- **Betrifft die Fälligstellung nicht die gesamte von der Ratenzahlung erfasste noch offene Steuerschuld, vermindert sich die Gesamthöhe der verbleibenden Raten um den fällig gestellten Betrag; die noch offenen Raten sind daher entsprechend zu vermindern. Das ist zB der Fall, wenn – bei gleichzeitiger Übertragung von mehreren dem Ratenzahlungskonzept unterliegenden Wirtschaftsgütern – ein die Fälligstellung auslösender Tatbestand nicht in Bezug auf alle Wirtschaftsgüter verwirklicht wird, zB nur ein einzelnes Wirtschaftsgut veräußert wird. Im Abänderungsbescheid sind dann die noch offenen Raten bezogen auf das veräußerte Wirtschaftsgut sofort fällig zu stellen; die verbleibenden Raten, welche die Steuerschuld in Bezug auf die anderen Wirtschaftsgüter betreffen, sind der Höhe nach abzuändern; an der Fälligkeit der verbleibenden Raten zum 30.9. ändert sich nichts.**

Beispiel:

Die Wirtschaftsgüter A und B wurden 2016 in eine ausländische Betriebsstätte verbracht. Gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 wurde hinsichtlich der Steuerschuld in Bezug auf das Wirtschaftsgut A (70.000 €) und in Bezug auf das Wirtschaftsgut B (21.000 €) im Abgabenbescheid 2016 die Ratenzahlung bewilligt. Dieser Abgabenbescheid erging am 1.10.2017. Es werden daher in den Jahren 2017 (1 Monat nach Bescheidbekanntgabe) sowie jeweils am 30.9. der Jahre 2018 bis 2023 jeweils 13.000 € fällig.

Am 1.3.2020 werden die Wirtschaftsgüter A und B veräußert und dies dem Finanzamt am 30.5.2020 fristgerecht mitgeteilt. Das Finanzamt erlässt am 2.8.2020 den Abänderungsbescheid, in dem der zu diesem Zeitpunkt noch offene Betrag fällig gestellt wird. Dieser Betrag ist wie folgt zu ermitteln:

Gesamte von der Ratenzahlung betroffene Steuerschuld	***91.000***
Bisher fällig gewordene Raten der Jahre 2017 bis 2019	***39.000***
Differenz: Mit Bescheid vom 2.8.2020 fällig zu stellender Betrag *)	***52.000***

****) Entspricht den Raten der Jahre 2020 bis 2023***

Variante:

Am 1.3.2020 wird (bei gleichbleibendem sonstigem Sachverhalt) nur das Wirtschaftsgut A veräußert.

Gesamte von der Ratenzahlung betroffene Steuerschuld	***91.000***
Bisher fällig gewordene Raten der Jahre 2017 bis 2019	***39.000***
Mit Bescheid vom 2.8.2020 fällig zu stellender Betrag (entspricht den Raten der Jahre 2020 bis 2023 in Bezug auf das Wirtschaftsgut A)	***40.000***
Verbleibende Rate 2020 zum 30.9.2020 *)	***3.000***
Verbleibende Rate 2021 zum 30.9.2021 *)	***3.000***
Verbleibende Rate 2022 zum 30.9.2022 *)	***3.000***
Verbleibende Rate 2023 zum 30.9.2023 *)	***3.000***

****) Ursprünglicher Ratenbetrag von 13.000 abzüglich des 2020 fällig gestellten Anteils von 10.000.***

Rz 2518j

Der Abänderungsbescheid spricht (nur) über die Fälligkeit ab und ergänzt insoweit den die Raten vorsehenden Ursprungsbescheid. Der Spruch umfasst die

sofortige Fälligstellung und eine allfällige Betragsverminderung, die sich daraus für noch verbleibende Raten ergibt. Da der ursprüngliche Abgabenfestsetzungsbescheid nur hinsichtlich der Fälligkeit abgeändert wird, können im Rahmen der Erlassung des Abänderungsbescheides nur Umstände berücksichtigt werden, die den Tatbestand des § 6 Z 6 lit. c EStG 1988 betreffen. Nur dahingehend ist der Bescheid mit Beschwerde bekämpfbar und einer sonstigen Änderung zugänglich. Dementsprechend kann der Festsetzungsbescheid des Entstrickungsjahres hinsichtlich des gesamten der Entrichtung in Raten unterliegenden Steuerbetrages durch den Abänderungsbescheid keine Änderung erfahren.

Rz 2518k

Abweichend vom Anlagevermögen erfolgt beim Umlaufvermögen keine gesonderte vorzeitige Fälligstellung der noch offenen – auf das Umlaufvermögen entfallenden – Raten vor Ablauf des zweijährigen Verteilungszeitraums. Eine frühere Veräußerung von Umlaufvermögen führt daher zu keiner vorzeitigen Fälligstellung noch offener Raten; diese muss daher auch nicht beim zuständigen Finanzamt angezeigt werden.

Rz 2518l

Der Fremdvergleichswert gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 ist auch für passive Wirtschaftsgüter anzusetzen. Liegt dieser unter dem steuerlichen Buchwert, kommt es daher gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 zur Aufdeckung stiller Reserven. Es bestehen keine Bedenken, das Ratenzahlungskonzept gemäß § 6 Z 6 lit. c und lit. d EStG 1988 auch analog für Wirtschaftsgüter der Passivseite anzuwenden. Entsprechend der Unterscheidung zwischen Umlaufvermögen und Anlagevermögen sind daher Wirtschaftsgüter der Passivseite, die eine Laufzeit von mehr als einem Jahr aufweisen, entsprechend dem Ratenzahlungskonzept für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu behandeln. Dahingegen sind Wirtschaftsgüter der Passivseite, die eine Laufzeit von bis zu einem Jahr aufweisen, hinsichtlich des Ratenzahlungskonzeptes wie das Umlaufvermögen zu behandeln.

Rz 2518m

Liegt der Fremdvergleichswert eines passiven Wirtschaftsgutes über dem steuerlichen Buchwert, kommt es gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 zu einer steuerwirksamen Aufdeckung stiller Lasten (zB in einer Sozialkapitalrückstellung). Diese negativen Beträge sind bei der Einkünfteermittlung in voller Höhe zu berücksichtigen; zur Kürzung mit stillen Reserven anderer Wirtschaftsgüter bei einer Verlegung von Betrieben/Betriebsstätten siehe Rz 2518n.

Rz 2518n

Im Falle der Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) ist die stille Reserve des Betriebes (der Betriebsstätte) zu ermitteln; diese ergibt sich aus der Differenz aus den stillen Reserven und den stillen Lasten (saldierter Betrag). Diese saldierte stille Reserve des Betriebes (der Betriebsstätte) ist in weiterer Folge auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Entsprechend diesem Aufteilungsverhältnis ist sodann bei Inanspruchnahme des Ratenzahlungskonzepts die gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 entstandene Steuerschuld den einzelnen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, dem etwaigen Firmenwert und dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Diese Aufteilung ist im Hinblick auf eine spätere vorzeitige Fälligstellung (zB aufgrund einer späteren Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter) von Bedeutung.

Die Aufteilung der stillen Lasten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter des Anlage- bzw. Umlaufvermögens kann dabei entsprechend dem Verhältnis der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven erfolgen. Es bestehen keine Bedenken, aus Vereinfachungsgründen die stillen Lasten ausschließlich mit einem etwaigen Firmenwert zu saldieren.

> ***Beispiel:***
>
> ***Im Jahr 2016 wird ein Betrieb mit einem Buchwert von 30 und einem Fremdvergleichswert gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 von 70 ins EU-Ausland überführt. Die stille Reserve des gesamten Betriebes beträgt somit 40; die stillen Reserven in den Aktiva betragen jedoch 50 (stille Reserven in einem nicht abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens 30,***

im Firmenwert 15 und im Umlaufvermögen 5), die stillen Lasten in den Passiva betragen 10.

Entsprechend dem Verhältnis der stillen Reserven sind daher die stillen Lasten zu 60% dem nicht abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, zu 30% dem Firmenwert und zu 10% dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Folglich beträgt die saldierte stille Reserve im nicht abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens 24, im Firmenwert 12 und im Umlaufvermögen 4.

Alternativ dazu bestehen keine Bedenken, die stillen Lasten ausschließlich von den stillen Reserven des Firmenwertes abzuziehen. Diesfalls ergibt sich folgende Aufteilung der saldierten stillen Reserve: nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens 30, Firmenwert 5, Umlaufvermögen 5.

Rz 2518o

Die positiven Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 erhöhen die Einkünfte jenes Betriebes, dem die betreffenden entstrickten Wirtschaftsgüter zugeordnet sind. Steht dem Steuerpflichtigen für die auf diese Beträge entfallende Steuerschuld die Inanspruchnahme des Ratenzahlungskonzepts gemäß § 6 Z 6 lit. c EStG 1988 offen, ist im Rahmen der Einkünfteermittlung bei der Verrechnung dieser Beträge mit laufenden Verlusten wie folgt vorzugehen:

- **Zunächst sind bei der Ermittlung der Einkünfte des betreffenden Betriebes laufende Verluste mit positiven Beträgen gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 zu verrechnen.**
- **Insoweit danach noch positive Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 im Gewinn des Betriebes enthalten sind und Verluste aus anderen Betrieben oder anderen Einkunftsarten vorhanden sind, kann der Steuerpflichtige sowohl im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches als auch im anschließenden vertikalen Verlustausgleich die für ihn günstigste Verlustverrechnungsmöglichkeit wählen, um die vom Gesetzgeber vorgesehene Begünstigung in Form einer Ratenzahlung in höchstmöglichem Ausmaß auszunützen (siehe dazu Rz 152 und Rz 153).**
- **Entfallen positive Entstrickungsbeträge sowohl auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens, kürzen entsprechend dem**

Günstigkeitsprinzip die laufenden Verluste primär die auf die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens entfallenden Entstrickungsbeträge.

Durch den Verlustausgleich mit laufenden Verlusten aus demselben Betrieb, innerhalb derselben Einkunftsart oder mit anderen Einkunftsarten kann es daher dazu kommen, dass Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 nicht in voller Höhe oder gar nicht mehr im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind, sodass für eine Ratenzahlung (insoweit) kein Anwendungsbereich verbleibt.

Rz 2518p

Darüber hinaus kann es auch durch den Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 zu einer Kürzung von im Gesamtbetrag der Einkünfte noch enthaltenen Beträgen gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 kommen, sodass diese Beträge nicht mehr in voller Höhe oder gar nicht im Einkommen des Steuerpflichtigen enthalten sind. Der Verlustabzug kann im Bereich der Einkommensteuer ebenfalls vorrangig mit anderen im Einkommen enthaltenen Einkünften erfolgen, um die vom Gesetzgeber für diese Beträge vorgesehene Begünstigung in Form einer Ratenzahlung gemäß § 6 Z 6 lit. c EStG 1988 in größtmöglichem Ausmaß auszunützen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger überführt im Jahr 2016 ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens von seinem inländischen Betrieb 1 in seine Betriebsstätte in München. Die gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 aufgedeckte stille Reserve beträgt 300. Der laufende Verlust aus Betrieb 1 beträgt jedoch 100, weiters erzielt der Steuerpflichtige aus Betrieb 2 einen laufenden Gewinn von 500 und aus Betrieb 3 einen laufenden Verlust von 300. Es liegen Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv 50 vor. Der Verlustvortrag beträgt 250. Es wird gemäß § 6 Z 6 lit. c EStG 1988 eine Ratenzahlung der Steuerschuld über 7 Jahre beantragt.

Der positive Betrag gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 ist zunächst mit dem laufenden Verlust aus Betrieb 1 zu verrechnen, sodass Betrieb 1 einen Gewinn iHv 200 erzielt. In weiterer Folge können im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches die Verluste von Betrieb 3 vorrangig mit dem Gewinn aus Betrieb 2 verrechnet werden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher 400; darin sind somit noch Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 iHv 200 enthalten.

Im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs können sodann die Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv 50 vorrangig mit den – nicht dem Ratenzahlungskonzept zugänglichen – Beträgen verrechnet werden. Im Gesamtbetrag der Einkünfte von 350 sind daher weiterhin positive Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 iHv 200 enthalten.

Der Verlustabzug von 250 kann wiederum vorrangig von den im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen anderen Einkünften aus Betrieb 2 vorgenommen werden (somit in Höhe von 150); erst danach ist der verbleibende Verlustvortrag von 100 von den 200 aus Betrieb 1 abzuziehen.

Das Einkommen des Steuerpflichtigen (unter Außerachtlassung von anderen Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen) beträgt daher 100. Darin enthalten sind ausschließlich positive Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988.

Der Steuerpflichtige kann daher die gesamte Steuerschuld auf das Einkommen 2016 in Form einer Ratenzahlung über 7 Jahre verteilt entrichten.

Rz 2518q

Für Zwecke der Ermittlung der in Raten zu entrichtenden Steuerschuld ist zunächst die Steuerschuld auf das gesamte Einkommen gemäß den Vorschriften des § 33 EStG 1988 zu ermitteln.

Der dabei ermittelte Durchschnittsteuersatz ist sodann auf die im Einkommen enthaltenen Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 anzuwenden; diese ermittelte Steuerschuld unterliegt sodann dem Ratenzahlungskonzept.

Dies gilt nicht für entstrickte Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 im Betriebsvermögen, wenn diese nicht zum allgemeinen Tarifsteuersatz, sondern mit einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 besteuert werden (siehe dazu Rz 787).

Rz 2518r

Beziehen sich die Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 auf mehrere Wirtschaftsgüter, muss die in Raten zu entrichtende Steuerschuld zunächst anteilig auf die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens aufgeteilt werden, weil die Steuerschuld für

Anlagevermögen auf 7 Jahre und für Umlaufvermögen auf 2 Jahre verteilt zu entrichten ist.

Darüber hinaus ist es notwendig, die in Raten zu entrichtende Steuerschuld für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Verhältnis der stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter zueinander aufzuteilen (siehe dazu bereits Rz 2518i), weil es bei vorzeitiger Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter insoweit zu einer Fälligstellung der das jeweilige Wirtschaftsgut betreffenden anteiligen Steuerschuld kommt. Da für das Umlaufvermögen jedenfalls eine Verteilung über 2 Jahre erfolgt, ist eine Aufteilung der auf das Umlaufvermögen entfallenden Steuerschuld im Verhältnis der stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nicht erforderlich und hat daher zu unterbleiben.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger überführt im Jahr 2016 zwei Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in seine in München gelegene Betriebsstätte. Die gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 aufzudeckende stille Reserve beträgt hinsichtlich des ersten Wirtschaftsgutes 7.000 Euro, hinsichtlich des zweiten Wirtschaftsgutes 14.000 Euro. Der Steuerpflichtige beantragt, die auf die Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 entfallende Steuerschuld in 7 Jahresraten zu entrichten.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen insgesamt 70.000 Euro; es sind weder andere Einkünfte noch Verlustvorträge vorhanden; weitere Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 und außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 werden aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt.

Das Einkommen 2016 beträgt 70.000 Euro; darin enthalten sind somit Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 iHv 21.000 Euro. Der Einkommensteuerbescheid ergeht am 15.10.2017. Es wurde für 2016 keine Vorauszahlung geleistet.

Die Einkommensteuerschuld beträgt 23.280 Euro (ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen). Der Durchschnittsteuersatz beträgt 33,26%. Auf die Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 entfällt daher eine anteilige Steuerschuld von 6.984 Euro; davon entsprechend dem Verhältnis der stillen Reserven auf das erste Wirtschaftsgut 2.328 Euro, auf das zweite Wirtschaftsgut 4.656 Euro.

Die 1. Rate der in 7 Raten zu entrichtenden Steuerschuld wird einen Monat nach Bescheidzustellung fällig; diese beträgt 997,71 Euro. Die restlichen 6 Raten sind jeweils am 30.9. der Folgejahre 2018 bis 2023 fällig zu stellen.

Fortsetzung Beispiel:

Am 2.1.2019 wird das erste Wirtschaftsgut veräußert. Dieser Vorgang wird vom Steuerpflichtigen fristgerecht dem zuständigen Finanzamt angezeigt, das am 5.2.2019 einen Abänderungsbescheid zum Einkommensteuerbescheid 2016 vom 15.10.2017 erlässt. Bislang wurden 2 Raten zu 997,71 Euro entrichtet. Hinsichtlich des ersten Wirtschaftsgutes sind die 5 noch nicht entrichteten Jahresraten insoweit fällig zu stellen. Der ein Monat nach Bekanntgabe des Abänderungsbescheides fällig zu stellende Betrag beträgt daher 1.662,86 Euro (= 5 x 332,57 Euro). Die noch offenen 5 Jahresraten sind daher im Abänderungsbescheid auf einen Betrag von 665,14 Euro abzuändern.

Rz 2518s

Bei der Aufdeckung stiller Reserven aufgrund von § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 bei Überführung von Wirtschaftsgütern oder Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) in einen Staat, mit dem abkommensrechtlich für die späteren Gewinne aus der Veräußerung der überführten Wirtschaftsgüter die Anrechnungsmethode vorgesehen ist (zB Italien, Großbritannien), kann die ausländische Quellensteuer auf die späteren Einkünfte aus der Veräußerung der überführten Wirtschaftsgüter lediglich auf jene österreichische Einkommensteuer des Veräußerungsjahres angerechnet werden, die im späteren Jahr der Veräußerung auf diese ausländischen Einkünfte entfällt (siehe dazu auch Rz 7586).

Beispiel:

Ein Einzelunternehmer überführt ein Patent in seine Betriebsstätte, die in einem Staat, mit dem Österreich die Anrechnungsmethode vereinbart hat, gelegen ist. Die Anschaffungskosten des Patentes betrugen 1.000 Euro, der Wert gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 im Zeitpunkt der Überführung beträgt 10.000 Euro. Der Betriebsstättenstaat gewährt keinen step-up. Der Steuerpflichtige beantragt, die auf die Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 entfallende Steuerschuld in 7 Jahresraten zu entrichten. 8 Jahre später wird das Patent um 15.000 Euro veräußert. Der Betriebsstättenstaat versteuert einen Gewinn in Höhe von 14.000 Euro; Österreich versteuert lediglich einen Gewinn in Höhe von 5.000 Euro. Die ausländischen Steuern sind lediglich auf jene österreichische Einkommensteuer anzurechnen, die auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von 5.000 Euro entfällt.

Der Abschnitt 6.13.7 wird zu Abschnitt 6.13.6 und die Überschrift wird geändert (AbgÄG 2015)

6.13.6 Verstrickungsbesteuerung (§ 6 Z 6 lit. f bis h EStG 1988)

Die Rz 2518 wird in Rz 2519 überführt und wie folgt geändert (AbgÄG 2015)

Rz 2519

Im Falle eines Vermögenstransfers (Wirtschaftsgüter bzw. Betriebe oder Betriebsstätten) aus dem Ausland ins Inland kommt es – unabhängig davon, ob das Vermögen aus dem EU- oder EWR-Raum oder aus anderen Staaten transferiert wird – **unverändert zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2015 –** zu einer Neubewertung des transferierten Vermögens mit dem fremdüblichen Wert zum Transferzeitpunkt **(§ 6 Z 6 lit. f EStG 1988)**. Dies gilt im Allgemeinen **unverändert zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2015** sinngemäß auch für nicht fremdüblich abgerechnete sonstige Leistungen im Wege des Ansatzes der fremdüblichen Verbindlichkeit in jenem Zeitpunkt, zu dem unter Fremden die Gegenleistungsschuld entstünde. Sollte die im Inland gewinnmindernd berücksichtigte Verbindlichkeit im ausländischen Staat zu keiner korrespondierend besteuerten Gewinnerhöhung führen, ist – gegebenenfalls unter Inanspruchnahme internationaler Amtshilfemöglichkeiten – zu prüfen, ob möglicherweise ein Fall von Steuerumgehung vorliegt.

Der Fremdvergleichswert ist ebenfalls anzusetzen, wenn sonstige Umstände eintreten, die das Besteuerungsrecht Österreichs an Wirtschaftsgütern begründen (§ 6 Z 6 lit. g EStG 1988).

Diese beiden Bewertungsbestimmungen gelten sowohl für den erstmaligen Import sowie für den Reimport von Wirtschaftsgütern aus dem Ausland nach Österreich. Sie gelten daher auch für den Reimport von Wirtschaftsgütern, für die bei einer vorherigen Entstrickung ab dem 1.1.2016 bereits das neue Ratenzahlungskonzept zur Anwendung kam. Für Fälle des Reimports ist bedeutsam, dass die Ratenzahlung durch den Reimport weder abgeändert noch aufgehoben wird, sondern unverändert weiterläuft. Dies entspricht dem nunmehrigen System der Festsetzung der Steuerschuld mit anschließender

Entrichtung der Steuerschuld in Form einer Ratenzahlung, da die Steuerschuld bereits durch die Entstrickung ausgelöst wurde und insofern nicht mehr rückgängig gemacht wird. Entsprechend diesem Konzept werden auch nachträglich im Ausland eingetretene Wertminderungen nicht berücksichtigt, hierfür besteht auch unionsrechtlich keine Notwendigkeit (EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, Rn 56 ff). Die Veräußerung eines rücküberführten Wirtschaftsgutes oder dessen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen vor Ablauf des Ratenzahlungszeitraumes führt jedoch sodann zu einer Fälligstellung der noch offenen Raten gemäß § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 (siehe dazu bereits Rz 2518h).

Abweichend von § 6 Z 6 lit. f und lit. g EStG 1988 sind jedoch für den Reimport von Wirtschaftsgütern, die bei ihrem vorherigen Wegzug in den EU-/EWR-Raum mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe

- **im betrieblichen Bereich noch dem bisherigen Nichtfestsetzungskonzept unterlagen oder**
- **im außerbetrieblichen Bereich noch dem Nichtfestsetzungskonzept unterlagen bzw. weiter unterliegen,**

weiterhin ~~Bei Rücküberführung von Wirtschaftsgütern oder die Rückverlegung von Betrieben (Betriebsstätten) erfolgt keine Neubewertung zum fremdüblichen Wert, weil in diesen Fällen (bei nicht festgesetzter Steuerschuld)~~ die fortgeschriebenen Buchwerte ~~bei Überführung bzw. Verlegung~~ maßgebend ~~sind~~ (**§ 6 Z 6 lit. h EStG 1988;** siehe Rz 2517h).

Rz 2529 wird geändert (Klarstellung)

Rz 2529

Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes (Teilbetriebes) setzt voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen durch einen einheitlichen Übertragungsakt überführt werden. Die Rückbehaltung einzelner unwesentlicher Wirtschaftsgüter anlässlich des Übertragungsaktes hindert die Annahme eines unentgeltlichen Betriebserwerbes nicht. Die Rückbehaltung der Wirtschaftsgüter ist eine Entnahme (VwGH 29.06.1995, 93/15/0134). Die Rückbehaltung einzelner unwesentlicher Wirtschaftsgüter (zB Forstparzellen oder einzelner Klienten eines Klientenstocks) **im Zuge einer unentgeltlichen Betriebsübertragung**

stellt dann keine Entnahme dar, wenn ~~trotz unentgeltlicher Übertragung~~ die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter einen eigenständig lebensfähigen Betrieb begründen. **Wird ein Betrieb jedoch in Teilen auf mehrere Übernehmer unentgeltlich übertragen, liegt eine Betriebsaufgabe vor (siehe Rz 5631); die Zurückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter ist bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes entsprechend zu berücksichtigen. Bleibt durch die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter jedoch weiterhin ein lebensfähiger Betrieb bestehen, stellt die unentgeltliche Übertragung der Betriebsteile eine Entnahme der betroffenen Wirtschaftsgüter mit anschließender Übertragung aus dem Privatvermögen dar.**

Die Überschrift von Abschnitt 6.18.1 wird geändert

6.18.1 ~~Rücklagenauflösungen; Zuschreibungen zum Anlagevermögen, ausgenommen Anteile an Körperschaften im Sinne des § 228 Abs. 1 UGB~~
Steuerliche Rechtsgrundlagen und Grundsätze

Die Überschrift zu Abschnitt 6.18.1.1 entfällt

~~6.18.1.1 Steuerliche Rechtsgrundlagen und Grundsätze~~

Rz 2574 bis 2576 werden geändert (Klarstellung, RÄG 2014)

Rz 2574

§ 6 Z 13 EStG 1988 erweitert das Maßgeblichkeitsprinzip. Die den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) entsprechende Aufwertung (Zuschreibung) ist damit auch für die steuerliche Gewinnermittlung für das Steuerrecht maßgeblich. Sie führt im Jahr der Zuschreibung zu einer Erhöhung des steuerlichen **Buchwertes und** Gewinnes. § 6 Z 13 EStG 1988 durchbricht den uneingeschränkten Wertzusammenhang iSd § 6 Z 1 EStG 1988; dies gilt nur für Steuerpflichtige, die unternehmensrechtlich rechnungslegungspflichtig sind.

Rz 2575

Eine Änderung der Schätzung der Nutzungsdauer (**vgl. Rz 3119 f**) ~~stellt keine Änderung einer planmäßigen Abschreibung iSd unternehmensrechtlichen Vorschriften dar und~~ führt ~~daher~~ zu keiner steuerwirksamen Zuschreibung.

Rz 2576

Wird bei abnutzbarem Anlagevermögen ~~eine übertragene stille Reserve ganz oder teilweise rückgängig gemacht oder eine Teilwertabschreibung ganz oder teilweise~~ zugeschrieben, ~~so~~ ist der erhöhte Buchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

Abschnitt 6.18.1.1.1 wird zu Abschnitt 6.18.1.1 und die Überschrift lautet

6.18.1.1 Persönlicher Anwendungsbereich

Abschnitt 6.18.1.1.2 wird zu Abschnitt 6.18.1.2 und die Überschrift lautet

6.18.1.2 Sachlicher Anwendungsbereich

Rz 2577 bis 2579 werden geändert (RÄG 2014, StRefG 2015/2016, Klarstellung)

Rz 2577

Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016:

§ 6 Z 13 EStG 1988 **idF vor dem RÄG 2014** umfasst - in taxativer Aufzählung - folgende Zuschreibungen:

- Das gänzliche oder teilweise Rückgängigmachen steuerlicher Begünstigungen (Zuschreibungen der Bewertungsreserve, insbesondere § 12 EStG 1988 - Übertragung stiller Reserven bzw. Übertragungsrücklage).
- Die Aufwertungen von abnutzbaren und nichtabnutzbaren Anlagegütern (zB auf Grund der Rückgängigmachung von Teilwertabschreibungen) einschließlich geringwertiger Wirtschaftsgüter gemäß § 13 EStG 1988 (zB Zuschreibung von Zehntelabschreibungen gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988).

Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016:

Die unternehmensrechtliche Zuschreibungspflicht für Anlagegüter gemäß § 208 Abs. 1 UGB ist gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 idF RÄG 2014 auch für steuerliche Zwecke maßgeblich. Zur Bildung einer Zuschreibungsrücklage für vor 2016 unterlassene Zuschreibungen siehe Rz 2587a ff.

Rz 2578

Eine Zuschreibung von Zehntel**- bzw. ab 2016 Fünfzehnte**labsetzungen für Instandsetzungsaufwendungen gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 bzw. der Rücklage gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 EStG 1988, der Forschungsfreibeträge gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988, § 4 Abs. 4 Z 4a und Z 4b EStG 1988 **(ausgelaufen mit 2010)** oder der Bildungsfreibeträge gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 und Z 10 EStG 1988 **(ausgelaufen mit 2015)** ist steuerlich nicht zulässig. Ebenso sind Zuschreibungen in Verbindung mit anschaffungskostenmindernd verrechneten Subventionen gesetzlich nicht vorgesehen.

Rz 2579

§ 6 Z 13 EStG 1988 sieht Zuschreibungen beim Umlaufvermögen nicht vor. Eine **unternehmensrechtliche – für Wirtschaftsjahre ab 2016 verpflichtend vorzunehmende –** Aufwertung (Zuschreibung) des Umlaufvermögens ist aber auf Basis des § 208 Abs. 1 UGB in Verbindung mit § 6 Z 2 EStG 1988 zulässig **und steuerlich gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 maßgeblich**. Eine Aufwertung (Zuschreibung) hat auf den höheren Teilwert, höchstens aber auf die seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfolgen.

Der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dessen unternehmensrechtlichem Jahresabschluss die Zuschreibung vorgenommen wird, ist um diese Zuschreibung zu erhöhen. Überdies ist der erhöhte unternehmensrechtliche Wertansatz auch für den steuerlichen Wertansatz maßgebend.

Rz 2581 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 2581

Wird ~~eine übertragene stille Reserve ganz oder teilweise rückgängig gemacht oder~~ eine Teilwertabschreibung ganz oder teilweise zugeschrieben, ist der erhöhte Buchwert auf die

Restnutzungsdauer zu verteilen. **Nach § 6 Z 13 EStG 1988 idF vor dem RÄG 2014 erfolgte darüber hinaus in Wirtschaftsjahren vor 2016 auch eine Zuschreibung bei einer unternehmensrechtlich vorgenommenen gänzlichen oder teilweisen Rückgängigmachung übertragener stiller Reserven (unternehmensrechtliche Zuschreibung der Bewertungsreserve)**.

Beispiel 1:

Ein Gebäude wurde im ersten Halbjahr 2002 um 1,2 Mio. Euro hergestellt. Auf die Herstellungskosten wurde eine stille Reserve in Höhe von 400.000 Euro übertragen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 25 Jahre (Gutachten). Zum Bilanzstichtag 31.12.2007 soll im höchstzulässigen Ausmaß zugeschrieben werden.

	Buchwertentwicklung	*Vergleichswertentwicklung*
Herstellungskosten	*1.200.000 Euro*	*1.200.000 Euro*
übertragene stille Reserven	*-400.000 Euro*	
steuerliche Herstellungskosten	*800.000 Euro*	
AfA 2002 bis 2007	*-192.000 Euro*	*-288.000 Euro*
Wert 31.12.2007	*608.000 Euro*	*912.000 Euro*
Gegenüberstellung Buchwert und Vergleichswert		*-608.000 Euro*
zulässige Aufwertung zum 31.12.2007		*304.000 Euro*

Der Buchwert zum 31. Dezember 2007 in der Höhe von 912.000 Euro ist auf die Restnutzungsdauer von 19 Jahren zu verteilen. Die AfA für 2008 und Folgejahre beträgt 48.000 Euro.

Beispiel 2:

Ein Gebäude wurde im ersten Halbjahr 1992 um 1.200.000 Euro hergestellt. Zum 31.12.1996 wurde eine Teilwertabschreibung (TWA) im Ausmaß von 50% in Anspruch genommen; die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 25 Jahre (Gutachten). Zum Bilanzstichtag 31.12.2007 sollen 180.000 Euro wieder zugeschrieben werden.

	Buchwertentwicklung	*Vergleichswertentwicklung*
Herstellungskosten	*1.200.000 Euro*	*1.200.000 Euro*
AfA 1992 bis 1996	*-240.000 Euro*	*-240.000 Euro*
unberichtigter Wert 31.12.1996	*960.000 Euro*	

TWA 1996	*-480.000 Euro*	
Wert 31.12.1996	*480.000 Euro*	
AfA 1997 bis 2007	*-264.000 Euro*	*-528.000 Euro*
Buchwert 31.12.2007	*216.000 Euro*	
Vergleichswert 31.12.2007		*432.000 Euro*
Zuschreibung 31.12.2007	*+180.000 Euro*	
Buchwert 31.12.2007	*396.000 Euro*	
Restnutzungsdauer:		
Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	*25 Jahre*	
bisherige Nutzung 1992 bis 2007	*-16 Jahre*	
Restnutzungsdauer	*9 Jahre*	

Die geplante Zuschreibung von 180.000 Euro findet im Vergleichswert Deckung und ist daher zulässig. Der Buchwert zum 31. Dezember 2007 ist auf 9 Jahre verteilt abzuschreiben (AfA 2008 bis 2016 jährlich 44.000 Euro).

Abschnitt 6.18.1.1.3 wird zu Abschnitt 6.18.1.3 und die Überschrift lautet

6.18.1.3 Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften

Rz 2582 und 2583 werden geändert (RÄG 2014)

Rz 2582

Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016:

Bei Sachanlagevermögen, immateriellen Vermögensgegenständen und Finanzanlagen (ausgenommen Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 UGB, siehe Rz 2583 ff), ist eine Zuschreibung (Aufwertung) auch steuerlich wirksam, sofern unternehmensrechtlich gemäß § 208 Abs. 1 UGB auf den planmäßigen Buchwert zugeschrieben wurde. Wurde unternehmensrechtlich auf Grund der Bestimmung des § 208 Abs. 2 UGB **idF vor dem RÄG 2014**

(Beibehaltungswahlrecht - Steuerklausel) nicht zugeschrieben, so führt dies in Ermangelung unternehmensrechtlicher Ansätze zu keiner steuerlichen Auswirkung.

Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016:

Unternehmensrechtlich besteht gemäß § 208 Abs. 1 UGB für Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens ein uneingeschränktes Wertaufholungsgebot; dieses gilt sinngemäß auch für Verbindlichkeiten. Die unternehmensrechtliche Zuschreibung ist auch steuerlich aufgrund von § 6 Z 13 EStG 1988 für das Anlagevermögen, aufgrund von § 5 Abs. 1 iVm § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 für das Umlaufvermögen und aufgrund von § 5 Abs. 1 iVm § 6 Z 3 EStG 1988 für Verbindlichkeiten maßgeblich.

Rz 2583

Gemäß § 208 Abs. 1 UGB in Verbindung mit § 6 Z 13 EStG 1988 **idF vor dem RÄG 2014** bestehtand **bereits für Wirtschaftsjahre vor 2016** ein Wertaufholungsgebot (Zuschreibungsgebot) für Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 UGB. Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 UGB sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch eine dauernde Verbindung zu diesen Unternehmen zu dienen. Ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht, ist unerheblich. Als Beteiligungen gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die insgesamt 20% des Nennkapitals dieser Gesellschaft erreichen. **Das bisherige in** § 208 Abs. 2 UGB **idF vor dem RÄG 2014 vorgesehene Wertbeibehaltungsrecht** ist **war** im Geltungsbereich des § 6 Z 13 EStG 1988 inhaltsleer.

Rz 2586 wird geändert

Rz 2586

Wurden auf eine angeschaffte Beteiligung in der Vergangenheit stille Reserven übertragen und kommt es in der UGB-Bilanz zunächst zu einer außerplanmäßigen Abschreibung und sodann zu einer Zuschreibung, so ist zu unterscheiden:

- Die außerplanmäßige Abschreibung hat zu einem Bewertungsansatz geführt, der unter dem steuerlichen Buchwert liegt. Die Zuschreibung erhöht den steuerlichen Gewinn

jedenfalls in dem Ausmaß, in dem sie eine "Rückführung" auf den steuerlichen Buchwert bewirkt. Eine darüber hinaus gehende Zuschreibung ist steuerlich nur dann gewinnwirksam, wenn sie in der UGB-bilanziellen Gewinnermittlung als Ertrag gebucht wird. W**u**~~i~~rd**e** die darüber hinaus gehende Zuschreibung hingegen **in Wirtschaftsjahren vor 2016** als Erhöhung der Bewertungsreserve verbucht, ~~ist~~ **war** insoweit keine steuerliche Gewinnerhöhung gegeben.

- Die außerplanmäßige Abschreibung hat zu einem Bewertungsansatz geführt, der nicht unter dem steuerlichen Buchwert liegt. Die Zuschreibung erhöht **in Wirtschaftsjahren vor 2016** den steuerlichen Gewinn nur dann, wenn sie in der UGB-bilanziellen Gewinnermittlung nicht als Erhöhung der Bewertungsreserve, sondern ertragswirksam verbucht w**u**~~i~~rd**e**.

Rz 2587 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 2587

Wird der steuerliche Buchwert **einer Beteiligung** wegen einer Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 vermindert, ~~so ist grundsätzlich dieser verminderte Buchwert für eine spätere Zuschreibung relevant~~ **sinken auch die steuerlichen Anschaffungskosten im Ausmaß der Einlagenrückzahlung**. ~~Die Zuschreibung führt insoweit zu keiner steuerlichen Gewinnerhöhung, als sie die durch die Einlagenrückzahlung bedingte Verminderung des steuerlichen Buchwertes nicht übersteigt.~~ **Liegt der steuerliche Buchwert aufgrund einer Teilwertabschreibung unter den durch die Einlagenrückzahlung geminderten steuerlichen Anschaffungskosten, ist auch eine unternehmensrechtliche Zuschreibung gemäß § 208 Abs. 1 UGB iVm § 6 Z 13 EStG 1988 für steuerliche Zwecke maßgeblich und erhöht sowohl den steuerlichen Buchwert der Beteiligung als auch den steuerlichen Gewinn in Höhe des Zuschreibungsbetrages. Eine steuerliche Zuschreibung kann jedoch höchstens in Höhe der Differenz zwischen dem steuerlichen Buchwert und den durch die Einlagenrückzahlung geminderten steuerlichen Anschaffungskosten erfolgen; höchstens jedoch in Höhe der vorangegangenen Teilwertabschreibung.**

Der Abschnitt 6.18.3 wird samt Überschrift und Rz 2587a bis 2587o eingefügt (RÄG 2014)

6.18.3 Bildung einer Zuschreibungsrücklage im Wirtschaftsjahr 2016

Rz 2587a

Wurden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder des Umlaufvermögens in der Vergangenheit unternehmensrechtlich außerplanmäßig abgeschrieben und wurde von der Zuschreibung aufgrund von § 208 Abs. 2 UGB idF vor dem RÄG 2014 bisher abgesehen, ist, wenn die Gründe für die Abschreibung nicht mehr bestehen, unternehmensrechtlich im ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2015 beginnt, eine Zuschreibung vorzunehmen (§ 906 Abs. 32 iVm § 208 Abs. 1 UGB).

Diese unternehmensrechtlich nachgeholte Zuschreibung ist aufgrund von § 208 Abs. 1 UGB iVm § 6 Z 13 EStG 1988 für das Anlagevermögen sowie aufgrund von § 208 UGB iVm § 5 Abs. 1 iVm § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 für das Umlaufvermögen steuerrechtlich maßgeblich und steuerwirksam vorzunehmen (§ 124b Z 270 lit. a EStG 1988). Es sind somit sowohl der steuerliche Buchwert des betreffenden Wirtschaftsgutes als auch der steuerliche Gewinn in Höhe des Zuschreibungsbetrages zu erhöhen.

Rz 2587b

Für steuerliche Zwecke kann im Wirtschaftsjahr 2016 der nachgeholte Zuschreibungsbetrag jedoch aufwandswirksam einer Zuschreibungsrücklage zugeführt und dadurch vorerst steuerneutral gehalten werden. Die Bildung einer Zuschreibungsrücklage setzt jedoch einen entsprechenden Antrag auf Zuführung des Zuschreibungsbetrages zu einer solchen Rücklage in der Steuererklärung bzw. bei Mitunternehmerschaften in der Feststellungserklärung für das Wirtschaftsjahr 2016 (bzw. 2016/2017 bei abweichendem Wirtschaftsjahr) voraus.

Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem

Beschwerdeverfahren oder in einem wieder aufgenommenen Verfahren) eingereichten Steuererklärung nicht nachgeholt werden.

Rz 2587c

Die Bildung einer Zuschreibungsrücklage steht für jedes einzelne Wirtschaftsgut gesondert zu. Voraussetzung hierfür ist jedoch neben der Stellung eines Antrages der Ausweis der betreffenden Wirtschaftsgüter in einem Verzeichnis (§ 124b Z 270 lit. b EStG 1988). In diesem Verzeichnis sind der steuerliche Bilanzansatz des betreffenden Wirtschaftsgutes sowie der Stand der Zuschreibungsrücklage bis zum Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen jährlich evident zu halten, sodass die Wertentwicklung des Wirtschaftsgutes und der Zuschreibungsrücklage nachvollziehbar sind. Das Verzeichnis ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.

Die aufwandswirksame Dotierung einer Zuschreibungsrücklage erfolgt in der Steuerbilanz – somit in der Praxis im Wege der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung, sofern nicht bereits gemäß § 906 Abs. 32 UGB die Zuschreibungsrücklage in der Unternehmensbilanz unter den passiven Rechnungsabgrenzungsposten gesondert ausgewiesen wurde.

Rz 2587d

Die Zuschreibungsrücklage kann sowohl für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens gebildet werden. Dies gilt analog auch für nachgeholte Wertaufholungen von Verbindlichkeiten (zB bei Fremdwährungsverbindlichkeiten).

Bei nachgeholten Beteiligungszuschreibungen ist die Bildung einer Zuschreibungsrücklage zulässig für

- **nicht § 228 UGB idF vor RÄG 2014 unterliegenden Beteiligungen und**
- **§ 228 UGB idF vor RÄG 2014 unterliegende Beteiligungen , wenn deren Wertaufholung bereits vor dem Jahr 2009 erfolgte und eine Zuschreibung**

mangels Identität der Gründe damals noch unterbleiben konnte (siehe dazu Rz 2584).

Rz 2587e

Der Zuschreibungsrücklage kann lediglich der nachgeholte Zuschreibungsbetrag aus unterlassenen Zuschreibungen in Jahren vor dem Wirtschaftsjahr 2016 zugeführt werden; eine teilweise Dotierung des nachgeholten Zuschreibungsbetrages eines einzelnen Wirtschaftsgutes ist jedoch nicht möglich. Der für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgebliche Teilwert ist grundsätzlich der Teilwert zum Bilanzstichtag des letzten, noch nicht vom RÄG 2014 betroffenen Wirtschaftsjahres (bei einem Regelbilanzstichtag somit der Teilwert zum 31.12.2015). Es kann allerdings höchstens jener Betrag im Wirtschaftsjahr 2016 einer Zuschreibungsrücklage zugeführt werden, der im gesamten Zuschreibungsbetrag des Wirtschaftsjahres 2016 Deckung findet. Übersteigt daher der Teilwert am Ende des Wirtschaftsjahres 2015 den Teilwert am Ende des Wirtschaftsjahres 2016, wird die für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgebliche Obergrenze durch den Teilwert 2016 begrenzt. Darüber hinaus bilden jedenfalls die historischen Anschaffungskosten die Obergrenze für die Dotierung der Zuschreibungsrücklage.

Beispiel:

Im Jahr 2010 wurde ein 10%-Kapitalanteil um 1.000.000 Euro angeschafft. Zum Bilanzstichtag 31.12.2013 sank der beizulegende Wert (= Teilwert) auf 500.000 Euro. Aufgrund von § 208 Abs. 2 UGB iVm § 6 Z 13 Satz 2 und 3 EStG 1988 idF vor dem RÄG 2014 wurde von der Vornahme einer Zuschreibung unternehmens- wie steuerrechtlich abgesehen.

Zum 31.12.2015 stieg der beizulegende Wert (= Teilwert) auf 800.000 Euro; zum 31.12.2016 beträgt der beizulegende Wert (= Teilwert) 900.000 Euro.

Unternehmens- wie steuerrechtlich sind die im Jahr 2015 unterlassenen Zuschreibungen im Ausmaß von 300.000 Euro im Wirtschaftsjahr 2016 nachzuholen sowie die aktuelle Zuschreibung im Ausmaß von 100.000 Euro vorzunehmen.

Für steuerliche Zwecke kann der nachzuholende Zuschreibungsbetrag von 300.000 Euro auf Antrag aufwandswirksam einer Rücklage („Zuschreibungsrücklage") zugeführt werden, wodurch die nachgeholte Zuschreibung steuerneutral gehalten wird.

Der unternehmens- wie steuerrechtliche Bilanzansatz zum 31.12.2016 beträgt 900.000 Euro.

Variante 1:

Teilwert zum 31.12.2015: 800.000 Euro; Teilwert zum 31.12.2016: 700.000 Euro.

Unternehmens- wie steuerrechtlich sind die im Jahr 2015 unterlassenen Zuschreibungen nachzuholen; allerdings kann 2016 lediglich auf den niedrigeren Teilwert zum 31.12.2016 zugeschrieben werden. Der Zuschreibungsbetrag von 200.000 Euro kann auf Antrag einer Rücklage („Zuschreibungsrücklage") zugeführt werden.

Variante 2:

Teilwert zum 31.12.2015: 1,200.000 Euro; Teilwert zum 31.12.2016: 1,300.000

Unternehmens- wie steuerrechtlich sind die im Jahr 2015 unterlassenen Zuschreibungen nachzuholen; allerdings kann 2016 lediglich auf die historischen Anschaffungskosten von 1,000.000 Euro zugeschrieben werden.

Der Zuschreibungsbetrag von 500.000 Euro kann auf Antrag einer Rücklage („Zuschreibungsrücklage") zugeführt werden.

Rz 2587f

Die Zuschreibungsrücklage ist insoweit steuerwirksam aufzulösen, als der Teilwert des betreffenden Wirtschaftsgutes den für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgeblichen Teilwert unterschreitet oder eine Absetzung für Abnutzung in Sinne der §§ 7 und 8 EStG 1988 vorgenommen wird.

Fortsetzung des Beispieles in Rz 2587e:

Am 31.12.2017 sinkt der beizulegende Wert (= Teilwert) der Beteiligung von 900.000 Euro auf 700.000 Euro. Die unternehmensrechtliche außerplanmäßige Abschreibung im Ausmaß von 200.000 Euro ist auch steuerlich maßgeblich.

Da der Teilwert zum 31.12.2017 von 700.000 Euro unter den für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgeblichen Teilwert von 800.000 Euro sinkt, ist gleichzeitig die Zuschreibungsrücklage in Höhe von 100.000 Euro steuerwirksam aufzulösen. Der Stand der Zuschreibungsrücklage zum 31.12.2017 beträgt daher 200.000 Euro.

Rz 2587g

Nach (teilweiser) Auflösung der Zuschreibungsrücklage später erneut vorzunehmende Zuschreibungen sind steuerwirksam, berühren die Zuschreibungsrücklage jedoch nicht.

Fortsetzung des Beispiel in Rz 2587f:

Am 31.12.2018 steigt der beizulegende Wert (= Teilwert) wieder von 700.000 Euro auf 1.000.000 Euro. Die unternehmensrechtliche Zuschreibung im Ausmaß von 300.000 Euro ist auch steuerlich maßgeblich. Der steuerliche wie unternehmensrechtliche Bilanzansatz zum 31.12.2018 beträgt somit 1.000.000 Euro.

Die gebildete Zuschreibungsrücklage beträgt unverändert 200.000 Euro.

Rz 2587h

Eine verpflichtende vorzeitige Auflösung der Zuschreibungsrücklage für ein Wirtschaftsgut des nichtabnutzbaren Anlagevermögens und Umlaufvermögens vor dessen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen kann sich ausschließlich bei einer Teilwertabschreibung ergeben.

Beim abnutzbaren Anlagevermögen kommt es zu einer verpflichtenden Auflösung der Zuschreibungsrücklage jedoch auch bei Vornahme einer laufenden AfA. In diesem Fall ist die Zuschreibungsrücklage ratierlich über die Restnutzungsdauer des abnutzbaren Anlagevermögens aufzulösen. Dadurch wird die Steuerwirkung der Abschreibung auf jenes Ausmaß reduziert, das sich ohne Vornahme der Zuschreibung ergeben hätte.

Beispiel:

Anfang des Jahres 2012 wurde eine Maschine (Anschaffungskosten: 1.000; Nutzungsdauer: 10 Jahre) angeschafft. Im Jahr 2012 wurde eine planmäßige AfA von 100 vorgenommen. Im Jahr 2013 wurde eine Teilwertabschreibung auf 600 vorgenommen. Da der verbleibende Teilwert linear auf die Restnutzungsdauer von 8 Jahren zu verteilen war, wurde in den Jahren 2014 und 2015 jeweils eine AfA von 75 vorgenommen. Ende 2015 stieg der Teilwert jedoch wieder auf 700, allerdings wurde von einer Zuschreibung im Jahr 2015 abgesehen.

Im Jahr 2016 muss nach Vornahme der laufenden AfA von 75 eine Zuschreibung iHv 125 nachgeholt werden, wobei diese betraglich mit den fortgeschriebenen Anschaffungskosten von 500 zum 31.12.2016 begrenzt

ist. Der Zuschreibungsbetrag kann einer Zuschreibungsrücklage zugeführt werden; deren Stand zum 31.12.2016 125 beträgt.

Die Zuschreibungsrücklage (ZRL) ist gleichmäßig über die Restnutzungsdauer von 5 Jahren aufzulösen; der ertragswirksame Auflösungsbetrag der Zuschreibungsrücklage in den Jahren 2017 bis 2021 beträgt daher jährlich 25.

Jahr	*Buchwert Beginn*	*AfA/ TWA*	*Teilwert*	*Zuschreibung*	*Buchwert Ende*	*Stand ZRL*
2012	*1.000*	*100*	*900*	*-*	*900*	*-*
2013	*900*	*100/ 200*	*600*	*-*	*600*	*-*
2014	*600*	*75*			*525*	
2015	*525*	*75*	*700*		*450*	
2016	*450*	*75*		*125*	*500*	*125*
2017	*500*	*100*			*400*	*100*
2018	*400*	*100*			*300*	*75*
2019	*300*	*100*			*200*	*50*
2020	*200*	*100*			*100*	*25*
2021	*100*	*100*			*0*	*0*

Rz 2587i

Eine (teilweise) freiwillige vorzeitige Auflösung des jeweiligen für ein Wirtschaftsgut dotierten Zuschreibungsbetrages ist jederzeit möglich.

Rz 2587j

Die Zuschreibungsrücklage ist spätestens im Zeitpunkt des Ausscheidens des betreffenden Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen steuerwirksam aufzulösen. Unter Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen ist die Veräußerung, die Entnahme oder ein sonstiges Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem nämlichen Betrieb zu verstehen.

Rz 2587k

Wird ein Wirtschaftsgut bloß anteilig veräußert (zB eine Tranche einer Beteiligung), ist die Zuschreibungsrücklage bloß anteilig (dh. im Ausmaß der veräußerten Quote) aufzulösen.

Rz 2587l

Steuerwirksame Erträge aus der Auflösung einer Zuschreibungsrücklage sind hinsichtlich der Anwendung eines besonderen Steuersatzes gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 für Wirtschaftsgüter und Derivate sowie der damit verbundenen Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 wie steuerwirksame Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter zu behandeln.

Rz 2587m

Sollte das Wirtschaftsgut ohne Gewinnverwirklichung aus dem Betriebsvermögen ausscheiden und etwa bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung sowie bei unter das Umgründungssteuergesetz fallenden steuerneutralen Vorgängen vom Rechtsnachfolger zu Buchwerten übernommen werden, kann auch die Zuschreibungsrücklage unverändert fortgeführt werden. Die Zuschreibungsrücklage bleibt daher beim Rechtsnachfolger steuerhängig und ist von diesem entsprechend den Bestimmungen des § 124b Z 270 EStG 1988 zu behandeln.

Rz 2587n

Kommt es hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes, für das eine Zuschreibungsrücklage gebildet wurde, nicht zu einem Ausscheiden aus dem (nämlichen) Betriebsvermögen, allerdings zur Verwirklichung eines Entstrickungstatbestandes nach § 6 Z 6 EStG 1988 oder nach den sinngemäß anwendbaren Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes, teilt die Zuschreibungsrücklage das steuerliche Schicksal der entstrickten Wirtschaftsgüter. Die Zuschreibungsrücklage ist daher im Entstrickungsjahr zur Gänze steuerwirksam aufzulösen.

Wird allerdings bei der Überführung von Wirtschaftsgütern oder Betriebsstätten innerhalb eines einheitlichen Betriebes desselben Steuerpflichtigen (einschließlich der grenzüberschreitenden Verlegung des einheitlichen Betriebes als solchem) in einen EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe, eine Entrichtung der Steuerschuld in Form einer Ratenzahlung beantragt, kann der auf die die steuerwirksame Auflösung der Zuschreibungsrücklage entfallende Steuerbetrag ebenfalls gleichmäßig über den Ratenzahlungszeitraum von 7 bzw. 2 Jahren entrichtet werden (siehe dazu näher Rz 2518a ff).

Dieser Betrag ist aber ebenfalls nach Maßgabe von § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 vorzeitig fällig zu stellen, wenn das betreffende Wirtschaftsgut veräußert wird oder auf sonstige Art aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (siehe dazu Rz 2518h).

Rz 2587o

Zur Bildung von Zuschreibungsrücklagen gemäß § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 von Kreditinstituten im Falle der Auflösung von steuerlich grundsätzlich anerkannten Einzelwertberichtigungen auf steuerlich nicht anerkannte Pauschalwertberichtigungen siehe KStR 2013 Rz 1347 ff.

Abschnitt 6.20.2.1 wird zu Abschnitt 6.20.1.1 (Fehlerkorrektur)

6.20.1.1 Anschaffungszeitpunkt und Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile gemäß § 6 Z 15 EStG 1988

Abschnitt 6.20.2.2 wird zu Abschnitt 6.20.1.2 (Fehlerkorrektur)

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

Rz 2609a wird geändert (AbgÄG 2015)

Rz 2609a

Siehe Rz 6907 ff.

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

Die ordentliche Kapitalherabsetzung nach Ablauf der Zehnjahresfrist mit Rückzahlung ist **in der Regel** als Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu werten**(siehe dazu näher den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 155/2017)**. Mangels Veränderung der Anschaffungskosten oder Buchwerte der Anteile kann sich daher ein Überhang des Rückzahlungsbetrages gegenüber den Anschaffungskosten bzw. Buchwerten ergeben, der sowohl bei der natürlichen Person gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 als auch bei der Körperschaft gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 Steuerpflicht auslöst.

Beispiel:

Bei der A-GmbH erfolgte im Jahr 2002 eine Nennkapitalerhöhung von 50.000 € auf 200.000 € im Wege einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln. Für die Kapitalberichtigung wurden 50.000 € aus der Kapitalrücklage und 100.000 € aus der Gewinnrücklage verwendet.

Im Jahr 2013 beschließen die Gesellschafter der A-GmbH – beteiligt sind die natürliche Person B mit 60% (Anschaffungskosten des GmbH-Anteils: 30.000 €) und die C-GmbH mit 40% (Anschaffungskosten des GmbH-Anteils: 20.000 €) –, das Nennkapital im Wege einer ordentlichen Kapitalherabsetzung auf 80.000 € herabzusetzen und an die Gesellschafter zurückzuzahlen. Die ordentliche Kapitalherabsetzung im Nominale von 120.000 € entfällt mit 72.000 € auf A und mit 48.000 € auf die C-GmbH.

Bei B übersteigt der Rückzahlungsbetrag von 72.000 € die Gesamtanschaffungskosten der Beteiligung (Altanteil und Freianteil) von 30.000 € um 42.000 €. Dieser Betrag ist gemäß § 4 Abs. 12 iVm § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig und ist im Veranlagungsweg der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Für die weitere steuerliche Behandlung bei B sind Anschaffungskosten für die Beteiligung an der A-GmbH von Null maßgeblich. Wird daher von B die Beteiligung an der A-GmbH zu einem späteren Zeitpunkt veräußert, sind bei der Einkünfteermittlung dem Veräußerungserlös Anschaffungskosten von Null gegenüberzustellen.

Bei der C-GmbH übersteigt die Forderung auf das rückzuzahlende Kapital von 48.000 € den Buchwert der Beteiligung von 20.000 € (Altanteile und Freianteile) um 28.000 € und liegt bei ihr in dieser Höhe ein steuerpflichtiger Ertrag vor. Für die fortgesetzte

steuerliche Behandlung der Beteiligung an der A-GmbH ist ebenfalls ein Buchwert von Null maßgebend.

Rz 2618 wird geändert (Klarstellung)

Rz 2618

- Abbruch eines abbruchreifen Gebäudes: Abbruchkosten **bzw. Restbuchwert** gehören mit dem Kaufpreis zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens (VwGH 18.05.1962, 2221/61). Abbruchreif ist ein Gebäude, wenn es aus objektiven wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht sinnvoll saniert werden kann (vgl. VwGH 27.04.2005, 2000/14/0110).
- Abbruch eines noch verwendbaren Gebäude**s**, wobei es unbeachtlich ist, ob das Gebäude in Abbruchabsicht erworben wurde oder nicht, oder ob der Abbruch in der Absicht einer Neuerrichtung eines Gebäudes erfolgt oder zur Herstellung eines unbebauten Grundstückes dient: Abbruchkosten und Restbuchwert sind sofort (im Wirtschaftsjahr des Beginns der Abbrucharbeiten) abzugsfähig (VwGH 27.11.2014, 2011/15/0088; VwGH 24.06.2010, 2008/15/0179; VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107; siehe auch Rz 6418a).

Rz 2627a wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 2627a

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

Kosten für Maßnahmen der Bodenverbesserung (zB durch Drainagen, Geländegestaltungen) sind selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter oder Bestandteile von Grund und Boden und zu aktivieren.

Rz 2635 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 2635

Bei Entnahme sind Grundstücke mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten (§ 6 Z 4 EStG 1988). Davon abweichend erfolgt die Entnahme von Grund und Boden nach

dem 31.3.2012 zum Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme, wenn der entnommene Grund und Boden im Falle der Veräußerung dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterläge. Wäre der besondere Steuersatz in Höhe von 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** nicht anwendbar, erfolgt auch die Entnahme des Grund und Bodens zum Teilwert.

[...]

Rz 2635a wird geändert (2. AbgÄG 2014, StRefG 2015/2016)

Rz 2635a

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

Wurde das entnommene Grundstück mit dem Teilwert eingelegt, sind die **stillen Reserven** gemäß § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 **der außerbetrieblichen Sphäre zugewiesen.** ~~steuerhängigen stillen Reserven des Zeitraumes vor der Einlage nicht im Zeitpunkt der Entnahme zu versteuern.~~ Diese stillen Reserven führen zu Einkünften nach § 30 EStG 1988 und sind erst im Zeitpunkt einer späteren Veräußerung zu versteuern**; als Veräußerungserlös gilt der Teilwert im Einlagezeitpunkt. Soweit das Grundstück zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, kann § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden (§ 30 Abs. 6 lit. c EStG 1988), wobei in diesem Fall auch die übrigen Bestimmungen des § 30 EStG 1988, die auf diese Art der Einkünfteermittlung Einfluss nehmen, zu beachten sind.**

Beispiel:

Im Jahr 2000 wird ein bebautes Grundstück im Privatvermögen angeschafft. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten von 40; auf das Gebäude 60. Dieses Grundstück wird 2008 in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988

ermittelt wird, eingelegt. Der Teilwert beträgt im Zeitpunkt der Einlage für Grund und Boden 70, für das Gebäude ebenfalls 70. 2015 wird das bebaute Grundstück entnommen. Der Teilwert des Grund und Bodens im Entnahmezeitpunkt beträgt 100 (Buchwert 70, Anschaffungskosten 40), der des Gebäudes 90 (Buchwert 70, Anschaffungskosten 60).

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

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

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

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

Das Gebäude stellt kein Altvermögen dar, weil es im Rahmen des Betriebes zum 31.3.2012 steuerverfangen war. Allerdings sind die betrieblichen stillen Reserven im Zeitpunkt der Entnahme bereits versteuert worden. Der Entnahmewert ist an die Stelle der Anschaffungskosten getreten. Daher beträgt der Veräußerungsgewinn 10 (100-90). Zusätzlich sind aber auch die auf Grund des § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 ***der außerbetrieblichen Sphäre zugeordneten*** *stillen Reserven, die vor der Einlage entstanden sind, im Veräußerungszeitpunkt zu erfassen* ***(§ 30 Abs. 6 lit. c EStG 1988)****. Hinsichtlich dieser stillen Reserven ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar, weil das Gebäude ohne Einlage zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen gewesen wäre. Allerdings ist für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt (70) heranzuziehen.*

Rz 3113 wird geändert (Klarstellung)

Rz 3113

Die AfA bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Darunter ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen (VwGH 20.11.1996, 92/13/0304). ~~Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum~~

~~der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, 93/14/0081).~~ Die technische Nutzungsdauer wird durch den Materialverschleiß bestimmt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, insbesondere also danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch bessere Anlagen überholt werden kann. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann niemals länger, wohl aber kürzer als die technische Nutzungsdauer sein. Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer ist der AfA-Berechnung aber erst zu Grunde zu legen, wenn dies der Abgabepflichtige durch konkrete Tatsachen nachgewiesen hat (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162). **Weiters ist die Nutzungsdauer betriebsindividuell und kann für gleichartige Wirtschaftsgüter von Betrieb zu Betrieb abweichen. Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, 93/14/0081).**

Rz 3115 wird geändert (Einarbeitung der BMF-Info vom 25.10.2017, BMF-010203/0348-IV/6/2017)

Rz 3115

Die Nutzungsdauer ist vom Steuerpflichtigen zu schätzen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162, VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Dabei sind alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen, und zwar sowohl jene, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch jene, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)Form im Betrieb des Steuerpflichtigen ergeben (VwGH 10.10.1978, 0631/78). Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255). Sofern eine Nutzungsdauer im Gesetz nicht vorgegeben ist, können **für Wirtschaftsgüter, die nicht in der Österreichischen Baugeräteliste 2015 (ÖBGL 2015) enthalten sind,** die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel bei Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern herangezogen werden.

Rz 3115a wird eingefügt (Einarbeitung der BMF-Info vom 25.10.2017, BMF-010203/0348-IV/6/2017)

Rz 3115a

Die Österreichische Baugeräteliste 2015 (ÖBGL 2015) weist für die darin enthaltenen Baugeräte jeweils Nutzungsdauern aus. Für Baugeräte, bei denen die steuerliche AfA nach der „betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer" (§ 7 EStG 1988) zu bemessen ist, stellen diese Werte eine taugliche Grundlage dar, um daraus die jeweils steuerlich maßgebende Abschreibungsdauer wie folgt abzuleiten:

1. **Als „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer" im Sinne des § 7 Abs. 1 EStG 1988 kann der AfA der Jahreswert zu Grund gelegt werden, der sich aus einer Erhöhung der in der ÖBGL 2015 ausgewiesene Nutzungsdauer um 50% ergibt (Erhöhung der Nutzungsdauer um den Faktor 1,5). Dabei ist gegebenenfalls auf ganze Jahre aufzurunden.**
2. **Für Wirtschaftsgüter, die der Gruppe P.0 bis P.6 angehören (Kraftfahrzeuge und Anhänger), kann die in der ÖBGL 2015 ausgewiesene Nutzungsdauer unverändert der steuerlichen AfA zugrunde gelegt werden. Davon ausgenommen sind Pkws und Kombis, für die gemäß § 8 Abs. 6 EStG 1988 eine Mindestnutzungsdauer von acht Jahren vorgesehen ist.**

Diese Regelung gilt für Anschaffungen von Baugeräten in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2017 beginnen. Umstände, die den Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer rechtfertigen, sind vom Unternehmen nachzuweisen, wobei insbesondere Erfahrungswerten aus der Vergangenheit eine besondere Bedeutung beizumessen ist.

Rz 3119 wird geändert (Judikatur)

Rz 3119

Die Berichtigung der Nutzungsdauer ist notwendig, wenn von vornherein von einer **(objektiv)** falschen Nutzungsdauer ausgegangen worden ist. Die Abweichung muss hierbei

aber erheblich (jedenfalls 20%) sein. **Bei den Berichtigungen ist das Moment der subjektiven Richtigkeit zu beachten (VwGH 27.4.2017, Ra 2015/15/0062).**

~~Die AfA muss infolge der im Einkommensteuerrecht geltenden Periodenbesteuerung bei der Gewinn-/Überschussermittlung des Kalenderjahres geltend gemacht werden, in das sie wirtschaftlich gehört. Daher können unterbliebene Absetzungen nicht nachgeholt und zu hohe Absetzungen nicht durch eine Minderung oder Aussetzung der Abschreibung in der Zukunft ausgeglichen werden (Nachholverbot; VwGH 31.05.2011, 2007/15/0015, 30.03.2011, 2008/13/0024). Liegt die Wurzel des Fehlers im Jahr 2003 oder in einem späteren Jahr, kommt ab 2013 für eine steuerwirksame AfA-Korrektur die Berücksichtigung eines Zu/Abschlages in Betracht (§ 4 Abs. 2 EStG 1988; § 4 Abs. 3 letzter Satz, § 28 Abs. 7 EStG 1988) in Betracht.~~

Rz 3120 und Rz 3120a werden eingefügt (Judikatur)

Rz 3120

Wurde die Nutzungsdauer mit entsprechender Sorgfalt, zB aufgrund der amtlichen deutschen AfA-Tabelle geschätzt, hat sie zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich. Stellt sich später heraus, dass die Nutzungsdauer objektiv falsch war, liegen keine unrichtigen iSd § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 „bis zur Wurzel" zu korrigierende weil fehlerhafte Bilanzen vor.

Für die Folgejahre ist wie folgt vorzugehen:

<u>Bisher zu kurze Nutzungsdauer</u>

Wurde die Nutzungsdauer zu kurz geschätzt, dh. es wurden zu hohe Absetzungen geltend gemacht, können sie durch entsprechende Minderung der AfA für die restliche Nutzungsdauer ausgeglichen werden.

> ***Beispiel:***
>
> ***Im Mai 2015 wird ein Wirtschaftsgut um 5.000 Euro angeschafft und sofort in Betrieb genommen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer dieses Wirtschaftsgutes wird mit fünf Jahren statt mit richtigerweise zehn Jahren geschätzt. In den Jahren 2015 bis 2017 werden Absetzungen für Abnutzung in Höhe von jeweils 1.000 Euro vorgenommen. Im Jahr 2018 erfolgt eine Berichtigung der AfA unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von zehn***

Jahren. Der Restbuchwert des Wirtschaftsgutes betrug am Ende des Jahres 2017 2.000 Euro Dieser Betrag ist gleichmäßig auf die verbleibenden sieben Jahre der betriebsgewöhnlichen Nutzung aufzuteilen, sodass für die Jahre 2018 bis 2024 die AfA in Höhe von jeweils 286 Euro geltend gemacht werden kann.

Bisher zu lange Nutzungsdauer

Eine bisher zu lang angenommene Nutzungsdauer kann durch Verteilung des Restbuchwertes auf die (korrigierte) Restnutzungsdauer berichtigt werden.

Beispiel:

Im Mai des Jahres 2015 wird ein Wirtschaftsgut um 5.000 Euro angeschafft und sofort in Betrieb genommen. Seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird statt mit fünf Jahren mit zehn Jahren geschätzt. In den Jahren 2015 bis 2017 werden Absetzungen für Abnutzung in Höhe von jeweils 500 Euro vorgenommen. Im Jahr 2004 erfolgt eine Berichtigung der AfA unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von fünf Jahren. Da das Wirtschaftsgut am Ende des Jahres 2017 einen Restbuchwert von 3.500 Euro hatte, beträgt die AfA für die verbleibenden zwei Jahre jeweils 1.750 Euro.

Rz 3120a

War die Schätzung der Nutzungsdauer nicht nur objektiv, sondern auch subjektiv unrichtig, ist eine Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorzunehmen:

Die AfA muss infolge der im Einkommensteuerrecht geltenden Periodenbesteuerung bei der Gewinn-/Überschussermittlung des Kalenderjahres geltend gemacht werden, in das sie wirtschaftlich gehört. Daher können unterbliebene Absetzungen nicht nachgeholt und zu hohe Absetzungen nicht durch eine Minderung oder Aussetzung der Abschreibung in der Zukunft ausgeglichen werden (Nachholverbot; VwGH 31.05.2011, 2007/15/0015; 30.03.2011, 2008/13/0024). Liegt die Wurzel des Fehlers im Jahr 2003 oder in einem späteren Jahr, kommt ab 2013 für eine steuerwirksame AfA-Korrektur die Berücksichtigung eines Zu/Abschlages in Betracht (§ 4 Abs. 2 EStG 1988; § 4 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988, § 28 Abs. 7 EStG 1988).

Rz 3125 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

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~~ 54** ElWOG **2010** ~~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.

Sind dagegen Anschlusskosten speziell für den Betrieb einer Anlage erforderlich, zählen sie zu den Anschaffungskosten dieser Anlage (VwGH 20.05.2010, 2007/15/0153 zu einer Windenergieanlage).

Das Netzbereitstellungsentgelt stellt nach § 55 ElWOG 2010 einen leistungsbezogenen Pauschalbetrag für den bereits erfolgten sowie notwendigen Ausbau des Netzes zur Ermöglichung des Anschlusses dar. Die Höhe des Netzbereitstellungsentgeltes richtet sich somit nach dem vereinbarten Ausmaß der Netznutzung. Steigt oder sinkt das Ausmaß der Netznutzung, ist das Netzbereitstellungsentgelt grundsätzlich dem anzupassen. Wird die Netznutzung im selben Netz örtlich geändert, ist das bereits entrichtete Netzbereitstellungsentgelt zu übertragen und kein weiteres Netzbereitstellungsentgelt zu entrichten. Eine Reduktion des Netzbereitstellungsentgeltes auf Grund einer Stilllegung des Netzanschlusses oder einer Verringerung der Ausnutzung ist aber nur bis zu 15 Jahre nach Entrichtung des Netzbereitstellungsentgeltes möglich.

Das Energieversorgungsunternehmen hat das vereinnahmte Netzbereitstellungsentgelt gemäß § 55 Abs. 6 ElWOG 2010 auf zwanzig Jahre zu

verteilen und mit dem Netznutzungsentgelt zu verrechnen, sodass dieses gemindert wird. Danach sollte keine Minderung des Netznutzungsentgeltes mehr eintreten. Im Ergebnis stellt dadurch das Netzbereitstellungsentgelt kein Entgelt für den Erwerb eines immateriellen Rechtes, sondern eine Vorauszahlung auf das Netznutzungsentgelt dar, die spätestens nach Ablauf von 20 Jahren erschöpft ist. Im Rahmen einer Bilanzierung ist für das Netzbereitstellungsentgelt ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und dieser verteilt auf 20 Jahre aufzulösen (BFG 21.12.2015, RV/5100054/2011).

~~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 3139 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 3139

Für bis zum 31.12.2015 endende Wirtschaftsjahre gelten bei Gebäuden die im § 8 Abs. 1 EStG 1988 idF vor StRefG 2015/2016 gesetzlich bestimmten AfA-Sätze.

Für im Jahr 2016 beginnende Wirtschaftsjahre gilt für betrieblich genutzte Betriebsgebäude gemäß § 7 EStG 1988 iVm § 8 EStG 1988 ein einheitlicher Abschreibungssatz in Höhe von 2,5%. Werden Gebäude für Wohnzwecke überlassen, gilt ein AfA-Satz von 1,5%.

Diese Sätze gelten auch für Gebäude, die in gebrauchtem Zustand erworben wurden. Die AfA-Sätze können ohne Nachweis in Anspruch genommen werden. Sollen höhere AfA-Sätze angewendet werden, so ist die Nutzungsdauer nachzuweisen. Dies hat in aller Regel – insbesondere auch bei gebrauchten Gebäuden - durch ein Gutachten zu geschehen. Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, ist es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Wurde bereits in der Vergangenheit die Nutzungsdauer im Einzelfall nachgewiesen, kommt es aufgrund der Änderungen durch das StRefG 2015/2016 zu keiner Änderung des Abschreibungssatzes. Der Umstand, dass sich in der Vergangenheit die Nutzungsdauer aufgrund nachträglicher Herstellungsaufwendungen verlängert hat, gilt nicht automatisch als Nachweis dieser neuen Nutzungsdauer.

Wurde in der Vergangenheit die Nutzungsdauer nicht nachgewiesen, kann für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2015 beginnt, eine kürzere Restnutzungsdauer nachgewiesen werden als jene, die sich bei Anwendung des Abschreibungssatzes von 2,5% bzw. 1,5% ergibt. Dabei sind die noch nicht abgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf diese nachgewiesene kürzere Restnutzungsdauer zu verteilen (§ 124b Z 283 EStG 1988 idF EU-AbgÄG 2016).

Zu Gebäuden in Leichtbauweise~~, die bis 2006 angeschafft oder fertig gestellt werden,~~ siehe Rz 3139a~~.~~**; zu Gebäuden, die vor 1915 erbaut wurden, siehe Rz 6444. Eine Änderung des Abschreibungssatzes durch das StRefG 2015/2016 hat bei diesen Gebäuden daher nicht zu erfolgen.**

Rz 3141 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 3141

~~**Rechtslage bis Veranlagung 2000**~~

~~Die Herstellungskosten von Superädifikaten sind wie Gebäude auf eigenem Grund und Boden mit den AfA-Sätzen des § 8 Abs. 1 EStG 1988 abzuschreiben, je nach Verwendungszweck im Regelfall somit mit 2% bis 4%. Eine auf die Dauer des Bestandvertrages abgestimmte kürzere Abschreibungsdauer kommt nur in Betracht, wenn der Bestandnehmer nach Beendigung des Bestandverhältnisses keinen Ersatzanspruch gegen den Vermieter hat und mit einer kürzeren Nutzung des Bestandgegenstandes gerechnet werden muss.~~

~~**Rechtslage ab Veranlagung 2001**~~

Rechtslage bis Veranlagung 2015

Die Herstellungskosten von Superädifikaten sind wie Gebäude auf eigenem Grund und Boden mit den AfA-Sätzen des § 8 Abs. 1 EStG 1988 **idF vor StRefG 2015/2016** abzuschreiben, je nach Verwendungszweck im Regelfall somit mit 2% bis 3%. Eine auf die Dauer des Bestandvertrages abgestimmte kürzere Abschreibungsdauer kommt nur in Betracht, wenn der Bestandnehmer nach Beendigung des Bestandverhältnisses keinen Ersatzanspruch gegen den Vermieter hat und mit einer kürzeren Nutzung des Bestandgegenstandes gerechnet werden muss. Liegt der Ersatzanspruch bei der Beendigung eines Bestandverhältnisses gegen den Vermieter unter dem Buchwert, der sich bei Anwendung der AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 ergäbe, so sind die Abschreibungsbeträge auf diesen geringeren Ersatzanspruch hin anzupassen.

Rechtslage ab Veranlagung 2016

Die Herstellungskosten von Superädifikaten sind wie Gebäude auf eigenem Grund und Boden mit den AfA-Sätzen des § 8 Abs. 1 EStG 1988 abzuschreiben, je nach Verwendungszweck somit mit 2,5% oder 1,5%. Eine auf die Dauer des Bestandvertrages abgestimmte kürzere Abschreibungsdauer kommt nur in Betracht, wenn der Bestandnehmer nach Beendigung des Bestandverhältnisses keinen Ersatzanspruch gegen den Vermieter hat und mit einer kürzeren Nutzung des Bestandgegenstandes gerechnet werden muss. Liegt der Ersatzanspruch bei der Beendigung eines Bestandverhältnisses gegen den Vermieter unter dem Buchwert, der sich bei Anwendung der AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 ergäbe, so sind die Abschreibungsbeträge auf diesen geringeren Ersatzanspruch hin anzupassen.

Rz 3142 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 3142

Bis zur Veranlagung 2015

Das Wahlrecht zur Nachweisführung steht immer nur für das gesamte Gebäude zu. Es ist zB nicht zulässig, den Nachweis nur für jenen Teil des Gebäudes zu führen, der unmittelbar der Gewerbeausübung dient und für einen freiberuflich genutzten Teil den gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz anzuwenden.

Die Überschrift zu Abschnitt 7.3.3 wird geändert

7.3.3 AfA-Satz von 3% - Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

Rz 3147 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 3147

Ob es sich um die Gebäude eines "Land- und Forstwirtes" oder eines "Gewerbetreibenden" handelt, ist in typisierender Betrachtungsweise nach dem Inhalt der Tätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen zu beurteilen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0052). Werden etwa die Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 nur auf Grund der Rechtsform des Unternehmens als gewerblich eingestuft (zB bei einer Wirtschaftstreuhand-GmbH), so handelt es sich nicht um einen "Gewerbetreibenden" iSd § 8 EStG 1988 **idF vor StRefG 2015/2016**. Liegen deshalb gewerbliche Einkünfte vor, weil ein Freiberufler nicht mehr leitend und eigenverantwortlich tätig ist (siehe Rz 5289 ff), dann ist von einer gewerblichen Berufsausübung auszugehen.

Rz 3152 wird geändert und die Rz 3152a und 3152b werden eingefügt (StRefG 2015/2016)

Rz 3152

Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

Ein AfA-Satz von 2,5% kann angewendet werden

- bei Gebäuden, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens dienen,
- bei Gebäuden, soweit diese unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen, wie zB der Kreditvermittlung, der Versicherungsvermittlung sowie der Versicherungsberatung dienen,
- bei Gebäuden, soweit diese unmittelbar dem Betrieb der Dienstleistungen der Post und Telekom Austria Aktiengesellschaft dienen.

Rechtslage ab Veranlagung 2016

Ab dem Veranlagungsjahr 2016 gilt für betrieblich genutzte Betriebsgebäude ein einheitlicher AfA-Satz in Höhe von 2,5%.

Rz 3152a

Im Falle einer Änderung des Abschreibungssatzes (statt bisher 2% oder 3%) ist der neue Abschreibungssatz von 2,5% (bzw. 1,5%) auf die ursprüngliche Bemessungsgrundlage anzuwenden. Die Änderung des Abschreibungssatzes führt demnach auch zu einer Änderung der Restnutzungsdauer. Hat der bisherige Abschreibungssatz bereits 2,5% betragen, oder wird der bisherige Abschreibungssatz von 2% beibehalten, ergeben sich keine Änderungen.

Rz 3152b

Der neue AfA-Betrag (und damit auch ein allfälliger neuer AfA-Mischsatz) kann vereinfacht derart ermittelt werden, dass der bisherige AfA-Betrag um 1/6 gekürzt (bei einem bisherigen AfA-Satz von 3%) oder um 1/4 erhöht (bei einem bisherigen AfA-Satz von 2%) werden kann.

Beispiel 1:

Ein Betriebsgebäude wurde im Jänner 2006 mit Herstellungskosten von 100.000 Euro fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Der AfA-Satz beträgt:

a) 2% (50 Jahre)

b) 3% (33,3 Jahre)

Ad a) Bei einem AfA-Satz von 2% beträgt der Buchwert zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 2.000 Euro p.a. 80.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 40 Jahre. Mit 1. Jänner 2016 erhöht sich der AfA-Satz auf 2,5%, womit der jährliche AfA-Betrag (ausgehend von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage) 2.500 Euro beträgt. Dadurch verkürzt sich die Restnutzungsdauer von 40 Jahren auf 32 Jahre (80.000 Euro RBW / 2.500 Euro AfA = 32 Jahre).

Vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige jährliche AfA-Betrag von 2.000 Euro wird um 1/4 erhöht (2.000 Euro AfA * 1,25% = 2.500 Euro).

Ad b) Bei einem AfA-Satz von 3% beträgt der Buchwert zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 3.000 Euro p.a. 70.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 23,3 Jahre. Mit 1. Jänner 2016 reduziert sich der AfA-Satz auf 2,5%, womit der jährliche AfA-Betrag (ausgehend von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage) 2.500 Euro beträgt. Dadurch

verlängert sich die Restnutzungsdauer von 23,3 Jahren auf 28 Jahre (70.000 Euro RBW / 2.500 Euro AfA = 28 Jahre).

Vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige AfA-Betrag von 3.000 Euro wird um 1/6 verringert (3.000 Euro AfA * 0,8334 = 2.500 Euro).

Rz 3154 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 3154

Rechtslage ab Veranlagung 2001 bis Veranlagung 2015

[…]

Es wird der Abschnitt 7.3.5a mit der Rz 3154a neu eingefügt (StRefG 2015/2016)

7.3.5a AfA-Satz von 1,5%

Rz 3154a

Für Betriebsgebäude, die zu Wohnzwecken überlassen werden, beträgt der AfA-Satz (analog zur Regelung bei Vermietung und Verpachtung) 1,5% (siehe dazu Rz 3155a ff).

Rz 3155 wird geändert und die Rz 3155a bis 3155d werden eingefügt (StRefG 2015/2016)

Rz 3155

Rechtslage ab 2001 bis 2015

Wird ein Gebäude gleichzeitig für mehrere der in den Rz 3146 bis 3154 angeführten Zwecke genutzt, so sind dem jeweiligen Nutzungsausmaß entsprechend mehrere AfA-Sätze anzuwenden. Zum selben Ergebnis kommt man durch die Anwendung eines AfA-Mischsatzes.

Beispiel:

~~Rechtslage ab 2001~~

Ein Gebäude dient zu 60% der Lagerung von Waren und zu 40% der eigenen Verwaltung (Lohnbüro). Soweit das Gebäude der Lagerung dient, steht ein AfA-Satz von 3%, soweit es der eigenen Verwaltung dient, ein AfA-Satz von 2% zu. Der AfA-Mischsatz beträgt 2,6%.

Rechtslage ab 2016

Bei gemischt genutzten Gebäuden sind jene Gebäudeteile, die für Wohnzwecke überlassen werden, mit 1,5% und die restlichen Gebäudeteile mit 2,5% abzuschreiben (keine Überwiegensbetrachtung). Bei Dritten zur Nutzung überlassenen Gebäuden ist somit zu differenzieren, ob die Überlassung für Wohnzwecke oder für andere Zwecke erfolgt.

Bis zu einer Bagatellgrenze im Ausmaß von 10% der Nutzfläche unterbleibt eine Differenzierung zwischen betrieblicher Nutzung und Überlassung zu Wohnzwecken. Die von einem Unternehmer in einem Betriebsgebäude für eigene Wohnzwecke genützten Räumlichkeiten bleiben bei Ermittlung der 10%-Grenze außer Ansatz.

Rz 3155a

Eine „Überlassung für Wohnzwecke" iSd § 8 Abs. 1 EStG 1988 liegt jedenfalls bei einer längerfristigen Überlassung von Wohnraum über einen Zeitraum von zumindest drei Monaten vor. Ein (Neben-)Gebäude, das für die Unterbringung betriebszugehöriger Arbeitnehmer zu Wohnzwecken eingesetzt wird, wird jedoch immer zu Wohnwecken überlassen, unabhängig davon wie lange der einzelne Arbeitnehmer das Gebäude für Wohnzwecke nutzt, sodass der anzuwendende AfA-Satz in diesen Fällen stets 1,5% beträgt.

Rz 3155b

Gebäude oder Gebäudeteile, die im Rahmen einer gewerblichen Beherbergung überlassen werden (Hotels, Gaststätten, gewerbliche Appartementvermietung), dienen grundsätzlich einer kurzfristigen Beherbergung (vergleichsweise hohe Nutzungsfluktuation), womit in der Regel keine Überlassung für Wohnzwecke iSd § 8 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt (vgl. Rz 1401 zur „Gebäudeüberlassung für Wohnzwecke" im Rahmen des § 4 Abs. 7 EStG 1988).

Ausnahmsweise kann aufgrund der tatsächlichen Nutzungsverhältnisse durch den Dritten eine Überlassung für Wohnzwecke vorliegen. Eine solche ist jedenfalls bei einer längerfristigen Überlassung von Wohnraum über einen Zeitraum von zumindest drei Monaten an betriebsfremde Personen (zB Vermietung eines

Appartements) anzunehmen. Werden weiters – etwa im Rahmen eines Hotelbetriebes beschäftigten – Arbeitnehmern Räumlichkeiten zu ständigen Wohnzwecken überlassen („Burschenzimmer"), überwiegt das Verwendungselement des „Wohnzweckes", sodass der anzuwendende AfA-Satz in diesen Fällen 1,5% beträgt (zur 10-prozentigen Bagatellgrenze siehe Rz 3155).

Rz 3155c

Gebäudeteile, die nicht als Garage oder Pkw-Abstellplatz dienen und nicht selbst unmittelbar für die Befriedigung eines Wohnbedürfnisses verwendbar sind (etwa Kellerabteile oder Lagerräume), sind für die Anwendung des § 8 Abs. 1 EStG 1988 nicht von der Wohnraumvermietung gesondert zu behandeln, wenn

- **der betreffende Raum im selben Gebäude liegt, in dem sich auch der überlassene Wohnraum befindet und**
- **alle Flächen vom selben Vermieter im Rahmen der Wohnraumüberlassung oder ergänzend zu dieser vermietet werden.**

Dementsprechend ist auch auf diese Gebäudeteile der AfA-Satz von 1,5% anzuwenden.

Die Vermietung bzw. Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (Garage oder Pkw-Abstellplatz) stellt hingegen dem Grunde nach keine Gebäudeüberlassung für Wohnzwecke dar. Daher unterliegt eine allenfalls mit einer Wohnung mitvermietete Garage nicht dem (einheitlichen) AfA-Satz von 1,5%. Hinsichtlich der Garage oder des PKW-Abstellplatzes ist daher stets der AfA-Satz von 2,5% anzuwenden.

Rz 3155d

Bei unterjähriger Änderung der Nutzung ist der AfA-Satz anzupassen, wobei eine Überwiegensbetrachtung (vergleichbar mit der Halbjahres-AfA gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988) zu erfolgen hat

Rz 3156 bis 3159 werden geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 3156

Rechtslage ab 2001 bis 2015

Dient ein Gebäude zu einem Teil unmittelbar der Betriebsausübung außerhalb des Bank- und Versicherungswesens und zu einem anderen Teil dem Bank- und Versicherungswesen bzw. ähnlichen Zwecken, so ist der dem Bank- und Versicherungswesen und ähnlichen Zwecken dienende Gebäudeteil als eigenständige Beurteilungseinheit hinsichtlich der im § 8 Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 **idF vor StRefG 2015/2016** normierten 80%-Grenze anzusehen. Dient dieser Gebäudeteil zu mehr als 80% dem Kundenverkehr, steht für diesen Gebäudeteil ein AfA-Satz von 3% zu. Dient er zu weniger als 80% dem Kundenverkehr, beträgt der AfA-Satz für diesen Gebäudeteil 2,5% und für den unmittelbar der Betriebsausübung außerhalb des Bank- und Versicherungswesens dienenden Gebäudeteil 3%.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Gebäude dient dem Betrieb eines Unternehmens zu 60% für den Handel und zu 40% für Bankgeschäfte mit weniger als 80% Kundenverkehr. Die AfA ist von 60% des Gebäudes mit 3%, von 40% des Gebäudes mit 2,5% zu bemessen. Der AfA-Mischsatz beläuft sich auf 2,8%.*

Rz 3157

Rechtslage ab 2001 bis 2015

Diese Aussagen gelten auch für Gebäude, die an verschiedene Bestandnehmer, bei denen die Gebäudeteile jeweils für unterschiedliche Zwecke genutzt werden, gewerblich vermietet werden sowie für Gebäude, die von mehreren Miteigentümern für unterschiedliche Zwecke genutzt werden.

Rz 3158

Rechtslage ab 2001 bis 2015

Dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder eines Gewerbetreibenden, so beträgt der AfA-Satz jedenfalls 3%. Beträgt

umgekehrt das Ausmaß der Gebäudenutzung für unmittelbar betriebliche Zwecke nicht mehr als 20%, ist ein AfA-Mischsatz zu bilden.

Rz 3159

Befindet sich ein Gebäude zum einen Teil im Betriebsvermögen und zum anderen Teil im Privatvermögen des Steuerpflichtigen, so ist eine "isolierende" Betrachtung vorzunehmen. Auf den zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteil kann der dem Verwendungszweck entsprechende AfA-Satz im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG 1988 angewendet werden. Für den Gebäudeteil des Privatvermögens kann bei Erzielen von außerbetrieblichen Einkünften ein AfA-Satz von 1,5% angesetzt werden (VwGH 27.1.1994, 92/15/0141). Es ist kein AfA-Mischsatz zu ermitteln.

Beispiel:

Rechtslage ab Veranlagung 2001 ***bis Veranlagung 2015***

Ein Gebäude befindet sich zu 45% im Betriebsvermögen und dient in diesem Ausmaß unmittelbar der Betriebsausübung. Zu 55% ist das Gebäude im Bereich des Privatvermögens vermietet. Für den im Betriebsvermögen befindlichen Gebäudeteil beträgt die AfA 3%, für den im Privatvermögen befindlichen Gebäudeanteil 1,5%. Es darf kein AfA-Mischsatz ermittelt werden.

Rechtslage ab Veranlagung 2016

Ein Gebäude befindet sich zu 45% im Betriebsvermögen und dient in diesem Ausmaß unmittelbar der Betriebsausübung. Zu 55% ist das Gebäude im Bereich des Privatvermögens vermietet. Für den für betriebliche Zwecke genutzten Gebäudeteil beträgt die AfA 2,5%, für den im Privatvermögen befindlichen Gebäudeanteil 1,5%. Es darf kein AfA-Mischsatz ermittelt werden.

Rz 3163 und 3164 werden geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 3163

Kommt es bei einem Gebäude nachträglich zu aktivierungspflichtigen Aufwendungen, so erhöhen diese Aufwendungen den Restbuchwert. Dieser erhöhte Restbuchwert ist sodann auf die sich aus dem jeweiligen AfA-Satz ergebende Restnutzungsdauer abzuschreiben.

Beispiel 1:

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Ein Hotelgebäude wird im Jänner 1989 mit einem Herstellungsaufwand von 2 Millionen Schilling fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Der AfA-Satz beträgt 4%. Im Jänner 1997 wird in das Gebäude mit einem Herstellungsaufwand von 500.000 S eine Aufzugsanlage eingebaut.

1,360.000 S (Buchwert 1.Jänner 1997) + 500.000 S (Aufzugsanlage) = 1.860.000 S (neuer Restbuchwert)

Dieser neue Restbuchwert ist auf die sich aus dem AfA-Satz von 4% ergebende Restnutzungsdauer, das sind 17 Jahre, aufzuteilen. Die AfA kann mit 4% von 2 Millionen Schilling und mit 5,9% von 500.000 S oder mit einem einheitlichen Satz von 5,9% von 1.860.000 S berechnet werden.

Zur Ermittlung des AfA-Satzes ab 2001 ist der Restbuchwert nach Aktivierung des Herstellungsaufwandes auf die sich aus der AfA-Satzänderung ergebende neue Nutzungsdauer zu verteilen. Die neue Restnutzungsdauer ist auf Basis des ab 2001 geltenden AfA-Satzes zu ermitteln. Da bei Ermittlung eines auf die Restnutzungsdauer abgestellten AfA-Satzes die darin enthaltene Rechnungskomponente 4% durch die neue Rechnungskomponente 3% ersetzt wird, ist es zulässig, den auf die Restnutzungsdauer abgestellten AfA-Satz ab 2001 durch Anwendung des Faktors 75% auf den bisherigen AfA-Satz zu ermitteln.

Fortsetzung des Beispiels 1:

Rechtslage ab Veranlagung 2001 ***bis Veranlagung 2015***

Die anlässlich der Aktivierung des Herstellungsaufwandes ermittelte Restnutzungsdauer ist auf Basis des AfA-Satzes von 3% neu zu ermitteln: 1.360.000 (Restbuchwert 1. Jänner 1997): 60.000 (2.000.000 x 3%) ergibt eine Restnutzungsdauer von 22,67 Jahren. Dies entspricht einem AfA-Satz von 4,42%. Die AfA ab 2001 beträgt: 60.000 S (=AfA Gebäude - 3% von 2 Millionen S) plus 22.100 S (= AfA Herstellungsaufwand - 4,42% von 500.000 S). Die AfA kann auch durch Anwendung des Faktors 75% auf den bisherigen AfA-Satz von 5,9% ermittelt werden. Der AfA-Satzbeträgt somit 4,42% von 1.860.000 S, das sind 82.212 S.

Beispiel 1a

Rechtslage ab Veranlagung 2016

Ein Betriebsgebäude wurde im Jänner 2006 mit Herstellungskosten von 500.000 Euro fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Nachträglich fallen im Jänner 2011 aktivierungspflichtige Aufwendungen in Höhe von 100.000 Euro an. Der Afa-Satz beträgt:

a) 2% (50 Jahre)

b) 3% (33,3 Jahre)

Ad a) Bei einem AfA-Satz von 2% beträgt der Buchwert zum 31.12.2010 bei linearer Abschreibung von 10.000 Euro p.a. 450.000 Euro. Bei Hinzurechnung der 100.000 Euro an nachträglichen Herstellungsaufwendungen ergibt sich ein Restbuchwert von 550.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 45 Jahre. Die AfA kann mit 2% von 500.000 Euro, was einem AfA-Betrag von 10.000 Euro entspricht und mit 2,2% von 100.000 (ermittelter AfA-Mischsatz: 100.000 Euro / 45 Jahre RND), was einem AfA-Betrag von 2.222,22 Euro entspricht oder mit einem einheitlichen Satz von 2,2% von 550.000 Euro, was einem AfA-Betrag von insgesamt 12.222,22 Euro entspricht, angesetzt werden (siehe Beispiel 1)

Mit 1. Jänner 2016 ist der einheitliche AfA-Satz von 2,5% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage des Gebäudes zu Grunde zu legen. Der Buchwert des Gebäudes beträgt zum 31.12.2015 (unter Ausklammerung der aktivierten Herstellungskosten) bei linearer Abschreibung von 10.000 Euro p.a. 400.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 40 Jahre. Durch die Erhöhung des AfA-Satzes auf 2,5% erhöht sich der jährliche AfA-Betrag für das Gebäude (ausgehend von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage) auf 12.500 Euro, womit sich die Restnutzungsdauer von 40 Jahren auf 32 Jahre verkürzt (400.000 Euro / 12.500 Euro = 32 Jahre). Auf Basis der nunmehr ermittelten Restnutzungsdauer von 32 Jahren erhöht sich ebenfalls der AfA-Betrag des aktivierten Herstellungsaufwandes auf 2.777,78 Euro (88.888,89 Euro RBW / 32 Jahre RND). Dadurch ergibt sich für die neu ermittelte Restnutzungsdauer von 32 Jahren ab dem Jahr 2016 ein neuer AfA-Mischsatz in Höhe von 3,125% vom Restbuchwert des aktivierten Herstellungsaufwandes in Höhe von 88.888,89 Euro.

Die AfA kann daher ab dem Jahr 2016 mit 2,5% von 500.000 Euro, was einem AfA-Betrag von 12.500 Euro entspricht, und mit dem AfA-Mischsatz von 3,125% vom Restbuchwert des aktivierten Herstellungsaufwandes in Höhe von 88.888,89 Euro, was einem AfA-Betrag von 2.777,78 Euro entspricht, oder mit einem einheitlichen Satz von 3,125% vom Restbuchwert vom Gebäude zuzüglich des aktivierten Herstellungsaufwandes zum 31.12.2015 in Höhe von 488.888,89, was einem AfA-Betrag von insgesamt 15.277,80 Euro entspricht, angesetzt werden.

Vereinfachte Anpassungsmethode: Der neue AfA-Betrag (und damit auch der neue AfA-Mischsatz) kann vereinfacht derart ermittelt werden, dass der bisherige (kumulierte) AfA-Betrag um 1/4 erhöht wird (12.222,22 Euro AfA * 1,25% = 15.277,80 Euro – gerundet).

		Buchwert	Nachträgliche HK	AfA		RND (J)
a)	01.01.2006	500.000	-	2%	10.000	50
	31.12.2010	450.000	-			45
	01.01.2011	450.000	100.000	2,2%	12.222,22	
	31.12.2015	488.888,89				40

	01.01.2016		***3,125%***	***15.277,80***	***32***

Ad b) Bei einem AfA-Satz von 3% beträgt der Buchwert zum 31.12.2010 bei linearer Abschreibung von 15.000 Euro p.a. 425.000 Euro. Bei Hinzurechnung der 100.000 Euro an nachträglichen Herstellungsaufwendungen ergibt sich ein neuer Restbuchwert von 525.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 28,3 Jahre. Die AfA kann mit 3% von 500.000 Euro, was einem AfA-Betrag von 15.000 Euro entspricht, und mit 3,53% von 100.000 Euro (ermittelter AfA-Mischsatz: 100.000 Euro / 28,3 Jahre RND), was einem AfA-Betrag von 3.529,41 Euro entspricht, berechnet werden oder mit einem einheitlichen Satz von 3,53% von 525.000 Euro, was einem AfA-Betrag von insgesamt 18.529,40 Euro entspricht, angesetzt werden (siehe Beispiel 1).

Mit 1. Jänner 2016 ist der einheitliche AfA-Satz von 2,5% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage des Gebäudes zu Grunde zu legen. Der Buchwert des Gebäudes hätte zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 15.000 Euro p.a. 350.000 Euro betragen. Die Restnutzungsdauer beträgt 23,3 Jahre. Durch die Reduktion des AfA-Satzes auf 2,5% verringert sich der jährliche AfA-Betrag für das Gebäude (ausgehend von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage) auf 12.500 Euro, womit sich die Restnutzungsdauer von 23,3 Jahren auf 28 Jahre verlängert (350.000 Euro / 12.500 Euro = 28 Jahre RND). Auf Basis der nunmehr ermittelten Restnutzungsdauer von 28 Jahren verringert sich ebenfalls der AfA-Betrag des aktivierten Herstellungsaufwandes auf 2.941,18 Euro. Dadurch ergibt sich für die neu ermittelte Restnutzungsdauer von 28 Jahren ab dem Jahr 2016 ein neuer AfA-Mischsatz in Höhe von 3,57% vom Restbuchwert des aktivierten Herstellungsaufwandes in Höhe von 82.352,94 Euro.

Die AfA kann daher ab dem Jahr 2016 mit 2,5% von 500.000 Euro, was einem AfA-Betrag von 12.500 Euro entspricht, und mit dem AfA-Mischsatz von 3,57% vom Restbuchwert des aktivierten Herstellungsaufwandes in Höhe von 82.352,94 Euro, was einem AfA-Betrag von 2.941,18 Euro entspricht, oder mit einem einheitlichen Satz von 3,57% vom Restbuchwert vom Gebäude zuzüglich des aktivierten Herstellungsaufwandes zum 31.12.2015 in Höhe von 432.352,94 Euro, was einem AfA-Betrag von insgesamt 15.441,18 Euro entspricht, angesetzt werden.

Vereinfachte Anpassungsmethode: Der neue AfA-Betrag (und damit auch der neue AfA-Mischsatz) kann vereinfacht derart ermittelt werden, dass der bisherige (kumulierte) AfA-Betrag um 1/6 gekürzt wird (18.529,40 Euro AfA * 0,8334 = 15.442 Euro - gerundet).

		Buchwert	***Nachträgliche HK***	***AfA***		***RND (J)***
b)	***01.01.2006***	***500.000***	***-***	***3%***	***15.000***	***33,3***
	31.12.2010	***425.000***	***-***			***28,3***

	01.01.2011	***425.000***	***100.000***	***3,53%***	***18.529,40***	
	31.12.2015	***432.352,94***				***23,3***
	01.01.2016			***3,57%***	***15.441,18***	***28***

Rz 3164

Durch einen nachträglichen aktivierungspflichtigen Aufwand kann sich die Restnutzungsdauer eines Gebäudes verlängern. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Investitionsaufwand den Restbuchwert des Betriebsgebäudes übersteigt und die Restnutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als die für die Zusatzinvestition ermittelte Nutzungsdauer. Bei Zusatzinvestitionen, die den Charakter eines eigenständigen Gebäudeteils aufweisen (zB Aufstockung, An- und Zubauten), sind für die Ermittlung der Nutzungsdauer für die Zusatzinvestitionen die Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 anwendbar (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162), bei anderen Zusatzinvestitionen (Badezimmereinbau, Einbau von Aufzugsanlagen, Einbau von Heizungsanlagen) ist die Nutzungsdauer nach allgemeinen Kriterien zu ermitteln.

Beispiel 2:

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Ein Hotelgebäude wird im Jänner 1989 mit einem Herstellungsaufwand von 2 Millionen Schilling fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Der AfA-Satz beträgt 4%. Im Jänner 1997 wird das Gebäude mit einem Herstellungsaufwand von 1,5 Millionen Schilling aufgestockt.

1.360.000 S (Buchwert 1.Jänner 1997) + 1.500.000 S (Aufstockung) = 2.860.000 S (neuer Restbuchwert)

Auf Gebäudeteile wie ein gesamtes Stockwerk ist ein AfA-Satz von 4% anzuwenden, die Nutzungsdauer beträgt also 25 Jahre. Die bisherige Restnutzungsdauer von 17 Jahren ist daher auf 25 Jahre zu verlängern. Auf den neuen Restbuchwert ist ein AfA-Satz von 4% anzuwenden.

Rechtslage ab Veranlagung 2001 ***bis Veranlagung 2015***

Auf den Restbuchwert von 2.860.000 S ist der AfA-Satz von 3% anzuwenden.

Beispiel 3:

Angaben wie Beispiel 2, der Herstellungsaufwand betrifft aber den nachträglichen Einbau von Badezimmern. Die Badezimmer sind kein eigenständiger Gebäudeteil und unterliegen daher nicht den AfA-Sätzen des § 8 Abs. 1 EStG 1988. Es wird nach allgemeinen AfA-Grundsätzen eine Nutzungsdauer von zehn Jahren ermittelt. Die

Restnutzungsdauer verlängert sich somit nicht, es ist daher wie im Beispiel 1 vorzugehen.

Rechtslage ab Veranlagung 2016

Beispiel 4:

Ein Betriebsgebäude wird im Jänner 1986 mit Herstellungskosten von 100.000 Euro fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Nachträglich fallen im Jänner 2006 aktivierungspflichtige Aufwendungen in Höhe von 70.000 Euro an. Der AfA-Satz beträgt

a) 2% (50 Jahre)

b) 3% (33,3 Jahre)

Ad a) Bei einem AfA-Satz von 2% beträgt der Buchwert zum 31.12.2005 bei linearer Abschreibung von 2.000 Euro p.a. 60.000 Euro. Die Restnutzungsdauer zum 1.1.2006 beträgt 30 Jahre. Der Investitionsaufwand im Jänner 2006 in Höhe von 70.000 Euro, für den sich unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes von 2% eine Nutzungsdauer von 50 Jahren ergibt, übersteigt den Restbuchwert des Betriebsgebäudes. Da weiters die für die Zusatzinvestition angenommene Nutzungsdauer von 50 Jahren länger ist als die Restnutzungsdauer des Gebäudes, ist diese ebenfalls auf 50 Jahre zu verlängern (statt bisher 30 Jahre).

Auf den neuen Restbuchwert in Höhe von 130.000 Euro (60.000 Euro RBW + 70.000 Euro nHK= 130.000 Euro neuer RBW) ist ein AfA-Satz von 2% anzuwenden. Dies entspricht einem jährlichen AfA-Betrag in Höhe von 2.600 Euro (siehe Beispiel 2). Bei einem AfA-Satz von 2% beträgt der Buchwert zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 2.600 Euro p.a. 104.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 40 Jahre. Mit 1. Jänner 2016 erhöht sich der AfA-Satz auf 2,5%, womit der jährliche AfA-Betrag (ausgehend vom zum 1.1.2006 ermittelten neuen Restbuchwert in Höhe von 130.000 Euro) 3.250 Euro beträgt. Dadurch verkürzt sich die Restnutzungsdauer von 40 Jahren auf 32 Jahre (104.000 Euro RBW / 3.250 Euro AfA = 32 Jahre) (siehe Beispiel 2).

Vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige jährliche AfA-Betrag von 2.600 Euro wird um 1/4 erhöht (2.600 Euro AfA * 1,25 = 3.250 Euro).

		Buchwert	Nachträgliche HK	AfA		RND (J)
a)	01.01.1986	100.000	-	2%	2.000	50
	31.12.2005	60.000	-			30
	01.01.2006	60.000	70.000	2%	2.600	50
	31.12.2015	104.000				40
	01.01.2016			2,5%	3.250	32

Ad b) Bei einem AfA-Satz von 3% beträgt der Buchwert zum 31.12.2005 bei linearer Abschreibung von 3.000 Euro p.a. 40.000 Euro. Die Restnutzungsdauer zum 1.1.2006 beträgt 13,33 Jahre. Der Investitionsaufwand im Jänner 2006 in Höhe von 70.000 Euro, für den eine Nutzungsdauer von 33,33 Jahren angenommen wurde, übersteigt den Restbuchwert des Betriebsgebäudes. Da weiters die für die Zusatzinvestition angenommene Nutzungsdauer von 33,33 Jahren länger ist als die Restnutzungsdauer des Gebäudes, ist diese ebenfalls auf 33,33 Jahre zu verlängern (statt bisher 13,33 Jahre).

Auf den neuen Restbuchwert in Höhe von 110.000 Euro (40.000 Euro RBW + 70.000 Euro HK = 110.000 Euro neuer RBW) ist ein AfA-Satz von 3% anzuwenden. Dies entspricht einem jährlichen AfA-Betrag in Höhe von 3.300 Euro (siehe Beispiel 2).

Bei einem AfA-Satz von 3% beträgt der Buchwert zum 31.12.2015 bei linearer Abschreibung von 3.300 Euro p.a. 77.000 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 23,33 Jahre. Mit 1. Jänner 2016 reduziert sich der AfA-Satz auf 2,5%, womit der jährliche AfA-Betrag (ausgehend vom zum 1.1.2006 ermittelten neuen Restbuchwert in Höhe von 110.000 Euro) 2.750 Euro beträgt. Dadurch verlängert sich die Restnutzungsdauer von 23,33 Jahren auf 28 Jahre (77.000 Euro RBW / 2.750 Euro AfA = 28 Jahre) (siehe Beispiel 2).

Vereinfachte Anpassungsmethode: Der bisherige jährliche AfA-Betrag von 3.300 Euro wird um 1/6 verringert (3.300 Euro AfA * 0,8334 = 2.750 Euro – gerundet).

		Buchwert	Nachträgliche HK	AfA		RND (J)
b)	01.01.1986	100.000	-	3%	3.000	33,3
	31.12.2005	40.000	-			13,33
	01.01.2006	40.000	70.000	3%	3.300	33,3
	31.12.2015	77.000				23,33
	01.01.2016			2,5%	2.750	28

Rz 3166 wird geändert (Judikatur)

Rz 3166

Grundsätzlich kann immer nur eine einheitliche AfA für das gesamte Wirtschaftsgut geltend gemacht werden. Nur ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut kann hinsichtlich der AfA gesondert behandelt werden. Auch in einem Gebäude gibt es verschiedene Teile mit unterschiedlicher Lebensdauer, ohne dass diese Tatsache allein die einzelnen Hausteile zu

selbständigen gesondert bewertbaren Wirtschaftsgütern machen würde (VwGH 11.6.1965, 0316/65; **VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230**). Unterschiedliche AfA-Sätze hinsichtlich einzelner Gebäudeteile sind jedoch bei unterschiedlicher (gemischter) Nutzung eines Gebäudes möglich (siehe zB Rz 3155 ff).

Rz 3175 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 3175

Beispiele für Herstellungsaufwand:

- Vornahme eines Anbaus, eines Umbaus größeren Ausmaßes oder einer Gebäudeaufstockung (VwGH 16.3.1962, 0241/59; VfGH 17.3.1970, B 168/69);
- Ersetzung eines Flachdaches durch ein Steildach, sodass neue Räume geschaffen werden, was im wirtschaftlichen Ergebnis einer Gebäudeaufstockung gleichkommt (VwGH 12.3.1969, 1741/68, 1742/68);
- Zusammenlegung zweier Wohnungen (VwGH 27.01.1969, 0981/68);
- Einbau einer mit erhöhtem Bedienungskomfort verbundenen Heizanlage an Stelle von einzelne Räume beheizender Öfen (VwGH 20.10.1971, 0970/71); siehe auch Rz 3171;
- ~~vom Erwerber eines vernachlässigten Gebäudes bis 31.12.2010 nachgeholte Instandsetzungsaufwendungen (VwGH 28.04.1961, 0428/60; VwGH 19.05.1967,1874/66); siehe Rz 2620 und 6474 f;~~
- Vornahme einer Generalüberholung, wenn dadurch ein unbrauchbar gewordenes oder in seiner Brauchbarkeit durch schwere Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit und Nutzungsdauer bestimmenden Teilen wesentlich gemindertes Wirtschaftsgut wieder voll verwendungsfähig wird (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079).

Rz 3182a wird eingefügt (RÄG 2014)

Rz 3182a

Für Wirtschaftsjahre ab 2016 kann bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 die Sonder-AfA gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988 unabhängig von der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss erfolgen. Der Umstand

der Inanspruchnahme der Sonder-AfA gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988 ist (durch einen entsprechenden Vermerk) im Anlageverzeichnis gesondert in Evidenz zu halten (§ 8 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 idF RÄG 2014).

Für Wirtschaftsjahre vor 2016 setzte die Inanspruchnahme der Sonder-AfA im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 hingegen deren Ausweis als Bewertungsreserve in der UGB-Bilanz voraus. Wurde unternehmensrechtlich daher eine Bewertungsreserve gebildet und gemäß § 906 Abs. 31 UGB im Wirtschaftsjahr 2016 unternehmensrechtlich aufgelöst, kann diese steuerlich gemäß § 124b Z 271 EStG 1988 unabhängig vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss als steuerliche Rücklage weitergeführt werden (siehe dazu Rz 2475). In diesem Fall ist daher die unternehmensrechtliche Auflösung der Bewertungsreserve im Wirtschaftsjahr 2016 nicht steuerwirksam. Die steuerliche Rücklage ist allerdings über die unternehmensrechtliche Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung aufzulösen.

Rz 3305 wird geändert

Rz 3305

Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, hat er im Rahmen der nach § 9 EStG 1988 steuerlich zulässigen Rückstellungen ein Passivierungswahlrecht. Macht der Steuerpflichtige vom Wahlrecht zur Rückstellungsbildung Gebrauch, ist die Rückstellung in der gleichen Höhe wie bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zu bilden.

Bei der Rückstellungsbildung ist der Steuerpflichtige an den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gebunden (siehe Rz 2126 ff), weshalb eine Passivierungspflicht im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 dann besteht, wenn der Steuerpflichtige mit der Rückstellungsbildung für bestimmte Schuldgründe begonnen hat. Die erstmalige Bildung einer Rückstellung für Schuldgründe, die ihrer Art nach bereits in der Vergangenheit in diesem Betrieb vorgelegen haben, stellt bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit dar.

Das Nachholverbot ist zu beachten~~; zu den Grundsätzen der Bilanzberichtigung siehe Rz 3308~~.

Rz 3308 wird geändert

Rz 3308

Eine Rückstellung ist nur im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens des Schuldgrundes zu bilden (siehe Rz 3313 ff). Eine unterlassene Rückstellung darf in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden (~~VwGH 29.9.1961, 1463/59; VwGH 16.9.1986, 86/14/0017; VwGH 10.10.1996, 94/15/0089;~~ VwGH 25.2.1998, 97/14/0015; **VwGH 1.7.2003, 98/13/0214;** „Nachholverbot"). Vielmehr ist der Fehler an der Wurzel und somit im Jahr der wirtschaftlichen Entstehung des Schuldgrundes zu berichtigen **(zur Passivierungspflicht im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 siehe Rz 3305)**. Betrifft der Fehler einen bereits verjährten Veranlagungszeitraum und kann aus diesem Grund die Fehlerberichtigung keine steuerliche Wirkung mehr entfalten, sind die Grundsätze der Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu beachten (siehe Rz 650 ff sowie Rz 3312). Dies gilt auch für Rückstellungen, die zu Unrecht oder unrichtig gebildet worden sind. Wurden Rückstellungen dem Grunde nach richtig, aber trotz sorgfältiger Einschätzung des Erfüllungsbetrages oder des Erfüllungszeitpunktes der Höhe nach unrichtig gebildet, ist keine Berichtigung erforderlich (siehe Rz 3309g und Rz 3309h).

Rz 3337a wird neu eingefügt (AbgÄG 2014)

Rz 3337a

Für Abfertigungsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet werden, die nach dem 28.2.2014 enden, gilt:

Eine Rückstellung für zukünftige Abfertigungsansprüche darf mit steuerlicher Wirkung nur insoweit gebildet werden, als die zukünftigen Abfertigungsansprüche steuerlich abzugsfähig sind. Die Bildung der Rückstellung ist somit insoweit nicht zulässig, als der Rückstellungsbildung Abfertigungsansprüche zu Grunde liegen, die beim Empfänger nicht mit dem

Steuersatz von 6% zu versteuern sind (Näheres zur Steuerbegünstigung von Abfertigungen siehe LStR 2002 Rz 1070 ff und Rz 11070).

Für bestehende Abfertigungsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1.3.2014 enden, gilt:

Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

Der Abschnitt 8.5.3 mit den Rz 3352 bis 3362 entfällt

Abschnitt 8.5.3: ***entfällt***

Randzahlen 3352 bis 3362: ***derzeit frei***

Rz 3387 wird geändert

3387

Für Pensionszusagen bis 31.12.2017 gilt:

Im Falle einer Pensionszusage ohne Aktivlohn oder bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn ist für die Bemessung der 80%-Begrenzung ein fiktiver angemessener Lohn heranzuziehen.

Für Pensionszusagen ab 1.1.2018 gilt:

Es ist auf die tatsächliche Höhe des letzten laufenden Aktivbezuges abzustellen. Im Falle einer Pensionszusage ohne Aktivlohn kommt eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht. Bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn ist für die Bemessung der 80%-Begrenzung der tatsächliche Lohn maßgebend.

Rz 3387a wird neu eingefügt (AbgÄG 2014)

3387a

Für Pensionsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet werden, die nach dem 28.2.2014 enden, gilt:

Eine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung kann nur insoweit gebildet werden, als die zukünftigen Pensionsansprüche steuerlich abzugsfähig sind. Die Bildung einer Rückstellung ist somit insoweit nicht zulässig, als der Rückstellungsbildung Pensionsansprüche von mehr als 500.000 Euro zugrunde gelegt werden.

> ***Beispiel::***
>
> ***Einem Geschäftsführer einer GmbH wird eine Firmenpension von jährlich 600.000 Euro zugesagt. Eine Rückstellung kann nur für eine angemessene jährliche Firmenpension in Höhe von 500.000 Euro gebildet werden, weil auch nur eine künftige jährliche Pension in Höhe von 500.000 Euro als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.***

Für bestehende Pensionsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1.3.2014 enden, gilt:

Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellung kann erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Pensionsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

Rz 3391 wird geändert

Rz 3391

Bei Überprüfung der Angemessenheit sind der Aktivbezug und die Pensionserwartungen als wirtschaftliche Einheit anzusehen. Unter dem laufenden Aktivbezug sind auch Bezüge gemäß §§ 67 und 68 EStG 1988 zu verstehen, sofern sie bei der Pensionszusage mit berücksichtigt werden und nicht das Merkmal der Außergewöhnlichkeit aufweisen. ~~Im Falle einer Pensionszusage ohne Aktivlohn oder bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn ist ein~~

~~fiktiver angemessener Lohn heranzuziehen.~~ Ist die Gesamtausstattung (Aktivbezug zuzüglich Pensionserwartungen) bei Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften unangemessen, so ist die verdeckte Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) zunächst bei der Pensionszusage anzusetzen. Zur Angemessenheit von Pensionszusagen siehe auch KStR 2013 Rz 874 ff.

Rz 3393 wird geändert

Rz 3393

Ist die Angemessenheit der Pensionszusage dem Grunde nach gegeben, ist die Angemessenheit des Ausmaßes dieser Pensionszusage zu prüfen.

Grundregel für die Angemessenheit der Höhe nach ist, dass die Pensionszusage nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivitätszeit führen darf. Die zugesagte Pension darf einschließlich der Sozialversicherungspension nicht höher sein als der Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantritts (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101; VwGH 7.2.1990, 88/13/0241). ~~Im Falle einer Pensionszusage ohne Aktivlohn oder bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn ist als Vergleichsbasis ein fiktiver angemessener Lohn heranzuziehen. Ist dieses Kriterium erfüllt, ist es unerheblich, ob in der Pensionszusage eine ausdrückliche Anrechnung der Sozialversicherungspension erfolgt, oder nicht.~~

Im Falle einer Pensionszusage ohne Aktivlohn oder bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn gilt:

- **Pensionszusagen bis 31.12.2017: Als Vergleichsbasis ist ein fiktiver angemessener Lohn heranzuziehen.**
- **Pensionszusagen ab 1.1.2018: Es ist auf die tatsächliche Höhe des letzten laufenden Aktivbezuges abzustellen. Im Falle einer Pensionszusage ohne Aktivlohn kommt eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht. Bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn ist der tatsächliche Lohn maßgebend.**

Ist die Pensionszusage der Höhe nach unangemessen, ist die Rückstellungsbildung hinsichtlich des unangemessenen Teiles zu versagen, hinsichtlich des angemessenen Teiles jedoch anzuerkennen.

Rz 3400 wird ergänzt (VAG 2016)

Rz 3400

Die Übertragung von Pensionsverpflichtungen an Pensionskassen **und betriebliche Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 VAG 2016** ist im § 124 EStG 1988 geregelt. § 26 Z 7 lit. c EStG 1988 ist analog anzuwenden, wenn Ansprüche von Nichtarbeitnehmern (zB Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 EStG 1988) an Pensionskassen oder betriebliche Kollektivversicherungen übertragen werden (keine Steuerpflicht bei Übertragung der Ansprüche im Hinblick auf die Steuerpflicht der späteren Leistung aus der Pensionskasse oder betriebliche Kollektivversicherung).

Rz 3401 wird angepasst

Rz 3401

Für die Pensionsrückstellung ist eine Wertpapierdeckung erforderlich. Wertpapiere zur Deckung der Pensionsrückstellung gehören zum notwendigen Betriebsvermögen. Die ursprünglich in § 14 Abs. 7 Z 7 EStG 1988 geregelte Wertpapierdeckung wurde vom VfGH aufgehoben ~~(siehe dazu Rz 3352a)~~; mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 erfolgte eine Neuregelung. § 14 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2007 ist erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2007 beginnen (siehe Rz 3401e).

Für Pensions- und direkte Leistungszusagen, für die erst nach dem (letzten) Bilanzstichtag 1989 Pensionsrückstellungen mit steuerlicher Wirkung gebildet werden konnten, muss die Wertpapierdeckung am Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres in Höhe von jeweils 50% der Vorjahresrückstellung gegeben sein. Für Pensions- und direkte Leistungszusagen, für die vor dem (ersten) Bilanzstichtag 1990 Pensionsrückstellungen nach dem EStG 1972 gebildet werden konnten, ist einschließlich der danach erworbenen Anwartschaften die Übergangsvorschrift des § 116 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 maßgebend. Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für Zusagen von Kostenersätzen iSd § 14 Abs. 8 EStG 1988.

Wird ein Betrieb gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft gemäß Art. III UmgrStG eingebracht, ist damit der Wegfall der bis zur Einbringung geltenden Ausnahmeregelung des § 14 Abs. 11 EStG 1988 verbunden. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Aufbau der Wertpapierdeckung ~~bei den Abfertigungsvorsorgen über einen Zeitraum von fünf~~

~~Wirtschaftsjahren und~~ bei den Pensionsvorsorgen über einen Zeitraum von zwanzig Jahren erfolgt.

Rz 3401a wird geändert (VAG 2016)

Rz 3401a

Auf das Ausmaß der erforderlichen Wertpapierdeckung können Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen (Lebensversicherungen, die auf das Leben des Arbeitnehmers als versicherte Person abgeschlossen werden, wobei der Arbeitgeber Versicherungsnehmer sowie aus der Versicherung berechtigt ist) angerechnet werden. Es ist das Gesamtausmaß der Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen auf das gesamte Wertpapierdeckungsausmaß anzurechnen (keine auf den einzelnen Mitarbeiter abstellende Betrachtung).

Anrechenbar sind nur Ansprüche aus solchen Rückdeckungsversicherungen, die in der gesonderten Abteilung des Deckungsstocks für Lebensversicherungen iSd ~~§ 20 Abs. 2 Z 1~~**§ 300 Abs. 1 Z 1** VAG **2016** (klassischen Lebensversicherung) oder ~~§ 20 Abs. 2 Z 4a~~ **§ 300 Abs. 1 Z 5** VAG **2016** (kapitalanlageorientierte Lebensversicherung) ~~jeweils in Verbindung mit § 78 VAG~~ geführt werden. Für eine Anrechnung geeignet sind daher solche Rückdeckungsversicherungen, die entsprechend den klassischen Lebensversicherungen oder kapitalanlageorientierten Lebensversicherungen veranlagen.

Kapitalanlagen von Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen sollen stets nach dem Grundsatz der unternehmerischen Vorsicht verwaltet werden (§ 124 VAG 2016). Nähere qualitative Vorgaben zu diesem Grundsatz sind in der Versicherungsunternehmen Kapitalanlageverordnung – VU-KAV, BGBl. II Nr. 423/2015, angeführt. Den Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen darf gemäß Art. 133 der Richtlinie 2009/138/EG nicht vorgeschrieben werden, ihr Vermögen in bestimmte geeignete Vermögenswerte zu investieren; sie dürfen aber weiterhin in die in § 78 Abs. 1 VAG 1978 genannten Vermögenswerte investieren.

~~§ 78 Abs. 1 VAG legt die zur Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen geeigneten Kategorien an Vermögenswerten fest. Die einzelnen zur Bedeckung der~~

~~versicherungstechnischen Rückstellung zulässigen Vermögenswerte sind in § 2 der Kapitalanlage-Verordnung (BGBl. II Nr. 383/2002) enthalten, die jeweiligen Veranlagungshöchstgrenzen je Vermögenswert regelt § 3 der Kapitalanlage-Verordnung.~~

Den inländischen Versicherern gleichgestellt und damit ebenso auf die Wertpapierdeckung anrechenbar sind vergleichbare Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen gegenüber Versicherern, die in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR ansässig sind. ~~Für eine Anrechnung geeignet sind dabei nur solche Rückdeckungsversicherungen, die entsprechend den klassischen Lebensversicherungen gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 VAG in die in § 78 Abs. 1 VAG in Verbindung mit § 2 Kapitalanlage-Verordnung angeführten Vermögenswerte veranlagen und die jeweiligen Veranlagungshöchstgrenzen des § 3 der Kapitalanlage-Verordnung einhalten.~~

Rz 3406a wird geändert

Rz 3406a

Gemäß § 116 Abs. 4 Z 4 letzter Satz EStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2007 ist die Aufstockung unter Zugrundelegung des zwanzigjährigen Zeitraumes weiter fortzuführen. Als Ausgangspunkt für die weitere Erhöhung der Wertpapierdeckung (ab 2008 sind auch Rückdeckungsversicherungen für die Deckung geeignet) ist dabei das vor der Aufhebung des § 14 Abs. 7 Z 7 EStG 1988 ~~(siehe dazu Rz 3352a)~~ erreichte Prozentausmaß heranzuziehen.

[…]

Rz 3447 wird ergänzt (Judikatur)

Rz 3447 - Abbruchkosten

Für konkret erwartete Aufwendungen (zB auf Grund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung) sind Rückstellungen zu bilden (vgl. Entfernungspflicht, Miet- und Pachtverhältnis, Abschnitt 8.2.1). Nicht umfasst von der Höhe der Rückstellung ist der Wertverlust der abgebrochenen (entfernten) Anlagen, sondern lediglich die Höhe der zu erwartenden Aufwendungen für den Abbruch und die Beseitigung (vgl. Baustellenräumung, Rz 3458). **Wird die Verpflichtung übernommen, bei Einstellung des Liftbetriebes eines Seilbahnunternehmens die**

Liftanlagen abzutragen und den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen, ist eine Ansammlungsrückstellung gerechtfertigt (VwGH 30.4.2015, 2011/15/0198).

Die Ansammlung hat über die Betriebszeit bis zum "voraussichtlichen Abbau der Anlagen" zu erfolgen; der Ansammlungszeitraum hängt somit vom Konzessionszeitraum ab. Sollte im Zeitpunkt der Dotierung der Rückstellung eine Verlängerung der Konzession für eine Seilbahn aber wahrscheinlicher sein als eine Nichtverlängerung, ist von einer Verlängerung auszugehen, wodurch sich der Ansammlungszeitraum auch entsprechend verlängert.

Rz 3456a wird neu eingefügt (Judikatur)

Rz 3456a - Batterienrecycling

Stehen mit der Verpflichtung, für die eine Rückstellung zu bilden ist, künftige wirtschaftsgutähnliche Vorteile in einem unmittelbaren Kausalzusammenhang, gebietet die vernünftige unternehmerische Beurteilung eine verlustkompensierende Berücksichtigung dieser Vorteile bei der Rückstellungsbewertung. Nimmt ein Batteriehersteller die gelieferten Batterien zum Recycling zurück, entsteht mit der Lieferung an die Recyclinggesellschaft ein Anspruch auf den Kaufpreis für die Altbatterien. In den Altbatterien ist Blei enthalten, das recycelt wird. Der daraus resultierende Vorteil steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Rücknahmeverpflichtung und ist verlustkompensierend zu berücksichtigen (VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0012).

Rz 3465 wird ergänzt

Rz 3465 - Entfernungspflicht

Für Entfernungsaufwendungen (zB auf Grund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung) sind Rückstellungen in dem Wirtschaftsjahr zu bilden, in dem die Inanspruchnahme nachweislich konkret wird. Nicht umfasst von der Höhe der Rückstellung ist der Wertverlust der entfernten Anlagen, sondern lediglich die Höhe der zu erwartenden Aufwendungen für die Beseitigung. **Zu Abbruchkosten siehe Rz 3447.**

Rz 3494a wird ergänzt (Judikatur)

Rz 3494a - Nachschusspflicht an Pensionskassen

Für mögliche Nachschussverpflichtungen an Pensionskassen aus leistungsorientierten Verträgen darf grundsätzlich keine Rückstellung gebildet werden, weil zum Bilanzstichtag die Verpflichtung im Einzelfall noch nicht hinreichend konkretisiert ist. Sollte bei Bilanzerstellung feststehen, dass eine Unterdeckung für das abgelaufene Wirtschaftsjahr weder aus der Schwankungsrückstellung der Pensionskasse bedient noch über höhere laufende Beiträge ausgeglichen werden kann, sodass eine Nachschussverpflichtung für das abgelaufene Wirtschaftsjahr konkret droht, kann auf Grundlage eines versicherungsmathematischen Gutachtens im betreffenden Ausmaß eine Rückstellung gebildet werden **(VwGH 27.6.2012, 2008/13/0064)**.

Rz 3496a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 3496a - Patronatserklärung

Erbringt ein Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft aufgrund der Bürgschaftsverpflichtung für Schulden der Gesellschaft eine Leistung, ist darin eine Einlage iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu erblicken. Die bevorstehende Verpflichtung zur Leistung einer Einlage eignet sich nicht für eine Rückstellung (VwGH 22.10.2015, Ro 2014/15/0049).

Rz 3513 wird geändert (AbgÄG 2014)

Rz 3513 - Sozialplan

Zukünftige Kosten eines Sozialplanes sind nicht als Rückstellung sondern als Verbindlichkeit anzusetzen, wenn für den Unternehmer die rechtliche Verpflichtung aus dem Sozialplan entstanden ist.

Rechtslage ab 1.3.2014:

Gemäß § 124b Z 254 EStG 1988 sind nur Zahlungen auf Grund von Sozialplänen, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden, abzugsfähig. Zahlungen von später abgeschlossenen Sozialplänen unterliegen dem Abzugsverbot des § 20

Abs. 1 Z 8 EStG 1988 idF AbgÄG 2014, soweit sie dem Grunde nach sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0122; VwGH 21.9.2016, 2013/13/0102).

Rz 3515 wird aktualisiert

Rz 3515 - Steuerlasten, Steuerrückstellungen

Rückstellungsfähig sind Aufwände für Betriebssteuern, sowie Rückstellungen für Betriebssteuern in Zusammenhang mit Betriebsprüfungen und Rechtsmittelverfahren.

~~Für Gewerbesteuerrückstellungen (für die noch nicht festgesetzte Gewerbesteuer, wenn und soweit sie die Vorauszahlungen übersteigt) besteht ertragsteuerrechtlich für Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermitteln, Passivierungspflicht. Analoges gilt für~~ **Für** ~~andere~~ Betriebssteuerschulden, die (noch) nicht als Verbindlichkeiten ausgewiesen werden können, besteht ertragsteuerrechtlich für Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermitteln, Passivierungspflicht. Rückstellungen für Personensteuern (Körperschaftsteuer~~, Vermögensteuer und Erbschaftssteueräquivalent~~) - für Kapitalgesellschaften unternehmensrechtlich unerlässlich - sind ertragsteuerrechtlich gemäß § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 nicht abzugsfähig **(Rz 4847 bis Rz 4852 und KStR 2013 Rz 1199)**.

Rückstellungen für Steuernachforderungen kommen vor allem bei schwebenden Rechtsmittelverfahren in Betracht.

Der betriebsinterne Aufwand für die Abrechnung von Steuern (zB Umsatzsteuer für November und Dezember des laufenden Jahres, die erst am 15. Jänner bzw. 15. Februar des Folgejahres zu entrichten ist), darf nicht rückgestellt werden, da allgemeine Geschäftskosten vorliegen.

Rz 3516 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage und Judikatur)

Rz 3516 - Strafbare Handlungen

Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder Organen der Europäischen Union verhängt werden, sind generell nicht abzugsfähig (siehe

Rz 4846a ff). Eine Rückstellung der Geldstrafe ist unabhängig vom Verschulden nicht mehr zulässig.

Rückstellungen wegen der Inanspruchnahme aus strafbaren Handlungen **(zB Schadenswiedergutmachungen)** kommen dann in Betracht, wenn davon auszugehen ist, dass das strafbare Verhalten entdeckt wird**; die Kenntnis der Tatbegehung durch den Täter alleine ist somit nicht ausreichend (VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023)**. Zwangsläufig müssen dieses Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zurechenbar sein.

~~Wenn der Betriebsinhaber für Handlungen oder Unterlassungen im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit mit einer unbedingten Geldstrafe zu rechnen hat, so kommt eine Rückstellung der Geldstrafe naturgemäß nicht in Frage, wenn es wegen mehr als geringem Verschulden an der betrieblichen Veranlassung mangelt (vgl. LStR 2002 Rz 387).~~

Rückstellungen wegen der Inanspruchnahme aus strafbaren Handlungen durch Abschöpfung der Bereicherung (§ 20 StGB) kommen in Betracht, sobald von der Entdeckung des strafbaren Verhaltens ausgegangen werden muss.

Rz 3525 wird geändert (Redaktionsversehen)

Rz 3525 - Vorsteuer-Berichtigungsbeträge

[…]

Innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von neun**zehn** Jahren (bei ~~Gebäuden~~**Grundstücken**) bzw. vier Jahren (bei anderen Wirtschaftsgütern) nach dem Jahr der erstmaligen Verwendung als Anlagevermögen muss für jedes Jahr gesondert beurteilt werden, ob sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben. […]

Rz 3822 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 3822

[…]

- Für Grundstücksgewinne, die dem besonderen Steuersatz unterliegen gilt:
  Diese sind ab 2013 in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, unabhängig davon, ob

sie zum Tarif oder mit 25% **bzw. bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 mit 30%** besteuert werden.

Rz 3828 wird in Verbindung mit Rz 3828a geändert (§ 124b Z 252 EStG 1988)

Rz 3828

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

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

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

Beispiele:

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

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

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

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

~~Hinsichtlich der begünstigten Wertpapiere siehe Rz 3704. Die Rz 3703, Rz 3704 und Rz 3704a gelten für den Gewinnfreibetrag entsprechend. Zur Wertpapierersatzbeschaffung bei vorzeitiger Tilgung siehe Rz 3840. Eine fondsgebundene Lebensversicherung stellt kein zur Deckung des Gewinnfreibetrages taugliches Wirtschaftsgut dar.~~

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

Rz 3828a wird neu eingefügt (§ 124b Z 252 EStG 1988)

Rz 3828a

Als begünstigte Wertpapiere kommen in Betracht (§ 10 iVm § 124b Z 252 EStG 1988):

- **Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2014 enden und vor dem 1. Jänner 2017 beginnen: ausschließlich Wohnbauanleihen iSd § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988.**
- **Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Juli 2014 enden und für Wirtschaftsjahr, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen: Wertpapiere iSd § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988.**

Hinsichtlich der begünstigten Wertpapiere iSd § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 siehe Rz 3704. Die Rz 3703, Rz 3704 (ausgenommen der Nachwidmung bei Gewinnänderung, diesbezüglich siehe Rz 3835) und Rz 3704a gelten für den Gewinnfreibetrag entsprechend. Zur Wertpapierersatzbeschaffung bei vorzeitiger Tilgung siehe Rz 3840. Eine fondsgebundene Lebensversicherung stellt kein zur Deckung des Gewinnfreibetrages taugliches Wirtschaftsgut dar.

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

Rz 3828b wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 3828b

Wertpapiere müssen im Jahr der Geltendmachung des Freibetrages die Voraussetzungen als begünstigtes Wirtschaftsgut erfüllen. Eine Änderung der Qualifikation als begünstigtes Wertpapier während der Behaltedauer, etwa weil Anlagebestimmungen eines Investmentfonds so geändert werden, dass die entsprechenden Anteile nicht mehr den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechen, hat keine Auswirkung und stellt keinen Grund für eine Nachversteuerung dar.

Rz 3834 wird geändert (Judikatur)

Rz 3834

Die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (einschließlich einer allfälligen gegenüber dem Gewinnverhältnis abweichenden Zuordnung des Grundfreibetrages im Falle zweier oder mehrerer Betriebe) ist bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommen- oder Feststellungsbescheides möglich. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft **(vgl. VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0024)**. Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, dies innerhalb der Berufungsfrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen. Das bedeutet, dass das betragliche Ausmaß eines möglichen Gewinnfreibetrages mit den konkret zur Bedeckung herangezogenen Wirtschaftsgütern und den jeweiligen gewählten Summen beschränkt ist.

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

Rz 3839 wird geändert (Klarstellung)

Rz 3839

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

Keine Nachversteuerung erfolgt in Fällen des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder wegen behördlichen Eingriffs (siehe dazu Rz 3864 ff sowie hinsichtlich Insolvenz Rz 3840).

Einem Ausscheiden durch höhere Gewalt ist eine durch den Tod des Betriebsinhabers zwangsweise ausgelöste Betriebsaufgabe gleichzuhalten; dies ist dann der Fall, wenn der Betrieb durch den Tod unmittelbar untergeht (zB bei höchstpersönlichen Tätigkeiten) und, wenn auf Grund einer Erbsausschlagung kein Betrieb auf die Erben übergeht.

Rz 3840 wird geändert (§ 124b Z 252 EStG 1988)

Rz 3840

Im Falle des Ausscheidens von **begünstigten** 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).

[…] (Rest unverändert)

Rz 3840a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 3840a

Ein Rückkauf von Wertpapieren im Rahmen einer Abwicklung nach dem Bundesgesetz über die Sanierung und Abwicklung von Banken (Sanierungs- und

Abwicklungsgesetz – BaSAG), BGBl. I Nr. 98/2014, ist einer vorzeitigen Tilgung gleichzuhalten. Eine Nachversteuerung unterbleibt daher in Fällen, in denen sich das emittierende Institut gemäß den Bestimmungen des BaSAG in Abwicklung befindet bzw. aufgrund eines Bescheides der FMA gemäß § 162 BaSAG eine Abbaugesellschaft anstelle des Kreditinstitutes errichtet wurde und die betreffenden Wertpapiere vom Kreditinstitut oder der betreffenden Abbaugesellschaft zurückgekauft werden.

Verkäufe außerhalb des Anwendungsbereiches des BaSAG oder an Dritte sind, auch wenn es sich um „Notverkäufe" handelt, einer vorzeitigen Tilgung nicht gleichzuhalten.

Rz 3845a wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 3845a

Sind im Betriebsgewinn sondersteuersatzbegünstigte Substanzgewinne enthalten, sind diese Gewinne stets (unabhängig von einer Regelbesteuerungsoption) in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einzubeziehen (siehe Rz 3822).

Wird von der Regelbesteuerung kein Gebrauch gemacht, ist bei Vorhandensein von mit 25% **bzw. bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 mit 30%** besteuerten Substanzgewinnen gegebenenfalls eine Zuordnung des Gewinnfreibetrages vorzunehmen. Sofern auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wird, betrifft die Zuordnung sowohl den Grundfreibetrag als auch den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Ein ausschließlicher Abzug des Gewinnfreibetrages von den Tarifeinkünften kommt jedenfalls nicht in Betracht.

Für die Zuordnung gilt:

- In einem ersten Schritt ist die Höhe des Gewinnfreibetrages auf der Grundlage des (gesamten) Betriebsgewinnes zu ermitteln. Liegt ein Gesamtverlust vor, besteht kein Anspruch auf einen (anteiligen) Gewinnfreibetrag für einen darin allenfalls enthaltenen Grundstücksgewinn.

- Steht ein Gewinnfreibetrag auf Grund eines betrieblichen Gesamtgewinnes zu, ist der gesamte Gewinnfreibetrag in einem zweiten Schritt nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Teil der tarifsteuerpflichtigen Einkünfte und der Teil der mit 25% **bzw. bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 mit 30%** besteuerten Substanzgewinne zum Betriebsgewinn beiträgt.

  Beispiele:

  *1. Der Verlust beträgt 2.000 €. Davon sind 10.000 € laufender Verlust und 8.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes **im Jahr 2015**, der mit 25% besteuert wird. Im Hinblick auf den Gesamtverlust steht kein GFB zu.*

  *2. Der Gewinn beträgt 20.000 €. Davon sind 2.000 € laufender Verlust und 22.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes **im Jahr 2015**, der mit 25% besteuert wird. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) ist der (gesamte) Betriebsgewinn, das sind 20.000. Der GFB beträgt daher 13% von 20.000 €, somit 2.600 €. Der gesamte GFB ist nur dem Grundstücksveräußerungsgewinn zuzuordnen, dieser beträgt daher 19.400 €.*

  *3. Der Gewinn beträgt 40.000 €. Davon sind 30.000 € laufender Gewinn und 10.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes **im Jahr 2015**, der mit 25% besteuert wird. Bemessungsgrundlage für den GFB ist der (gesamte) Betriebsgewinn, das sind 40.000. Der GFB beträgt daher 13% von 40.000 €, somit 5.200 €. Der gesamte GFB ist zu 75% dem laufenden Gewinn und zu 25% dem Grundstücksveräußerungsgewinn zuzuordnen. Der tarifmäßig zu berücksichtigende GFB beträgt daher 3.900 (75% von 5.200); er gliedert sich entsprechend anteilig in einen Grundfreibetrag iHv 2.925 (75% von 3.900) und einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag iHv 975 (75% von 1.300). Der auf den Grundstücksgewinn entfallende GFB beträgt 1.300 und entfällt iHv 975 (25% von 3.900) auf den Grundfreibetrag und iHv 325 (25% von 1.300) auf den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Die Einkünfte betragen:*

	Gewinn vor GFB	*Grund-FB*	*Investitionsbedingter GFB*	*Gewinn nach GFB*
Tarif	*30.000*	*2.925*	*975*	*26.100*
25%	*10.000*	*975*	*325*	*8.700*
Gesamt	*40.000*	*3.900*	*1.300*	*34.800*

Eine allfällige Nachversteuerung des Gewinnfreibetrages erfolgt im Rahmen des Besteuerungsregimes, in dem sich der Gewinnfreibetrag ausgewirkt hat. Die Bestimmungen, die hinsichtlich des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags die Deckungs-, Ausweis- und Nachversteuerungsverpflichtungen betreffen, gelten auch bei Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages im Rahmen der Besteuerung mit 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen**

nach dem 31.12.2015. Dementsprechend ist erforderlichenfalls beim Deckungswirtschaftsgut danach zu differenzieren, ob das Wirtschaftsgut einen im Rahmen des Tarifs berücksichtigten Gewinnfreibetrag oder einen im Rahmen der Besteuerung mit 25% **bzw. 30%** berücksichtigten Gewinnfreibetrag deckt.

Rz 3846 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

Rz 3846

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

[…]

Rz 3868 wird geändert (Fehlerkorrektur)

Rz 3868

Die nach der Übertragung verbleibenden Beträge gelten als Anschaffungskosten und bilden somit die Basis für die Berechnung der AfA, für die Dotierung eines **investitionsbedingten Gewinn**~~Investitions~~freibetrages usw. Stille Reser**r**ven können auch von den in der jeweiligen Bilanz zu aktivierenden Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten abgezogen werden.

Rz 3874 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 3874

Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016:

Die Übertragung stiller Reserven bzw. die Bildung einer entsprechenden Rücklage muss **für Wirtschaftsjahre vor 2016** bereits in der UGB-Bilanz erfolgen (siehe auch ~~Rz 434 und~~ Rz 247~~2~~**67 ff**, zur Bilanzänderung siehe Rz 653).

Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016:

Die Übertragung stiller Reserven bzw. die Bildung einer entsprechenden Rücklage kann für Wirtschaftsjahre ab 2016 bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 unabhängig von der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ausschließlich in der Steuerbilanz - somit im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung zur UGB-Bilanz – geltend gemacht werden.

Erfolgt die Übertragung der stillen Reserven auf ein neu angeschafftes Wirtschaftsgut, ist dieser Umstand für steuerliche Zwecke (durch einen entsprechenden Vermerk) im Anlageverzeichnis gesondert in Evidenz zu halten (§ 12 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988 idF RÄG 2014). Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 die Ausführungen zu § 5 EStG 1988 sinngemäß angewendet werden.

Rz 3883 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 3883

Insoweit stille Reserven nicht im Jahr ihrer Bildung übertragen werden, können diese einer Übertragungsrücklage zugeführt werden. **Die Übertragungsrücklage ist bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG 1988 entsprechend zu bezeichnen und für steuerliche Zwecke in Evidenz zu halten (§ 12 Abs. 8 Satz 2 und 3 EStG 1988 idF RÄG 2014). Es hat daher ein Ausweis der Übertragungsrücklage in der Steuerbilanz bzw. bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 in einer gesonderten Aufstellung zur UGB-Bilanz (Mehr-Weniger-Rechnung) zu erfolgen.**

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden (siehe Rz 3887 f).

Rz 3886 wird geändert (Klarstellung)

Rz 3886

Eine frühestmögliche Übertragung ist nicht verpflichtend. Wurde eine Rücklage oder ein Teil davon nicht innerhalb der Frist verwendet, ist sie gewinnerhöhend aufzulösen. **Stammen die stillen Reserven aus der Veräußerung eines mit Sondersteuersatz besteuerten Finanzvermögens oder eines Grundstückes, ist auf diese der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 oder § 30a EStG 1988 anwendbar.**

Rz 3892 wird geändert (RÄG 2014)

Rz 3892

Rechtslage für Wirtschaftsjahre vor 2016:

Wird **in Wirtschaftsjahren vor 2016** die Übertragung stiller Reserven oder die Übertragungsrücklage durch Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 **idF vor dem RÄG 2014** ganz oder teilweise rückgängig gemacht, so erhöht diese den Gewinn. Ist bereits eine Übertragung auf ein Wirtschaftsgut erfolgt, ist diese Zuschreibung für den steuerlichen Wertansatz des betreffenden Wirtschaftsgutes maßgeblich.

Rechtslage für Wirtschaftsjahre ab 2016:

Für bereits vor dem Wirtschaftsjahr 2016 unternehmensrechtlich gebildete unversteuerte Rücklagen (einschließlich Bewertungsreserven), die gemäß § 124b Z 271 EStG 1988 idF RÄG 2014 unabhängig von der Auflösung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss des Wirtschaftsjahres 2016 als steuerliche Rücklagen weitergeführt wurden, gilt dies weiterhin, weil auf diese § 6 Z 13 erster Satz EStG 1988 idF vor RÄG 2014 sinngemäß weiter anzuwenden ist.

Werden in Wirtschaftsjahren ab 2016 hingegen stille Reserven auf ein Wirtschaftsgut übertragen, gelten die um diese übertragenen stillen Reserven gekürzten Beträge als Anschaffungskosten (§ 12 Abs. 6 EStG 1988). Eine gänzliche oder teilweise Rückgängigmachung einer bereits erfolgten Übertragung stiller Reserven ist nicht möglich, weil eine Zuschreibung über die steuerlichen

Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht zulässig ist. Eine freiwillige gewinnerhöhende Auflösung einer ab 2016 gebildeten Übertragungsrücklage vor Ablauf der Verwendungsfristen gemäß § 12 Abs. 9 EStG 1988 ist jedoch möglich.

Rz 3893a wird eingefügt (RÄG 2014)

Rz 3893a

Die Sofortabschreibung erfolgt auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 unabhängig von der Behandlung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss (§ 13 EStG 1988 idF RÄG 2014).

Wurde unternehmensrechtlich für Wirtschaftsjahre vor 2016 bei Vollabschreibung geringwertige Wirtschaftsgüter eine Bewertungsreserve gebildet und gemäß § 906 Abs. 31 UGB im Wirtschaftsjahr 2016 unternehmensrechtlich aufgelöst, kann diese steuerlich gemäß § 124b Z 271 EStG 1988 unabhängig vom unternehmensrechtlichen Jahresabschluss als steuerliche Rücklage weitergeführt werden (siehe dazu Rz 2475). In diesem Fall ist daher die unternehmensrechtliche Auflösung der Bewertungsreserve im Wirtschaftsjahr 2016 nicht steuerwirksam. Die steuerliche Rücklage ist allerdings über die unternehmensrechtliche Restnutzungsdauer der geringwertigen Wirtschaftsgüter im Wege der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung aufzulösen.

Rz 3898 wird geändert (Fehlerkorrektur)

Rz 3898

Wird von der Sofortabschreibung Gebrauch gemacht, steht für diese Wirtschaftsgüter, auch wenn deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zumindest vier Jahre beträgt, ein **investitionsbedingter** ~~Investitions~~**Gewinn**freibetrag nicht zu.

Rz 4027 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 4027

Geldwerte Vorteile sind mit den üblichen ~~Mittelpreisen des Verbrauchsortes~~ **Endpreisen des Abgabeortes** anzusetzen. **Der übliche Endpreis ist der um übliche Preisnachlässe**

verminderte Preis. Der Begriff „üblich" verweist auf eine Bewertung, die sich an den objektiven, normalerweise am Markt bestehenden Gegebenheiten am Abgabeort orientiert. Auf die subjektive Einschätzung des Steuerpflichtigen, den tatsächlichen persönlichen Nutzen sowie dessen persönliche Verhältnisse kommt es nicht an. ~~maßgeblich dafür ist der Beschaffungsmarkt des Leistungsempfängers. Die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsortes Endpreis des Abgabeortessind jene Beträge, die Steuerpflichtige aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen (VwGH 19.9.1995, 91/14/0240; VwGH 7.6.1989, 89/13/0104).~~ Ist der Empfänger zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt, so inkludiert der Betrag auch die Umsatzsteuer (VwGH 10.12.1997, 95/13/0078). ~~Bei der Beurteilung des Mittelpreises bleiben Sonderkonditionen (zB Großhandelsrabatte, Großabnehmerrabatte) außer Betracht. Es ist nicht erforderlich, einen Durchschnitt aus den am Verbrauchsort verlangten Normalpreisen zu ziehen. Eine Orientierung an relativ niedrigen Normalpreisen (etwa Supermarktpreise, Diskontpreise) ist zulässig. Bei der Bewertung des geldwerten Vorteiles bei an Dienstnehmer übertragenen GmbH-Anteilen deckt sich der Mittelpreis grundsätzlich mit dem nach dem Wiener Verfahren zu ermittelnden "gemeinen Wert".~~

~~Verbrauchsort ist jener Ort, an dem der Verbrauch stattfindet bzw. an dem die Zuwendung erfolgt. Es bestehen keine Bedenken, wenn als Verbrauchsort größere Gebiete mit annähernd gleicher Marktsituation verstanden werden (VfGH 27.9.1966, B 60/66).~~

Rz 4029 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 4029

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wurden die üblichen ~~Mittelpreise desVerbrauchsortes~~ **Endpreise des Abgabeortes** für bestimmte Sachbezüge durch die Sachbezugswerteverordnung, Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge für 1992 und ab 1993, BGBl. Nr. 642/1992, bundesweit einheitlich festgesetzt.

Die Verordnung regelt die Bewertung folgender Sachbezüge:

- Volle freie Station,
- Wohnraum,

- Deputate in der Land- und Forstwirtschaft,
- Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges,
- Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz-Abstell- oder Garagenplatzes,
- Zinsersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Arbeitgeberdarlehen (Gehaltsvorschüssen),
- Kostenlos oder verbilligt abgegebene Optionen,
- Sonstige Sachbezugswerte.

Vgl. dazu LStR 2002 Rz 143 bis 222**d.**

Rz 4041 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4041

Zu den abzugsfähigen Versicherungsprämien zählen insbesondere die Gebäudeversicherungen (Versicherung für Feuer-, Wasser- und Sturmschäden sowie Gebäudehaftpflicht). Der Umstand, dass die Versicherungsentschädigung unter Umständen nicht steuerbar ist, ändert nichts am Werbungskostencharakter der Versicherungsprämie.

Prämien zu einer Kreditrestschuldversicherung (Ablebensversicherung, die im Fall des Ablebens des Steuerpflichtigen einen noch offenen Kreditbetrag aus der Anschaffung einer vermieteten Liegenschaft abdeckt) stellen Sicherungskosten für die Kaufpreisfinanzierung dar **und gehören** ~~. Da sie~~ nicht zu den Anschaffungskosten**. Die Prämien zur Restschuldversicherung dienen nicht ausschließlich zur Absicherung der Kreditverbindlichkeit, sondern auch zur Absicherung der Hinterbliebenen und liegen damit im gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nichtabzugsfähigen Bereich der privaten Lebensführung. Die Prämien** ~~gehören und mit dem nicht steuerbaren Vermögensstamm in einem nicht unwesentlichen Zusammenhang stehen,~~ sind ~~sie~~ zufolge des Aufteilungsverbotes **auch bei einer unter § 30 EStG 1988 fallenden Grundstücksveräußerung** nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Sie stellen aber Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar.

Rz 4104 wird geändert (Salzburger Steuerdialog 2014)

Rz 4104

Die Umsatzgrenze ist für den einzelnen Betrieb zu ermitteln. Ob mehrere Tätigkeiten zur Annahme mehrerer Betriebe führen oder ob ein einheitlicher Betrieb anzunehmen ist, entscheidet sich nach **der Verkehrsauffassung (siehe Rz 5286). Tätigkeiten als Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG 1988 für mehrere Gesellschaften können als einheitlicher Betrieb angesehen werden, wenn die Tätigkeiten in einem engen wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang stehen.** Die Umsätze einer Mitunternehmerschaft sind auch dann als Einheit anzusehen, wenn sie zwei oder mehrere betriebliche Tätigkeiten ausübt.

Rz 4109a wird geändert (AbgÄG 2016)

Rz 4109a

Durchlaufende Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988 stellen keine Umsätze im Sinne des § 125 BAO dar. Als durchlaufende Posten gelten für die Pauschalierung auch eindeutig abgrenzbare Kostenersätze im Bereich der Reisekosten einschließlich der Kfz-Nutzung; dies gilt nur dann, wenn dem Kostenersatz Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegenüberstehen. **Zur Rechtslage ab der Veranlagung 2017 siehe Rz 4127a.**

[…] (Rest unverändert)

Rz 4114 wird geändert (Judikatur)

Rz 4114

Einheitliche Tätigkeiten sind nicht aufzuteilen (zB Steuerberater, der auch kaufmännische Beratungen vornimmt - einheitliches Betriebsausgabenpauschale von 12%). Bei Tätigkeiten, die nicht nur einem einzigen Berufsbild entsprechen, sind hingegen die jeweils unterschiedlichen Pauschsätze einkünftebezogen anzusetzen (zB Steuerberater, der auch als Fachschriftsteller tätig ist - für die Einnahmen als Steuerberater beträgt das Betriebsausgabenpauschale 12%, für die schriftstellerischen Einnahmen 6%).

Das Betriebsausgabenpauschale von 6% für kaufmännische oder technische Beratung betrifft nur Tätigkeiten, die nicht über die Beratung hinausgehen. Beratungsleistungen sind insb. reine Konsulententätigkeiten **(VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0028)**. Tätigkeiten, die über die Beratung hinausgehen (zB Erstellung von Bauplänen, Durchführung statischer Berechnungen, Durchführung der Bauaufsicht, überwachende Tätigkeiten im Markscheidewesen) unterliegen dem Betriebsausgabenpauschale von 12%.

Abschnitt 11.1.3.6 und Rz 4127a werden neu eingefügt (AbgÄG 2016)

11.1.3.6 Reise- und Fahrtkosten

Rz 4127a

Ab der Veranlagung 2017 sind Reise- und Fahrtkosten abzugsfähig, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht. Diese Reise- und Fahrtkosten vermindern die Umsätze für die Ermittlung des Pauschales.

Davon betroffen sind sowohl Reise- und Fahrtkosten, die vom Auftraggeber von vorneherein übernommen werden, als auch solche, die zuerst vom Auftragnehmer verausgabt und in weitere Folge ersetzt werden. Um auch im Rahmen der Pauschalierung den Durchlaufcharakter zu wahren, sind sie einerseits aus der Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung ausgenommen, andererseits als Betriebsausgabe absetzbar.

Zur Rechtslage bis zur Veranlagung 2016 siehe Rz 4109a.

Rz 4141d wird geändert (Richtigstellung)

Rz 4141d

[...]

Beispiel:

Ein landwirtschaftlicher Betrieb, dessen Gewinn nach der LuF-PauschVO 2011 bislang mittels Vollpauschalierung ermittelt wurde, hat zum 31.12.2014 einen Einheitswert in Höhe von 77.000 Euro. Für die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung im Jahr 2015 ist noch der Einheitswert zum 31.12.2014 maßgeblich. Daher ist im Jahr 2015 die Vollpauschalierung unter Anwendung der LuF-PauschVO 2015 nicht möglich; der

Gewinn kann daher im Rahmen der LuF-PauschVO 2015 nur mittels Teilpauschalierung ermittelt werden.

Wird 2016 im Zuge der Hauptfeststellung ein Einheitswertbescheid erlassen, mit dem ein Einheitswert von höchstens 75.000 Euro festgestellt wird, stellt dieser den zum 31.12.2016 maßgeblichen Einheitswert dar. Ab dem der Bescheidzustellung folgenden Jahr (2017) ***ist*** *der Gewinn daher mittels Vollpauschalierung* ***zu ermitteln****.*

Rz 4148g wird geändert (Anpassung eines Verweises)

Rz 4148g

Für die Berechnung der maßgeblichen Vieheinheiten ist der Bestand bzw. die Jahresproduktion (siehe dazu Rz **4148i**) von Tieren heranzuziehen.

Der Bestand ist der durchschnittliche Bestand von Tieren der letzten drei Jahre. Zu diesem Zweck sind die Bestände jeweils zum Monatsersten eines Kalenderjahres zu ermitteln und die Summe ist durch 12 zu dividieren. Alternativ dazu kann eine Zählung an 13 Stichtagen (zusätzlicher Termin am 15. Juli) erfolgen. Sind genauere Datenaufzeichnungen vorhanden (zB Sauenplaner), sind diese zu verwenden.

Beispiel:

	Stück Schweine												
Stichtag	*1.1.*	*1.2.*	*1.3.*	*1.4.*	*1.5.*	*1.6.*	*1.7.*	*1.8.*	*1.9.*	*1.10.*	*1.11.*	*1.12.*	*∅*
Zuchtsauen	*95*	*93*	*97*	*95*	*102*	*95*	*98*	*94*	*98*	*96*	*93*	*95*	*95,92*
Eber	*2*	*2*	*2*	*2*	*2*	*1*	*2*	*2*	*2*	*2*	*1*	*1*	*1,75*
Summe	*97*	*95*	*99*	*97*	*104*	*96*	*100*	*96*	*100*	*98*	*94*	*96*	*97,67*

Der Durchschnittsbestand an Zuchtsauen/Zuchteber beträgt 97,67; das sind 34,18 Vieheinheiten.

Wurde der Bestand gegenüber den Vorjahren wesentlich gesteigert, ist nur der Bestand des laufenden Jahres beachtlich, wobei eine wesentliche Steigerung dann angenommen werden kann, wenn sich der Bestand gegenüber dem Vorjahr um mehr als 25% verändert.

Rz 4148i wird geändert (Klarstellung)

Rz 4148i

Die Jahresproduktion ist die Summe der im Jahr erzeugten Tiere; bei Masttieren entspricht die Jahresproduktion der Summe der im Jahr verkauften und der für den Privatverbrauch verwendeten Tiere. Dabei ist bei einer unterschiedlichen Zahl von Umtrieben pro Jahr auf die nachhaltige Jahresproduktion abzustellen. Diese ist an Hand des Durchschnittes der Produktion des zu beurteilenden Jahres und der zwei vorangegangenen Jahre zu ermitteln.

Überschreitet die nachhaltige Jahresproduktion daher im zu beurteilenden Jahr die Vieheinheitengrenze, ist ab dem folgenden Jahr eine Vollpauschalierung nicht mehr zulässig.

Beispiel 1:

Masthühnerproduktion 2014	*134.400 Stück (7 Umtriebe)*
Masthühnerproduktion 2013	*102.000 Stück (5 Umtriebe)*
Masthühnerproduktion 2012	*118.500 Stück (6 Umtriebe)*

Nachhaltige Produktion $\frac{134.400+102.000+118.500}{3} = 118.300$

Der Durchschnittsbestand an Masthühnern beträgt im Jahr 2014 118.300 Stück; das sind 118,3 Vieheinheiten. Eine Vollpauschalierung ist daher auch im Jahr 2015 zulässig.

Beispiel 2:

Masthühnerproduktion 2014	*117.400 Stück (7 Umtriebe)*
Masthühnerproduktion 2013	*119.600 Stück (5 Umtriebe)*
Masthühnerproduktion 2012	*126.500 Stück (6 Umtriebe)*

Nachhaltige Produktion $\frac{117.400+119.600+126.500}{3} = 121.167$

Der Durchschnittsbestand an Masthühnern beträgt im Jahr 2014 121.167 Stück; das sind 121,17 Vieheinheiten. Ab dem Jahr 2015 ist daher eine Vollpauschalierung nicht mehr zulässig.

Wurden die Produktionskapazitäten gegenüber den Vorjahren wesentlich gesteigert, ist nur die Produktionskapazität **(Zahl der gehaltenen Masttiere)** des laufenden Jahres

beachtlich. **Eine wesentliche Steigerung der Produktionskapazität kann dann angenommen werden, wenn sich die Zahl der Masttiere gegenüber dem Vorjahr um mehr als 25% verändert.** Überschreitet die nachhaltige Jahresproduktion daher im laufenden Jahr die Vieheinheitengrenze, ist ab dem folgenden Jahr eine Vollpauschalierung nicht mehr zulässig.

Dies gilt entsprechend bei einer wesentlichen Absenkung der Produktionskapazität.

Rz 4154 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4154

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

- Bei Selbstschlägerung:

  a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder bei einer Bringungslage 3

  b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder bei einer Bringungslage 2

  c) 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder bei einer Bringungslage 1

- Bei Holzverkäufen am Stock:

  a) 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder bei einer Bringungslage 3

  b) 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder bei einer Bringungslage 2 oder 1

Maßgeblich ist die in den Berechnungsgrundlagen des jeweils gültigen Einheitswertbescheides enthaltene Minderungszahl oder Bringungslage. **Nicht ganzzahlige Minderungszahlen sind immer abzurunden.**

Bei Kleinstwäldern bis 10 ha Größe wird keine Bringungslage mehr festgestellt. Es bestehen keine Bedenken, für diese Wälder eine Bringungslage 1 anzunehmen. Der Nachweis einer

schlechteren Bringungslage ist zulässig. Zur Definition und Ermittlung der Bringungslage siehe Anlage 9 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 5. März 2014, BMF-010202/0104-VI/3/2014.

Ein Eigenverbrauch von Holz ist als Betriebseinnahme anzusetzen.

Rz 4166a wird geändert (Judikatur)

Rz 4166a

Die Teilpauschalierung ist nach der Bruttomethode ausgestaltet: Der pauschale Betriebsausgabensatz errechnet sich durch Anwendung des Durchschnittssatzes von 70% auf die Betriebseinnahmen einschließlich der Umsatzsteuer. Im Rahmen der Bruttomethode sind Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt Betriebsausgaben und Umsatzsteuererstattungen seitens des Finanzamtes Betriebseinnahmen. Da die Betriebsausgabenpauschalierung den Charakter der Brutto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht verändert, sind Umsatzsteuererstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer und geschuldeter Umsatzsteuer) auch bei Inanspruchnahme der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Weg der Teilpauschalierung als Betriebseinnahmen zu erfassen; sie erhöhen damit auch wieder im Ausmaß von 70% das Betriebsausgabenpauschale. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf **(VwGH 26.7.2017, Ro 2015/13/0003)**.

Rz 4167a wird geändert (Klarstellung)

Rz 4167a

Für Veredelungstätigkeiten ist ein pauschaler Betriebsausgabensatz in Höhe von 80% der auf diese Tätigkeiten entfallenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzuwenden. Eine Veredelungstätigkeit besteht im Halten von Schweinen, Rindern, Schafen, Ziegen oder Geflügel. Bei Betrieben mit verschiedenen Tätigkeitsbereichen (zB Haltung von Rindern und Forstwirtschaft, Produktion von Getreide usw.) sind daher nur jene Betriebseinnahmen (zB Verkauf oder Eigenverbrauch von Milch und Eiern), die auf Grund der Veredelungstätigkeit erzielt werden, als Bemessungsgrundlage für das 80-prozentige

Betriebsausgabenpauschale heranzuziehen. Für den Verkauf von zB Getreide, Heu oder Stroh steht nur das 70-prozentige Betriebsausgabenpauschale zu.

Betriebseinnahmen, die keinem konkreten Tätigkeitsbereich zuzurechnen sind, sind aliquot mit jenem Anteil, der sich aus der Aufteilung der übrigen Betriebseinnahmen auf die verschiedenen Betriebszweige ergibt, der Veredelungstätigkeit zuzuordnen.

Bei Förderungen (zB einheitliche Flächenprämie, ÖPUL, Ausgleichszulage für benachteiligte Gebiete) ist allerdings der pauschale Betriebsausgabensatz in Höhe von 70% anzuwenden.

Förderungen und Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln gelten in dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht, als zugeflossen (§ 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

Rz 4170 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4170

Der Gewinn aus Gartenbau, Weinbau und Obstbau ist ebenfalls immer durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei als pauschale Betriebsausgaben jene Sätze heranzuziehen sind, die auch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Einheitswert bis 75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) gelten. Bei der Ermittlung des Gewinnes aus Obstbau im Rahmen von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst sind neben diesen pauschalen Betriebsausgaben auch die Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) als zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wobei jedoch kein Verlust entstehen darf (§ 13 Abs. 1 iVm § 6 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015).

Eine flächenabhängige Pauschalierung beim Gartenbau bzw. eine vom Einheitswert abgeleitete Pauschalierung beim Weinbau unter 60 Ar ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Gesamteinheitswert über 75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) nicht möglich**.**~~, es sei denn, es wird die Option zur Teilpauschalierung (§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015) ausgeübt.~~

Rz 4175 wird um folgende Punkte ergänzt (BGBl. II Nr. 248/2016)

Rz 4175

[…]

- **Junglandwirteförderung Top-Up;**
- **Marktanpassungsbeihilfen für Milcherzeuger (Milchreduktionsbeihilfe, außergewöhnliche Anpassungsbeihilfe; BGBl. II Nr. 248/2016)**

Rz 4185a wird geändert (Klarstellung)

Rz 4185a

Da Holzservitutsrechte gemäß § 11 Abs. 4 BewG 1955 im Einheitswert nicht erfasst sind, sind sie bei Zugehörigkeit zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen durch die Pauschalierung nicht abgegolten und somit gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Die Erfassung kann wahlweise durch vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung oder entsprechend der Rz 6218c vorgenommen werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Vorliegen von Einkünften gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 die Einkunftsermittlung wie bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfolgt.

Es bestehen weiters keine Bedenken, wenn Vorausbezüge an Holz infolge Windbruchs **oder Windwurfs** gemäß § 206 **Abs. 1** lit. a BAO auf zehn Jahre verteilt erfasst werden. Der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 steht nicht zu.

Rz 4185b wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 4185b - Fischereikarten

- Verkauf von Fischereikarten, **unter folgenden Voraussetzungen:**
  - **das Entgelt wird nicht nach der Menge bzw. Anzahl der gefangenen Fische abgerechnet und**
  - **der Verkauf wurde nicht im Einheitswert für Angelfischerei berücksichtigt (§ 9 der Kundmachung des BMF über die Bewertung des der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmeten Vermögens sowie der Fischereirechte, BMF-010202/0108-VI/3/2014, Amtsblatt zur Wiener Zeitung vom 4.3.2014, Nr. 44),**
- Verpachtung von Fischereirechten (siehe auch Rz 5118 ff).

Rz 4185c wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 4185c

Teichflächen, die ausschließlich mit nicht selbst aufgezogenen fangfertigen Fischen besetzt werden (Angelsportzentren oder Partyteiche), gehen über das Ausmaß land- und forstwirtschaftlicher Bewirtschaftung hinaus und stellen einen Gewerbebetrieb dar.

Rz 4195c wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 4195c

Der auf Grund und Boden entfallende pauschale Veräußerungserlös ist als Grundlage für die Ermittlung des Gewinnes hinsichtlich des Grund und Bodens heranzuziehen. Dabei ist zwischen Grund und Boden des Altvermögens und des Neuvermögens zu unterscheiden (zur Unterscheidung von Alt- und Neuvermögen siehe Rz 769 und Rz 779).

- Bei Grund und Boden des Altvermögens kann gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 die pauschale Gewinnermittlung iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden. In diesem Fall ist der pauschale Veräußerungserlös als Basis für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 heranzuziehen.
- Bei Grund und Boden des Neuvermögens oder auch des Altvermögens, wenn die pauschale Gewinnermittlung iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht angewendet wird, ist vom pauschalen Veräußerungserlös der Buchwert des Grund und Bodens und **– bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016 –** ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung ein Inflationsabschlag in Abzug zu bringen (zum Inflationsabschlag siehe Rz 777 f). **Bei Veräußerungen ab 1.1.2016 ist kein Inflationsabschlag mehr zu berücksichtigen.**

Anders als der Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Bodens unterliegen die stillen Reserven des stehenden Holzes und des Jagdrechtes nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988.

Beispiel:

Im Jahr 1990 wurden Forstflächen um 130.000 Euro erworben. Dabei entfielen 50.000 Euro auf den Waldboden.

Im Jahr 2013 werden diese Forstflächen um 190.000 Euro veräußert.

Der Gewinn wird unter Anwendung des § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011 ermittelt.

*Für das stehende Holz und das Jagdrecht wird ein Gewinn in Höhe von 66.500 Euro ermittelt (= 190.000*0,35).*

*Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös in Höhe von 95.000 Euro (50% von 190.000). Bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist daher hinsichtlich des Grund und Bodens ein Gewinn in Höhe von 13.300 Euro zu versteuern (95.000*0,14).*

Variante:

Die Forstflächen wurden 2004 angeschafft. Daher handelt es sich um Neuvermögen und die pauschale Gewinnermittlung iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist nicht zulässig.

Daher ist vom pauschalen Veräußerungserlös (95.000 Euro) der auf Grund und Boden entfallende Buchwert (50.000 Euro) abzuziehen. Somit ist hinsichtlich des Grund und Bodens ein Gewinn von 45.000 Euro zu versteuern.

Rz 4196a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 4196a

Christbaumkulturen sind hinsichtlich ihrer Ertragskraft und damit auch stiller Reserven nicht mit normalen Beständen an stehendem Holz vergleichbar. Daher sind sie meist auch als Sonderkultur im landwirtschaftlichen Vermögen und nicht als forstwirtschaftliches Vermögen bewertet. Somit ist für Christbaumkulturen die pauschale Gewinnermittlung für Waldveräußerungen gemäß § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015 nicht anwendbar. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes hat auf Basis der tatsächlichen Gegebenheiten zu erfolgen.

Rz 4203 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 4203

Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung **ist insbesondere auf das Verhältnis der Bruttoeinnahmen abzustellen.** ~~stellt das~~

~~Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0129; VwGH 21.07.1998, 93/14/0134).~~

Eine wirtschaftliche Unterordnung ist ohne Nachweis anzuerkennen, wenn das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen mindestens fünf Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mindestens ein Hektar beträgt und die Einnahmen aus den Nebentätigkeiten (inklusive Umsatzsteuer) insgesamt nicht mehr als 33.000 Euro betragen.

Übersteigen die Einnahmen aus dem Nebenerwerb den Betrag 33.000 Euro, ist die wirtschaftliche Unterordnung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Eine Unterordnung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn **die Einnahmen** aus den Nebentätigkeiten unter 25% der **Gesamteinnahmen liegen**; dabei ist nicht auf das Jahr des Zuflusses abzustellen (**vgl.** VwGH 31.05.2011, 2008/15/0129). Anderenfalls liegt hinsichtlich des Nebenerwerbs ein Gewerbebetrieb vor. Wird jedoch ein Nebenerwerb gemeinsam mit einer Be- und/oder Verarbeitung überwiegend selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betrieben und übersteigen die Einnahmen beider Betätigungen 33.000 Euro, so liegt hinsichtlich beider Tätigkeiten ein Gewerbebetrieb vor.

Zur Prüfung der wirtschaftlichen Unterordnung bei einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben siehe Rz 4208a ff.

Führen vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare außergewöhnliche Umstände (zB außergewöhnlicher Windbruch, außergewöhnliche Schneefälle) dazu, dass die Einnahmen aus dem Nebenerwerb das Ausmaß der in den vergangenen Jahren durchschnittlich erzielten Einnahmen übersteigen, liegen ungeachtet dieses Einnahmenzuwachses weiterhin Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb vor.

Beispiel:

Ein außergewöhnlicher Windbruch führt zu überhöhten Einnahmen aus der Nebentätigkeit als Holzakkordant. Die überdurchschnittlichen Einnahmen aus der Holzakkordantentätigkeit bleiben Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, und zwar auch dann, wenn

- *der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit als einzigen Nebenerwerb betreibt, damit die Grenze von 33.000 Euro übersteigt oder*

- *der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit neben einer Be- und/oder Verarbeitung selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betreibt, dadurch die Grenze von 33.000 Euro übersteigt.*

Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Damit in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben dürfen allerdings nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden. Erzielt der Landwirt Einkünfte aus mehreren Tätigkeiten im land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb (zB Zimmervermietung und Schneeräumung), darf der Saldo von sämtlichen im Nebenerwerb erzielten Einkünften nicht negativ sein.

Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Das gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt. Der Abzug der ÖKL-Sätze im Rahmen des landwirtschaftlichen Nebenerwerbs gegenüber Nichtlandwirten ist unzulässig.

Beispiel:

*Ein pauschalierter Landwirt erbringt über die Maschinenring-Service-Genossenschaft die Schneeräumung für die Gemeinde. Von der Maschinenring-Service-Genossenschaft bezieht er für die Erbringung der Arbeitsleistung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (jährlicher Bruttobezug 1.000 Euro). Für die Vermietung des Traktors und Schneepfluges erhält er ein jährliches Bruttoentgelt von 9.000 Euro (inklusive ~~12~~**13**% USt).*

Von den 9.000 Euro können 50% der gesamten Einnahmen (10.000 Euro) als pauschale Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden, sodass 4.000 Euro als Einkünfte aus landwirtschaftlichem Nebenerwerb im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert zu versteuern sind.

Sollte sich die Landwirtschaft im Miteigentum beider Ehepartner (jeweils 50%) befinden, so wären die 4.000 Euro auf beide Ehepartner mit jeweils 2.000 Euro aufzuteilen.

Das Überwiegen der Fahrzeug-, Maschinen- bzw. Gerätekomponente ist auf jede einzelne land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu beziehen. Eine Zusammenfassung etwa in der Form, dass sämtliche dem gleichen Punkt der Rz 4204 zuzuordnenden Nebentätigkeiten (zB Kulturpflege im ländlichen Raum) als Einheit gesehen werden, ist unzulässig.

Zur Anwendbarkeit der ÖKL-Sätze im Rahmen der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe siehe Rz 4206 bis Rz 4208.

Rz 4204a wird geändert (Judikatur)

Rz 4204a

Die Tätigkeiten als Schweinetätowierer, Waldhelfer, Milchprobennehmer, Besamungstechniker im Sinne eines Landes-Tierzuchtgesetzes, Klauenpfleger, **Bienensachverständiger (BFG 21.7.2015, RV/5100913/2010),** Fleischklassifizierer, Saatgut- und Sortenberater, Biokontrollor, Zuchtwart, Hagelschätzer, Hagelberater sowie eine land- und forstwirtschaftliche Beratungstätigkeit (siehe Anlage 2 zum BSVG, Punkte 6 und 7) sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen, soweit kein Dienstverhältnis vorliegt. Dies gilt ebenso für die unter Punkt 8 und 9 der Anlage 2 zum BSVG angeführten Tätigkeiten.

Ein eigenständiger Gewerbebetrieb ist auch die Vornahme von Schlachtungen im Betrieb des Auftraggebers.

Waldpädagogen erzielen aufgrund ihrer unterrichtenden Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Rz 4206 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 4206

Werden im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nur Maschinenselbstkosten verrechnet, ~~so~~ werden diese in den Betrag von 33.000 Euro nicht eingerechnet. Wird dabei auch eine Arbeitsleistung durch den Steuerpflichtigen erbracht, schadet dies solange nicht, als diese Arbeitsleistung nicht in den Gesamtpreis der Dienstleistung Eingang findet. Solange die ÖKL-Richtlinien auf diesem Grundsatz aufgebaut sind, bestehen keine Bedenken, wenn die ÖKL-Richtwerte zur Schätzung der Betriebsausgaben herangezogen werden. Diese Regelung ist nur anwendbar, wenn die zwischenbetriebliche Zusammenarbeit die Grenzen für das Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft nach § 2 Abs. 4 GewO 1994 nicht überschreitet. Voraussetzung ist jedenfalls die Unterordnung der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe unter die Land- und

Forstwirtschaft und die Verwendung der Betriebsmittel auch im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Eine Unterordnung kann angenommen werden, wenn nur ein einziges Betriebsmittel einer bestimmten Art (zB Mähdrescher, Rundballenpresse) im Betrieb vorhanden ist. Sind mehrere Betriebsmittel derselben Art vorhanden, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass deren Verwendung im eigenen Betrieb erforderlich ist. Zusätzlich ist ab der Veranlagung 2016 eine wirtschaftliche Unterordnung jedenfalls nur dann gegeben, wenn die Einnahmen aus der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit 33.000 Euro (inklusive USt) nicht übersteigen (gesonderte Einnahmengrenze; keine Anrechnung auf die 33.000 Euro-Grenze nach § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015). Bei über diesen Betrag hinausgehenden Einnahmen ist eine Unterordnung dann gegeben, wenn **die Einnahmen** ~~der Umsatz~~ aus der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit 25% der **Gesamteinnahmen (brutto)** ~~Gesamtumsätze~~ des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht übersteigt.

Bei Erbringung von Leistungen durch einen Landwirt an einen (eigenen oder fremden) Gewerbebetrieb können die ÖKL-Richtwerte zur Schätzung der Betriebsausgaben nicht herangezogen werden.

Der Abschnitt 11.3.6.4 mit den Rz 4208a bis 4208b wird eingefügt (Klarstellung)

11.3.6.4 Prüfung der wirtschaftlichen Unterordnung bei einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben

Rz 4208a

Nach § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist das Beurteilungsobjekt für die wirtschaftliche Unterordnung grundsätzlich der einzelne Nebenbetrieb. Dabei ist aber zu beachten, dass für die Einbeziehung von Nebentätigkeiten die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit immer als Haupttätigkeit wirtschaftlich im Vordergrund stehen muss. Daher ist gemäß § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung eine Gesamtbetrachtung über alle Nebentätigkeiten hinweg vorzunehmen. Nach dieser Bestimmung liegt eine wirtschaftliche Unterordnung von Nebenbetrieben und Nebenerwerben nur dann vor, wenn die daraus resultierenden gemeinsamen Einnahmen 33.000 Euro inklusive USt nicht übersteigen. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen

Unterordnung einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben ist daher sowohl eine isolierende als auch eine zusammenfassende Beurteilung der Nebentätigkeiten vorzunehmen.

In einem ersten Schritt ist der zu beurteilende Betrieb bzw. die zu beurteilende Tätigkeit isoliert zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Unterordnung gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb besteht. Ist dies nicht der Fall, liegt ein eigenständiger Gewerbebetrieb vor. Ist aber bei der isolierten Beurteilung von einer wirtschaftlichen Unterordnung auszugehen, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Gesamtheit aller grundsätzlich als Nebenbetrieb bzw. Nebenerwerb zu beurteilenden Tätigkeiten gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb wirtschaftlich untergeordnet ist. Nur wenn dies zu bejahen ist, liegen land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten vor. Ist eine gesamthafte wirtschaftliche Unterordnung nicht gegeben, stellen alle zu beurteilenden Tätigkeiten keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit dar, sondern sind als gewerblich zu beurteilen. Wird eine Tätigkeit aber von Haus aus als gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, scheidet sie bereits dem Grunde nach aus der Prüfung der wirtschaftlichen Unterordnung aus.

Rz 4208b

Im Anwendungsbereich der LuF-PauschVO ist die Gesamtbeurteilung der Nebentätigkeiten allerdings insoweit in „Töpfe" zu unterteilen, als in § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 die 33.000 Euro-Grenze nicht für alle Nebentätigkeiten einheitlich anzuwenden ist. Nebenbetriebe, die keine Be- und/oder Verarbeitung darstellen (zB Substanzbetriebe) und Tätigkeiten der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe auf reiner Selbstkostenbasis sind nicht in die 33.000 Euro-Grenze einzubeziehen. Für die bäuerliche Nachbarschaftshilfe besteht eine gesonderte 33.000 Euro-Einnahmen-Grenze für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung, wobei die bäuerliche Nachbarschaftshilfe unabhängig von der Art der Tätigkeiten als eine einheitliche Tätigkeit anzusehen ist, sodass eine isolierte Prüfung der einzelnen Tätigkeiten in diesem Fall entfällt (siehe dazu Rz 4206).

Im Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2015 ist daher für die Gesamtbeurteilung der Nebentätigkeiten eine entsprechende Segmentierung vorzunehmen. Dh. neben der Be- und/oder Verarbeitung und den Nebenerwerben ist jedenfalls für die bäuerliche Nachbarschaftshilfe auf reiner Selbstkostenbasis eine gesonderte Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung vorzunehmen und in die Gesamtbetrachtung für die übrigen Nebentätigkeiten nicht einzubeziehen. Die wirtschaftliche Unterordnung ist daher für jeden Topf gesondert zu beurteilen. Daher sind Bruttoeinnahmen eines anderen Topfes bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung der Tätigkeiten in einem Topf außer Ansatz zu lassen.

Diese Sichtweise gilt aber nicht für den Fall, dass die LuF-PauschVO nicht angewendet wird. In diesem Fall ist die 33.000 Euro-Grenze des § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 nicht anwendbar und somit ist auch die Anordnung, dass die Einkünfte aus der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe bei dieser nicht zu berücksichtigen sind, nicht wirksam. Somit ist die bäuerliche Nachbarschaftshilfe nicht einem gesonderten Beurteilungskreis zugewiesen und die Gesamtbetrachtung hat sich daher über den gesamten Bereich der Nebentätigkeiten zu erstrecken.

Beispiele:

Fall 1 – Aufzeichnungspflichtige Nebentätigkeiten (ohne Be- und Verarbeitung)

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb 150.000 Euro

Bruttoeinnahmen aus Bauern-(Holz)akkordantentätigkeit	***40.000***
Bruttoeinnahmen aus Winterdienst	***20.000***
Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege im ländlichen Raum	***15.000***
Gesamtbruttoeinnahmen Nebentätigkeiten	***75.000***

Die Einnahmengrenze von 33.000 Euro inkl. USt ist überschritten, somit ist der Vergleich der Bruttoeinnahmen notwendig (siehe Rz 4203):

1. Isolierte Beurteilung

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb	***150.000***

Bruttoeinnahmen aus Holzakkord	***40.000***
Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung	***190.000***
25% der Gesamteinnahmen	***47.500***

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb	***150.000***
Bruttoeinnahmen aus Winterdienst	***20.000***
Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung	***170.000***
25% der Gesamteinnahmen	***42.500***

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb	***150.000***
Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege	***15.000***
Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung	***165.000***
25% der Gesamteinnahmen	***41.250***

Die Bruttoeinnahmen jeder einzelnen Nebentätigkeit liegen für sich gesehen unter 25% der Gesamteinnahmen, die wirtschaftliche Unterordnung ist jeweils gegeben.

2. Gesamtbeurteilung

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb	***150.000***
Bruttoeinnahmen aus allen Nebentätigkeiten	***75.000***
Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung	***225.000***
25% der Gesamteinnahmen	***56.250***

Insgesamt liegt keine wirtschaftliche Unterordnung vor, sodass die gesamten Nebentätigkeiten nicht mehr als luf-Nebentätigkeiten, sondern als Gewerbebetriebe zu werten sind.

Fall 2 - Aufzeichnungspflichtige Nebentätigkeiten (ohne Be- und Verarbeitung)

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb 150.000 Euro

Bruttoeinnahmen aus Bauern-(Holz)akkordantentätigkeit	***52.000***
Bruttoeinnahmen aus Winterdienst	***20.000***

Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege im ländlichen Raum	***15.000***
Gesamtbruttoeinnahmen Nebentätigkeiten	***87.000***

Die Einnahmengrenze von 33.000 Euro inkl. USt ist überschritten, somit ist der Vergleich der Bruttoeinnahmen notwendig (siehe Rz 4203).

1. Isolierte Beurteilung

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb	***150.000***
Bruttoeinnahmen aus Holzakkord	***52.000***
Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung	***202.000***
25% der Gesamteinnahmen	***50.500***

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb	***150.000***
Bruttoeinnahmen aus Winterdienst	***20.000***
Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung	***170.000***
25% der Gesamteinnahmen	***42.500***

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb	***150.000***
Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege im ländlichen Raum	***15.000***
Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung	***165.000***
25% der Gesamteinnahmen	***41.250***

Die Bruttoeinnahmen aus der Nebentätigkeit "Holzakkord" betragen mehr als 25% der Gesamteinnahmen. Die wirtschaftliche Unterordnung ist daher nicht mehr gegeben. Es liegt somit ein Gewerbebetrieb vor. Diese Tätigkeit ist für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung der übrigen Nebentätigkeiten nicht weiter von Belang.

Die wirtschaftliche Unterordnung für die verbliebenen Nebentätigkeiten "Winterdienst" und "Kulturpflege im ländlichen Raum" ist jeweils gegeben.

2. Gesamtbeurteilung

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb	***150.000***
Bruttoeinnahmen aus verbliebenen Nebentätigkeiten	***35.000***
Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung	***185.000***

25% der Gesamteinnahmen	***46.250***
Die Bruttoeinnahmen aus verbliebenen Nebentätigkeiten liegen insgesamt unter 25% der Gesamteinnahmen, sodass diese Tätigkeiten luf-Nebentätigkeiten darstellen.	

Rz 4220a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 4220a

Ergänzend zu den Ausführungen in Rz 4220 stellen folgende Produkte Urprodukte dar:

- **Perlwein oder Frizzante (alkoholisches Getränk aus Trauben oder Obst, welches in geschlossenen Behältnissen einen Kohlensäureüberdruck von mindestens 1 bar bis höchstens 2,5 bar bei 20° C aufweist) ist im Anwendungsbereich des BSVG als Urprodukt zu werten (BVwG vom 7.9.2015, W228 2106423-1). Diese Einstufung ist auch für steuerliche Zwecke anzuwenden.**
- **Auf Grund des Umstandes, dass Cidre bzw. Cider oder Zider (alkoholisches Getränk aus einem Gemenge von Fruchtsaft und Obstwein, derselben Obstartgruppe, mit einem Kohlensäureüberdruck von höchstens 2,5 bar bei 20° C) Perlwein vergleichbar ist und zudem ein Gemisch von Urprodukten darstellt, ist auch Cider als Urprodukt zu werten.**

Be- und Verarbeitung liegt in folgenden Fällen vor:

- **Die Anbringung eines Schriftzuges mittels Lasers bei Obst stellt eine über die genannten Arbeitsschritte des Waschens, Schälens, Zerteilens und Trocknens hinausgehende Bearbeitung mit eigener Wertschöpfung dar (VwGH 2.3.2017, Ra 2015/08/0175 zum Sozialversicherungsrecht).**
- **Filetieren und Räuchern von Fisch, dagegen stellt eine Fischseite (halbierter Fisch ohne Rückengräte aber mit Bauchlappen) noch ein Urprodukt dar (VwGH 2.6.2016, Ro 2016/08/0004).**

Rz 4243 wird geändert (Judikatur)

Rz 4243

[…]

Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 9 bis 14 der LuF-PauschVO 2015 ermittelte Gewinnsumme ist um

- vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Einnahmen aus Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten),
- Einkünfte aus Wildabschüssen,
- Einkünfte aus Beteiligungen,
- Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (zB Verpachtung von Schipisten, Vermietung von Gebäuden für land- und forstwirtschaftliche Zwecke siehe Rz 4245) und
- weitere nicht durch die Pauschalierung abgegoltene Einkünfte (zB Veräußerung von Rechten, Holzbezugsrechte, Grundstücken im Falle der Regelbesteuerung, "Vermietung" von Bienen für Bestäubungsleistungen**, Erträge aus Schuldnachlässen [VwGH 16.12.2015, 2013/15/0148]**)

zu erhöhen.

Der gesonderte Ansatz der durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge (zB Verkauf des Milchkontingents, Veräußerung von stehendem Holz oder im Falle der Regelbesteuerung von betrieblichen Grundstücken sowie die Veräußerung von Anteilen an Agrargemeinschaften) darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften ~~sind endbesteuert~~ **unterliegen dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a EStG 1988.** (siehe Rz **6217** ff). **Im Falle der Veranlagung der Kapitaleinkünfte sind die Ausschüttungen der Agrargemeinschaft anzusetzen und die einbehaltene KESt anzurechnen.** ~~Nur wenn der Anteilsinhaber die Anrechnung einer einbehaltenen KESt im Zuge der Veranlagung beantragt (§ 97 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 27a Abs. 5 EStG 1988) und somit auf die Endbesteuerung verzichtet, sind die Bruttoausschüttungen (vor Abzug der~~

~~KESt) als gewinnerhöhende Beträge zu erfassen und mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a EStG 1988 bzw. im Fall einer Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 mit dem allgemeinen Steuertarif zu versteuern. In letzterem Fall sind sämtliche endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.~~

Rz 4245 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4245

Bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden ist jedenfalls das reine Nutzungsentgelt anzusetzen.

Zur vereinfachten Ermittlung des steuerfreien Anteils aus einer Gesamtentschädigung bei Leitungsrechten (zB Strom- oder Gasleitungen) siehe Rz 5174.

Zur vereinfachten Ermittlung des steuerfreien Anteils aus einer Gesamtentschädigung in anderen Fällen (zB für Schipisten und Aufstiegshilfen**,** ~~oder~~ Langlaufloipen **oder Tunneldienstbarkeiten**) gilt:

Ist eine Bodenwertminderung dem Grunde nach gegeben, bestehen keine Bedenken, bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 10.000 Euro sowie bei Einmalentgelten bis 15.000 Euro den Anteil der reinen Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen. Bei höheren Beträgen ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen; es bestehen jedoch keine Bedenken auch in diesem Fall jedenfalls einen Betrag von 3.000 Euro bzw. 4.500 Euro als Anteil der Bodenwertminderung anzusetzen.

Rz 4246 wird geändert (Klarstellung, Judikatur)

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 Pachtzinse sind nur insoweit abzugsfähig, als sie 25% des auf die zugepachteten Flächen **insgesamt** entfallenden Einheitswertes (iSd § 125 Abs. 1

lit. b BAO; eigener Hektarsatz) nicht übersteigen **(VwGH 31.3.2017, Ro 2015/13/0017)**. **Bezahlte Pachtzinse sind allerdings nur insoweit gesondert abzugsfähig, als sie für Zupachtungen geleistet werden, deren Einheitswert bei der Ermittlung des maßgeblichen Einheitswertes nach § 1 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 zu berücksichtigen sind (vgl. UFS 14.10.2008, RV/0545-W/06).**

- Bezahlte, die Land- und Forstwirtschaft betreffende Schuldzinsen (ohne Kapitalrückzahlung und Bankspesen).
- Ausgedingslasten (Geld- und Sachleistungen). Als Wert der freien Station (Sachleistung) sind für jede Person pauschal 700 Euro anzusetzen. An Stelle dieses Betrages können auch die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Die Ausgedingslasten können bei Bilanzierern und Einnahmen-Ausgaben-Rechnern mit dem Pauschalbetrag als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden.
- An die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlte Sozialversicherungsbeiträge; an das Finanzamt gemäß § 30 Abs. 3 BSVG entrichtete Zuschläge für die Unfallversicherung sowie Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 44 FLAG 1967 (insgesamt 425% (bis 30.6.2012 325%) des Grundsteuermessbetrages) sind nicht gesondert abzugsfähig. **Ebenfalls nicht abzugsfähig sind Kostenanteile für Sachleistungen gemäß § 80 Abs. 2 BSVG sowie Behandlungsbeiträge E-Card.**
- 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.

[…] (Rest der Rz unverändert)

Rz 4357 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 4357

Die Betriebsausgabenpauschalierung nach der Verordnung kommt **für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie bis zur Veranlagung 2017 auch für die Bilanzierung** in

Betracht. Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung sind die nicht "abpauschalierten" Betriebsausgaben in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen anzusetzen. Durch diese Bestimmung wird die pauschale Geltendmachung von Betriebsausgaben (Kilometergeld bei untergeordneter betrieblicher Nutzung, Nächtigungsgeld in Höhe von 15 Euro) nicht ausgeschlossen.

Für Kapitalgesellschaften ist die Pauschalierung nicht anwendbar, da die abpauschalierten Betriebsausgabenkategorien auf natürliche Personen zugeschnitten sind.

Wird neben einer Tätigkeit die dem in Rz 4355 definierten Tätigkeitsbild des Handelsvertreters entspricht, im Rahmen desselben Betriebes eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, auf die dies nicht zutrifft, ist dies für die Inanspruchnahme der Pauschalierung unschädlich, wenn die "Nicht-Handelsvertretertätigkeit" lediglich untergeordnet ist. Dies wird in Fällen zutreffen, in denen der Umsatz aus der "Nicht-Handelsvertretertätigkeit" 25 % des Gesamtumsatzes nicht übersteigt (vgl. Rz 4292, 4314 und 4325). In derartigen Fällen ist die Pauschalierung auf die gesamte Tätigkeit zu beziehen (kein Herausschälen der Umsätze aus der "Nicht-Handelsvertretertätigkeit). Wird die genannte Grenze hingegen überschritten, ist die Handelsvertreterpauschalierung zur Gänze nicht anwendbar".

Rz 4501 wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 4501

Siehe dazu LStR 2002 Rz 429 **ff**~~bis 630~~. Zur Familienversicherung gemäß § 10 GSVG siehe Rz 1242. ~~Zur Absetzbarkeit von Aufwendungen zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Zusammenhang mit land- und forstwirtschaftlich genutzten Gebäuden siehe Erlass des BMF vom 12. Jänner 1990, 06 0930/1-IV/6/90, AÖF Nr. 72/1990.~~

Rz 4503 wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 4503

Der Verlustabzug ist keine an eine bestimmte Einkunftsquelle gebundene Größe; es ist zu seiner Geltendmachung nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige noch Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 erzielt oder der verlusterzeugende Betrieb noch vorhanden ist. Mit dem StruktAnpG 1996 wurde der bis dahin auf sieben Jahre beschränkte

Verlustabzug auf einen zeitlich unbefristeten Verlustabzug erweitert. Der zeitlich unbefristete Verlustabzug ist erstmalig auf Verluste anzuwenden, die im Jahr 1991 entstanden sind (§ 124b Z 5 EStG 1988). ~~Zu den Sonderregelungen auf Grund der §§ 117 Abs. 7 und 117a EStG 1988 siehe den Erlass des BMF vom 20. Mai 1998, 14 0602/1-IV/14/98, betreffend die gesetzlichen Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Verlusten, AÖF Nr. 125/1998.~~

Rz 4504 wird geändert (AbgÄG 2016)

Rz 4504

[...]

Verlustabzüge gemäß § 18 Abs. 6 **(**und 7 **in der Fassung vor dem AbgÄG 2016)** EStG 1988 können nur im Wege einer Veranlagung vorgenommen werden. Der Verlustvortrag ist nach Berücksichtigung aller anderen Sonderausgaben von Amts wegen vorzunehmen. Ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, in welchem Jahr der Verlustvortrag berücksichtigt werden soll, besteht nicht. Der Verlustabzug ist somit zwingend, sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen.

Rz 4504a wird neu eingefügt (AbgÄG 2016)

Rz 4504a

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 in der geltenden Fassung ist gemäß § 124b Z 314 lit. a EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden und gilt in Bezug auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Verluste, die ab dem Kalenderjahr 2013 entstanden sind.

Rz 4509 und 4510 werden geändert (Judikatur und Klarstellung)

Rz 4509

Das Recht des Verlustabzuges ist gemäß § 18 EStG 1988 von einer ordnungsmäßigen Buchführung **bzw. einer ordnungsgemäßen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (VwGH 29.01.2015, 2013/15/0166)** abhängig. Es ist gleichgültig, ob eine Verpflichtung zur Buchführung besteht oder Bücher freiwillig geführt werden. Die Versagung des

Verlustabzuges für ~~Bilanzierende~~ **Steuerpflichtige**, die den Gewinn nicht auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung **oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** ermittelt haben, ist grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenklich (**zur Buchführung:** VfGH 3.3.1987, G 170/86; VfGH 10.12.1992, B 227/91).

Rz 4510

Die ordnungsmäßige Buchführung muss in dem Jahr gegeben sein, in dem der Verlust entstanden ist (VwGH 2.6.1992, 88/14/0080). Ordnungsmäßig iSd § 18 Abs. 6 EStG 1988 bedeutet, dass eine materiell ordnungsmäßige Buchführung **bzw. eine materiell ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** gegeben sein muss (**zur Buchführung:** VfGH 3.3.1987, G 170-172/86).

Der Abschnitt 12.2.4b mit den Rz 4532c und 4532d wird neu eingefügt (AbgÄG 2016)

12.2.4b Verlustabzug bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern – Rechtslage ab 2016

Rz 4532c

Seit dem AbgÄG 2016 können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 Verlustvorträge unbegrenzt als Sonderausgaben abziehen.

Rz 4532d

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 in der geltenden Fassung ist gemäß § 124b Z 314 lit. a EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden und gilt in Bezug auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Verluste, die ab dem Kalenderjahr 2013 entstanden sind.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner erzielt in den Jahren 2010 bis 2015 Verluste und ab dem Jahr 2016 Gewinne. Ab der Veranlagung 2016 kann er die Verluste 2013, 2014, 2015 als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 abziehen; die Verluste aus 2010 und 2011 sind hingegen nicht vortragsfähig.***

Rz 4769a wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 4769a

Die Begriffe „Personenkraftwagen" und „Kombinationskraftwagen" sind entsprechend der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 auszulegen. Die Verordnung ist in Bezug auf die Einkommensteuer auf Fahrzeuge anzuwenden, die ab 8. Jänner 2002 angeschafft (hergestellt) werden bzw. bei denen der Beginn der entgeltlichen Überlassung ab dem 8. Jänner 2002 erfolgt ist. ~~Zu den ertragsteuerlichen Auswirkungen hinsichtlich von davor angeschafften Fahrzeugen auf Grund des EuGH-Urteils vom 8. Jänner 2002, RS C-409/99, betr. Kleinbusse siehe AÖF 141/2002.~~

Rz 4781 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4781

Treibstoffkosten sind idR in voller Höhe abzugsfähig, weil nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Treibstoffverbrauch bei einem luxuriös ausgestatteten Kraftfahrzeug überproportional hoch ist (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175).

Sinngemäß sind die Stromkosten bei Elektroautos als abzugsfähige Ausgaben zu sehen, zumal sie weitgehend wertunabhängig sind.

Zu kürzen sind folgende Kosten:

- AfA
- Zinsen
- Kosten einer Kaskoversicherung
- Haftpflichtversicherungsprämie einschließlich motorbezogene Versicherungssteuer (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169)

Die Kürzung hat mit dem Prozentsatz zu erfolgen, um den die Anschaffungskosten die Angemessenheitsgrenze übersteigen.

Rz 4852m wird geändert (Klarstellung)

Rz 4852m

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sieht ergänzend zu § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ein Abzugsverbot für Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte vor, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen. **Die Bestimmung geht als speziellere Norm dem § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vor. Maßgebend ist, dass es sich um Bezüge handelt, die dem Grunde nach unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 fallen; es ist dabei nicht von Bedeutung, ob sie auch lohnsteuerlich begünstigt sind. Dementsprechend unterliegen auch freiwillige Abfertigungszahlungen an Personen, die sich im System „Abfertigung neu" befinden, (zur Gänze) dem Abzugsverbot (siehe auch LStR 2002 Rz 1087h).**

Das Abzugsverbot kommt ~~dabei~~ **im Rahmen des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988** nur **insoweit** zur Anwendung, ~~wenn~~ **als** diese sonstigen Bezüge nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

Der Abschnitt 14.8c mit den Rz 4852o bis 4852s wird neu eingefügt

14.8c Abzugsverbot für Barumsätze bei Bauleistungen

Rz 4852o

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 betrifft Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die für die Erbringung von beauftragten Bauleistungen im Sinne des § 82a EStG 1988 bar gezahlt werden, sofern die Entgelte für die jeweilige Leistung den Betrag von 500 Euro übersteigen (§ 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988). Das Abzugsverbot ist erstmalig anzuwenden für Aufwendungen, die ab dem 1. Jänner 2016 anfallen.

Rz 4852p

Das Abzugsverbot betrifft nur Entgelte, welche das auftraggebende Unternehmen dem beauftragten Unternehmen (Subunternehmen) als Gegenleistung bei Weitergabe der Erbringung einer Bauleistung in bar leistet. Es kommt daher nur

im B2B-Bereich zur Anwendung und nur dann, wenn die Erbringung von Bauleistungen von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen weitergegeben wird.

Rz 4852q

§ 82a EStG 1988 verweist hinsichtlich der Bauleistungen auf § 19 Abs. 1a UStG 1994. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung und Beseitigung von Bauwerken dienen (EuGH 13.12.2012, Rs C-395/11, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*). Zur Definition des Bauwerks und der Bauleistung siehe UStR 2000 Rz 2602c.

Rz 4852r

Das Entgelt bezieht sich auf das Entgelt für eine einheitliche Leistung, weshalb das Abzugsverbot auch bei einer willkürlichen und sachfremden Aufteilung der einheitlichen Leistung (§ 22 BAO) zur Anwendung kommt. Bei der Grenze für die Abzugsfähigkeit handelt es sich um eine Freigrenze, sodass bei Übersteigen der Grenze von 500 Euro und Vorliegen der anderen Voraussetzungen das gesamte Entgelt nicht abzugsfähig ist. Gegenleistungen in Form einer Barzahlung, die im Einzelfall den Betrag von 500 Euro nicht übersteigen, sind vom Abzugsverbot nicht erfasst.

Rz 4852s

Wird ein Aufwand in einem Wirtschaftsjahr verbucht und erfolgt die Barzahlung erst in einem späteren Wirtschaftsjahr, stellt dies für eine allfällige Anwendung der Bestimmung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

Rz 4853 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 4853

Rechtslage für Veräußerungen vor dem 1.1.2016

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 hat zur Vermeidung von Doppelbegünstigungen bzw. von ungerechtfertigten Vorteilen klarstellenden Charakter. Einer fehlenden Steuerpflicht bei

Einnahmen bzw. dem Vorteil des besonderen Steuersatzes in Höhe von 25% steht bei Ausgaben das Abzugsverbot gegenüber. Dabei ist es unerheblich, ob die Einnahmen gemäß §§ 27a Abs. 1 bzw. 30a Abs. 1 EStG 1988 dem besonderen Steuersatz unterliegen, die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird, nach § 3 EStG 1988 steuerfrei, oder nicht steuerpflichtig bzw. nicht steuerbar sind.

Rechtslage für Veräußerungen nach dem 31.12.2015

Für Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015 ist der Abzug von Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 zulässig. Das Abzugsverbot wirkt daher nur dann, wenn der besondere Steuersatz von 30% auch tatsächlich angewendet wird.

Rz 5018 wird geändert (Klarstellung)

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 550.000 Euro (für vor dem Jahr 2013 ausgeführte Umsätze beträgt die Umsatzgrenze 400.000 Euro; § 323 Abs. 43 BAO), ist der Gewinn verpflichtend (§ 125 BAO) durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln; Umsätze iSd § 125 BAO sind nur solche Umsätze, für die die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 entstanden ist. **Dies bedeutet, dass für den Eintritt in die Buchführungspflicht die vereinnahmten Entgelte (Istbesteuerung) und für den Wegfall der Buchführungspflicht die vereinbarten Entgelte (Sollbesteuerung) heranzuziehen sind.**

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 5072 wird geändert (Judikatur)

Rz 5072

Die Vermietung von bis dahin landwirtschaftlich genutztem Grund und Boden zur (sportlichen) Nutzung als Schipiste oder Langlaufloipe oder kurzfristig als Parkplatz ist dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dann noch zuzurechnen, wenn die landwirtschaftliche Nutzung nicht bzw. nur unwesentlich beeinträchtigt wird. Die Vermietung von landwirtschaftlichen Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Nutzungen stellt auch dann noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar, wenn sie nur vorübergehend erfolgt (die landwirtschaftliche Nutzung bleibt mittelfristig weiterhin aufrecht) und von untergeordneter Bedeutung ist (zB Einstellung eines einzelnen Wohnwagens für die Wintermonate in der Maschinenhalle).

In der Regel wird eine Vermietung, die über einen Zeitraum von fünf Jahren **nicht** hinausgeht, **noch** ~~ab Beginn der Vermietung~~ zu Einkünften aus **Land- und Forstwirtschaft** ~~Vermietung und Verpachtung~~ führen **(VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0027)**. In der Regel kann daher **erst** bei einer Mietdauer, die länger als fünf Jahre dauert, von einer Entnahme des Grundstückes aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ausgegangen werden **und** ~~. Dementsprechend führt~~ die Vermietung **führt** ~~in einem derartigen Fall~~ zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Beträgt die Mietdauer hingegen nicht mehr als fünf Jahre, liegt grundsätzlich keine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen vor; die Einkünfte aus der Vermietung sind im Fall einer Pauschalierung gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Allerdings steht der Abschluss eines auf einen kürzeren Zeitraum als fünf Jahre befristeten Mietvertrages der Entnahme aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen dann nicht entgegen, wenn davon auszugehen ist, dass das bisher land- und forstwirtschaftlich genutzte Gebäude (bzw. der Gebäudeteil) nicht nur kurzfristig für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke vermietet werden wird. Dabei ist auf die längerfristige Vermietungsabsicht des Steuerpflichtigen unabhängig vom konkreten Mietverhältnis abzustellen. **Umgekehrt kommt es aber auch bei einer Gesamtmietdauer von mehr als fünf Jahren zu keiner Entnahme aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, wenn zum Zeitpunkt des Abschlusses des Bestandsvertrages**

beim Steuerpflichtigen keine längerfristige Vermietungsabsicht bestanden hat und eine Verlängerung der Mietdauer durch unvorhergesehene Umstände eingetreten ist (vgl. VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0027).

Wird eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben hingegen auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen (VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062).

Dementsprechend liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Dies gilt jedenfalls zB in folgenden Fällen:

- Vermietung eines nicht (mehr) der Landwirtschaft dienenden Gebäudes an Urlauber.
- Ausschließliche oder überwiegende Nutzung eines abgrenzbaren Gebäudeteiles zur Einstellung von Wohnwagen oder Motorbooten.
- Vermietung einer Wiese für nichtlandwirtschaftliche Zwecke auf 25 Jahre.

Zu Handymasten und Windrädern siehe Rz 4245a.

Rz 5084 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 5084

Der auf (den nackten) Grund und Boden entfallende Teil des Veräußerungserlöses bleibt bei vor dem 1.4.2012 abgeschlossenen Veräußerungsverträgen - abgesehen von der Ermittlung eines allfälligen Spekulationsgewinnes - steuerfrei.

Bei nach dem 31.3.2012**, aber vor dem 1.1.2016** abgeschlossenen Veräußerungsverträgen ist der auf den (nackten) Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn zum besonderen Steuersatz in Höhe von 25% zu versteuern (zu den Ausnahmen vom besonderen Steuersatz siehe Rz 6682 ff). **Bei Verträgen, die nach dem 31.12.2015 abgeschlossen werden, ist der erhöhte besondere Steuersatz von 30% anzuwenden; dies gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart (§ 124b Z 276 EStG 1988)**. Für Grund und Boden, der zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, kann gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 der Gewinn nach den Regeln des § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelt werden (siehe dazu Rz 779 ff). Maßgebliche Kriterien für die Bewertung des Waldbodens

sind die natürlichen Ertragsbedingungen, die Geländemerkmale, die Erschließung des Waldes und die Verkehrslage. Für die unproduktiven Flächen ist ein "Verriegelungswert" anzusetzen.

Rz 5090 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 5090

Die auf Grund und Boden anteilig entfallenden Veräußerungskosten sind nicht abzugsfähig. Anteilige Veräußerungskosten iZm mit der Veräußerung von Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten sind ebenfalls nicht abzugsfähig, wenn das Veräußerungsgeschäft nach dem 31.3.2012 abgeschlossen wurde, weil es sich bei diesen Wirtschaftsgütern – wie auch bei Grund und Boden – um Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 handelt und daher der besondere Steuersatz von 25% **bzw. bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 von 30%** anwendbar ist.

Rz 5100 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 5100

Die Rebanlage besteht aus Reben und dem Stützmaterial (Steher, Stöcke, Draht) und ist als selbständiges Wirtschaftsgut mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (abzüglich AfA) zu bewerten. Für Rebanlagen ist eine Nutzungsdauer von mindestens **25** Jahren anzunehmen **(für Rebanlagen, die vor dem Wirtschaftsjahr 2019 ausgesetzt wurden, ist eine Nutzungsdauer von mindestens 20 Jahren anzunehmen)**. Besondere Umstände, die einen echten Wertverlust der Rebanlage bedingen, wie etwa in Folge einer Schädigung durch Hagel, Frost oder Dürre aber auch Geschmackswandel, können im Wege einer Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung Berücksichtigung finden. Rebanlagen sind grundsätzlich als Sachgesamtheit (Einheit) zu behandeln.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind idR auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Verlängert sich dadurch die Restnutzungsdauer, so ist diese neu festzusetzen.

Rz 5118 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5118

Unter Fischzucht versteht man die kommerziell betriebene Nach- und Aufzucht von Fischen, die Produktion vom Ei bis zum Laichfisch. Bei den Einkünften aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft ist ein Zusammenhang mit einer Land- und Forstwirtschaft nicht erforderlich. Unmaßgeblich ist auch, ob diese Tätigkeit in eigenen oder gepachteten Gewässern erfolgt (VwGH 27.10.1987, 87/14/0129), ob der Land- und Forstwirt die Fische selbst fängt oder Dritten gegen Entgelt das Recht zum Fischfang einräumt und ob eigene oder zugekaufte Futtermittel verwendet werden. Einnahmen aus der Verpachtung eines dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnenden Fischereirechts sind den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen; dies gilt auch im Fall einer Dauerverpachtung, solange keine Betriebsaufgabe vorliegt (VwGH 20.3.2014, 2010/15/0123). **Im Ergebnis ist es daher idR unbeachtlich, wie die Bewirtschaftung des Fischereirechtes erfolgt. Diese kann durch eine Eigenbewirtschaftung oder durch eine Fremdbewirtschaftung (Verpachtung) erfolgen. Eine Betriebsaufgabe kann durch die Verpachtung eines Fischereirechtes nur dann angenommen werden, wenn die Bewirtschaftung des Fischereirechtes Liebhaberei darstellt.**

Rz 5123 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5123

Die Bienenzucht zählt gemäß § 50 BewG 1955 zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und ist daher der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, auch wenn kein Zusammenhang mit einem land- und **forstwirtschaftlichen** Betrieb besteht. Unmaßgeblich ist auch, woher die zusätzlich verabreichten Futtermittel (Zucker) stammen.

Zu den Urprodukten zählen Honig, Cremehonig, Blütenpollen, Propolis, Gelee royal, Bienenwachs und Bienengift. Met gilt bis 2008 als be- und/oder verarbeitetes Produkt, ab 2009 als Urprodukt (vgl. Rz 4220). Als be- und/oder verarbeitete Produkte gelten ua. Propolistinktur (Propolistropfen), Propoliscreme, Bienenwachskerzen, Bienenwachsfiguren, Honigzuckerl, Honig gemischt mit anderen Produkten (zB Früchte, Nüsse), Honiglikör, Honigbier, Verarbeitung von Rohwachs zu Mittelwänden.

Einheitsbewertung: Grundsätzlich wird für Imkereien ab mindestens 50 Bienenvölkern (bis 2014: 40 Ertragsvölkern oder Einheitswert auf Basis einer Einzelertragsbewertung) ein Einheitswert auf Basis von pauschalen Ertragswerten festgestellt.

~~Rechtslage bis 2014:~~

~~Die Produktion von Bienenköniginnen und Weiselzellen wird ebenfalls mit pauschalen Ertragswertansätzen bewertet. Das anfallende Bienenwachs ist in den unterstellten Ertragswerten bereits berücksichtigt. Für die Erzeugung von Bienengift wird eine gesonderte Ertragswertberechnung vorgenommen.~~

Rechtslage ab 2015:

Mit dem pauschalen Ertragswert (pro Bienenvolk) gelten die Honiggewinnung sowie anfallendes Bienenwachs sowie Rohpropolis als miterfasst. Die Erzeugung von Bienenköniginnen, Weiselzellen, Met, Gelee Royale, Bienengift und anderen marktgängigen Urprodukten der Imkerei (zB Ablegervölker), soweit sie nicht im pauschalen Ertragswert bereits berücksichtigt sind, ist ab einem Umsatz von 1.500 Euro (Freibetrag) aus diesen Produkten ~~gesondert bei der Ermittlung des Ertragswertes~~ **zusätzlich bei der Ermittlung des Einheitswertes** zu berücksichtigen. **Ein gesonderter Ansatz der Einnahmen im Rahmen der Vollpauschalierung erfolgt nicht.**

Rz 5154 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

Rz 5154

Wird der land- und forstwirtschaftliche (Teil)Betrieb unentgeltlich übergeben, liegt keine Betriebsaufgabe vor. Dazu zählen Schenkung, gemischte Schenkung (VwGH 23.10.1990, 90/14/0102), Betriebsübergabe gegen Versorgungsrente (VwGH 11.9.1989, 88/15/0129) oder Ausgedingsverpflichtungen (VwGH 19.10.1987, 86/15/0129). In Fällen der Voll- und Teilpauschalierung kann bei unterjähriger Übertragung des (Teil)Betriebes der Grundbetrag gemäß § 2 der LuF PauschVO zwischen Übergeber und Übernehmer monatsweise aliquotiert werden, während die in ihrer tatsächlichen Höhe zu erfassenden Betriebseinnahmen entsprechend dem Zuflussprinzip zuzuordnen sind. Die (pauschalen) Betriebsausgaben sind von den entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug zu bringen, wobei die pauschalen

Betriebsausgaben von **5.000** Euro je ha Weinbaufläche und die Ausgedingslasten (700 Euro jährlich) monatsweise zu aliquotieren sind.

Rz 5174 wird geändert (Judikatur und Klarstellung)

Rz 5174

Eine in Verträgen getroffene Zuordnung der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten ist für das Finanzamt nicht bindend **(VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093)**. Die Zuordnung selbst ist keine Rechtsfrage, sondern ein Teil der Sachverhaltsermittlung. ~~Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu diesem Ergebnis führen, sind vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen.~~

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie kann bei Entgelten aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (insbesondere Strom- und Gasleitungen) bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 30.000 Euro sowie bei Einmalentgelten bis 50.000 Euro wie folgt vorgegangen werden:

1. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung nur landwirtschaftlich genutzte Flächen oder landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 10% nicht übersteigt, gilt:
   a) Befindet sich auf der Fläche kein Maststandort (zB Gasleitung, Stromleitung mit reiner Überspannung), kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (30% des Gesamtentgelts sind steuerfrei).
   b) Befindet sich auf der Fläche ein Maststandort, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 55% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (45% des Gesamtentgelts sind steuerfrei).
2. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 10%, nicht aber 70% übersteigt, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 55% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (45% des Gesamtentgelts sind steuerfrei).
3. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung nur forstwirtschaftlich genutzte Flächen oder landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 70%

übersteigt, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 40% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (60% des Gesamtentgelts sind steuerfrei).

Bei laufend ausbezahlten Entgelten ist die Aufteilung in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil für das jährlich zufließende Entgelt vorzunehmen.

Bei höheren Beträgen ist hinsichtlich der Ermittlung des steuerfreien Anteils grundsätzlich eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. ~~Wird durch den Steuerpflichtigen hinsichtlich der Zuordnung ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen; dabei sind die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung beizuziehen.~~ Es bestehen jedoch keine Bedenken, auch bei höheren Beträgen von einer Feststellung im Einzelfall abzusehen und jedenfalls einen Betrag steuerfrei zu belassen, der den oben angeführten steuerfreien Anteilen bezogen auf 30.000 Euro bzw. 50.000 Euro entspricht.

Soll von den genannten Sätzen nach Ansicht des Steuerpflichtigen abgewichen werden, ist hinsichtlich der Ermittlung des steuerfreien Anteils ebenfalls eine Feststellung im Einzelfall zu treffen.

Die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß der Entschädigung für die Bodenwertminderung trifft den Steuerpflichtigen (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093; BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012). Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu dem Ergebnis führen, sind vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen. Wird durch den Steuerpflichtigen hierfür ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. Zur Beurteilung eines Gutachtens sind die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung beizuziehen. Ein „Gutachten", das die zu begutachtenden Tatsachen nicht ausreichend bezeichnet, keine klare Aussagen zum maßgeblichen Sachverhalt trifft und überdies keinerlei ziffernmäßig nachvollziehbare Berechnung in Bezug auf die angeblich eingetretene Wertminderung enthält, ist als Beweismittel untauglich (BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012).

Auch die bloße Aufzählung möglicher Wertminderungsgründe und Wertdifferenzen zu vergleichbaren Grundstücken alleine stellen keinen Nachweis für die Wertminderung dar. Es muss objektiv nachgewiesen werden, dass die Wertdifferenz alleine auf die Beeinträchtigung des Gesamtgrundstückes durch einen Servitutsstreifen zurückzuführen ist (BFG 22.12.2016, RV/7100119/2016).

Das BFG hat zum Ausdruck gebracht, dass dem Ansatz schätzungsweise ermittelter Sätze nach den EStR 2000 zuzustimmen ist, wenn ein Nachweis über ein abweichendes Aufteilungsverhältnis vom Steuerpflichtigen nicht erbracht wird (vgl. BFG 15.10.2015, RV/4100532/2013, betreffend Ansatz eines Betrages von 4.500 Euro als Bodenwertminderung sowie BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012, betreffend Ansatz von 45% gemäß obiger Z 1 lit. b). Für die Bewertung sind stets die Verhältnisse am Tag des Vertragsabschlusses maßgebend. Künftige Verwendungsänderungen (zB Nutzung für Schotterabbau) sind nur zu berücksichtigen, wenn sie sich zum maßgeblichen Zeitpunkt bereits auf den Marktpreis auswirken und daher tatsächlich preisbestimmend sind (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038). Eine durch einen Dienstbarkeitsvertrag wesentlich gestiegene Ertragsfähigkeit des Grundstückes ist zu berücksichtigen (VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0034).

Bei umsatzsteuerlich pauschalierten Landwirten (§ 22 UStG 1994) sind die pauschalen Prozentsätze von den Bruttoeinnahmen (einschl. USt) in Abzug zu bringen.

Rz 5186 wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 5186

Die für die Nutzungsüberlassung vereinnahmten Zahlungen erhöhen ohne Kürzung um pauschale Betriebsausgaben die Zwischensumme gemäß **§ 15 LuF-PauschVO 2015**. Steuerfrei bleibt nur der auf die Wertminderung des Grund und Bodens entfallende Teil. Einmalentschädigungen für die Überlassung an den Nationalpark und für Nutzungsentgang sind über Antrag gleichmäßig auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif zu versteuern (~~EStR 2000~~ Rz 7369).

Rz 5225 wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 5225

Freiberuflich ist gemäß § 22 Z 1 lit. c EStG 1988 auch die Tätigkeit als Hebamme. Es muss sich um eine Hebamme iSd ~~HebammenG 1963, BGBl. Nr. 3/1964~~**Hebammengesetzes, BGBl. Nr. 310/1994** handeln, also eine behördlich geprüfte und zugelassene Geburtshelferin.

Rz 5226 wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 5226

Freiberuflich ist weiters gemäß § 22 Z 1 lit. c EStG 1988 ~~die Tätigkeit im medizinischen Dienst iSd Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 (Krankenpflegegesetz)~~ **freiberufliche Ausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege iSd Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes, BGBl. I Nr. 108/1997**. ~~In diesem Bundesgesetz ist nur mehr der Krankenpflegefachdienst geregelt, während~~ **Hinsichtlich der freiberuflichen Ausübung des gehobenen medizinisch-technischen Dienstes sind** die Bestimmungen über den physiotherapeutischen Dienst, den Diätdienst und ernährungsmedizinischen Beratungsdienst, den ergotherapeutischen Dienst und den logopädisch-phoniatrisch-audiologische Dienst im Bundesgesetz über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste (MTD-Gesetz), BGBl. Nr. 460/1992 in der geltenden Fassung, ~~enthalten sind~~ **maßgebend**. Die Anknüpfung ist eine formalrechtliche, für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibt kein Raum (VwGH 23.10.1990, 89/14/0153). Fehlt die erforderliche berufsrechtliche Bewilligung, so ist die Tätigkeit als gewerblich einzustufen (vgl. VwGH 27.10.198**2**, 3006/80~~, betreffend Heilmasseur, dem die berufsrechtliche Bewilligung für den physikotherapeutischen Dienst fehlt~~). **Heilmasseure können nach dem Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz, BGBl. I Nr. 169/2002 eine freiberufliche Tätigkeit ausüben. „Heilbademeister und Heilmasseur" gemäß dem MTF-SHD-G, BGBl. Nr. 102/1961 sind nach dem Medizinischen Masseur- und Heilmasseurgesetz, BGBl. I Nr. 169/2002 zur Ausübung des Berufs des medizinischen Masseurs berechtigt.** ~~Heilbademeister und Heilmasseur~~ **Medizinische Masseure** dürfen ~~als Sanitätshilfsdienste~~ nicht freiberuflich tätig

sein (~~§ 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961; siehe VwGH 23.10.1990, 89/14/0153~~**§ 14 Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz, BGBl. I Nr. 169/2002**).

Abschnitt 16.2.6a mit den Rz 5254a bis 5254d wird eingefügt (AbgÄG 2016)

16.2.6a Stipendien für freiberufliche Tätigkeiten (§ 22 Z 1 lit. a EStG 1988)

Rz 5254a

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit liegen auch dann vor, wenn Einkünfte aus einem Stipendium für eine wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit vereinnahmt werden und der Bezug des Stipendiums nicht im Rahmen einer nichtselbständigen Betätigung erfolgt (dazu zählen auch Stipendien, die während eines aufrechten (karenzierten) Dienstverhältnisses zu einer Universität gewährt werden; siehe VwGH 20.2.2008, 2006/15/0171; VwGH 29.7.2014, 2011/13/0060). Zusätzlich muss das Stipendium wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen (siehe Rz 5254c).

Rz 5254b

Ein „Stipendium" ist eine finanzielle Unterstützung, die an eine Person deshalb gegeben wird, damit sie sich einer der in Rz 5254a genannten freiberuflichen Tätigkeiten widmen kann. Stipendien stellen daher auf Grund dieser Zielsetzung wirtschaftlich einen Einkommensersatz dar (zB Dissertationsstipendien, Habilitationsstipendien, Forschungsstipendien für Wissenschaftler).

Preise für insbesondere wissenschaftliche Arbeiten sind nicht vom Begriff „Stipendien" erfasst, weil sie in Würdigung des Empfängers oder seiner Leistung(en) zuerkannt werden, zudem stellen sie wirtschaftlich keinen Einkommensersatz dar; dasselbe gilt für Leistungsstipendien.

Ebenfalls nicht erfasst sind einmalige Zuwendungen in Form von „Stipendien", die außerhalb einer bestehenden Einkunftsquelle geleistet werden und lediglich Kosten abgelten, aber keinen Einkommensersatz darstellen (zB die Abgeltung von Aufwendungen für Fachliteratur, Materialien, Reisen usw.).

Rz 5254c

Ein Stipendium stellt wirtschaftlich jedenfalls keinen Einkommensersatz dar, wenn dieses jährlich insgesamt nicht höher ist, als die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach § 27 Studienförderungsgesetz 1992. Diese beträgt derzeit jährlich 8.580 Euro; das sind 715 Euro monatlich. Stipendien, die diesen Betrag nicht überschreiten und nicht unter § 25 EStG 1988 zu subsumieren sind, sind somit nicht steuerbar.

Rz 5254d

Stipendien, die in den Anwendungsbereich des § 22 Z 1 lit. a EStG 1988 fallen, sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. f EStG 1988 steuerfrei, wenn für den Stipendienbezieher keine Erklärungspflicht gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 besteht. Diese Befreiung ist nicht anwendbar, wenn das Stipendium im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausbezahlt wird. Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu beurteilen.

Rz 5266 wird geändert

Rz 5266

Unter die Gruppe der Unternehmensberater (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988) fallen Personen, die ihre Befähigung zur Unternehmensberatung durch ein abgeschlossenes Hochschulstudium oder durch Ablegung einer Prüfung gemäß der Verordnung BGBl. II Nr. 34/1998 bzw. BGBl. Nr. 254/1978 erworben haben. Die Befähigung zur Unternehmensberatung kann aber auch aus einer vor 1978 erworbenen Berechtigung zur Ausübung des Berufes eines Betriebsberaters oder Betriebsorganisators abgeleitet werden. Näheres siehe **Berufsbild Unternehmensberatung des Fachverbandes Unternehmensberatung, Buchhaltung und Informationstechnologie der WKO**~~Erlass des BMF vom 16. Juli 1992, AÖF Nr. 265/1992~~.

Rz 5266c wird geändert (Korrektur eines Wortes)

Rz 5266c

Im Gesetz werden nur die Tätigkeiten als Hausverwalter und als **Aufsichtsratsmitglied** ~~Aufsichtsratmitglied~~ demonstrativ aufgezählt.

[…]

Rz 5302 wird geändert (Korrektur)

Rz 5302

Bezüge aus einer Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen fallen nicht unter § ~~25~~ **22 Z 4** EStG 1988, sondern sind gemäß § ~~22 Z 4~~ **25 Abs. 1 Z 1 lit. e** EStG 1988 ~~zu erfassen~~ **steuerbar, aber gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 steuerfrei (siehe auch LStR 2002 Rz 678)**.

Rz 5649 wird geändert (Judikatur)

Rz 5649

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

Die Verpachtung eines Klienten-/Kunden-/Patientenstockes führt zu keiner Betriebsaufgabe, weil sich dieser zur Privatnutzung nicht eignet und daher nicht in das Privatvermögen überführt werden kann (VwGH 14.9.2017, Ro 2015/15/0027).

Rz 5656a wird eingefügt (Klarstellung)

Rz 5656a

Besteht der einheitliche Gewerbebetrieb einer Mitunternehmerschaft aus zwei Teilbetrieben und wird einer dieser Teilbetriebe im Sinne einer Betriebsaufgabe langfristig verpachtet, führt dies für den verpachteten Teilbetrieb zu einer (Teil)Betriebsaufgabe (siehe Rz 5647 ff). § 2 Abs. 4 EStG 1988 steht dem nicht entgegen, weil dadurch lediglich die Einkunftsart als gewerblich normiert wird, aber dies nichts über eine Teilbetriebseigenschaft aussagt. Nach dieser Teilbetriebsaufgabe liegt weiterhin gesamthaft eine gewerbliche Betätigung vor, wobei die (nunmehr eigentlich vermögensverwaltende) Tätigkeit des aufgegebenen Teilbetriebes einen unselbständigen Teil des verbleibenden Gewerbebetriebes darstellt.

Rz 5659 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 5659

Rechtslage vor dem 1.4.2012

Wird der Gewinn nicht nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, bleibt der Wert des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens außer Ansatz.

Rechtslage nach dem 31.3.2012

Die zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücke (Grund und Boden sowie Gebäude und grundstücksgleiche Rechte) sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 nicht zu erfassen, wenn der auf die Grundstücke entfallende anteilige Veräußerungsgewinn mit dem besonderen Steuersatz besteuert wird. Bei Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 sind diese Veräußerungsgewinne weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sondern gesondert anzusetzen.

Sind die in den Grundstücken enthaltenen stillen Reserven nicht bekannt, ist der Wert der Grundstücke idR im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln, und zwar in der Weise, dass zunächst die Verkehrswerte aller veräußerten Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens

(einschließlich des Wertes aller Grundstücke und eines nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Firmenwertes) festzustellen sind. In dem Ausmaß, das dem Anteil des Wertes aller Grundstücke am Gesamtbetrag der Verkehrswerte (inklusive Firmenwert) entspricht, ist der Veräußerungserlös für den ganzen Betrieb um den auf die Grundstücke entfallenden Teil zu kürzen; als Teil des Veräußerungserlöses sind auch die übernommenen Betriebsschulden (siehe Rz 5657) in diesem Verhältnis aufzuteilen, es sei denn, die übernommenen Schulden stehen in einem Zusammenhang mit den übertragenen Grundstücken. Diese Verhältnisrechnung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob der Gesamtbetrag der Verkehrswerte über oder unter dem im konkreten Fall vereinbarten Gesamtkaufpreis liegt (VwGH 30.6.1987, 86/14/0195; VwGH 16.3.1989, 88/14/0073); siehe auch Rz 588 letzter Absatz. Die sachverständig erfolgte Bewertung der Grundstücke beim Veräußerer gilt gleichermaßen für den Erwerber (VwGH 15.2.1994, 93/14/0175).

Vom nun auf die Grundstücke entfallenden Veräußerungserlös ist der Buchwert der Grundstücke abzuziehen. Bezüglich eines nach der Verhältnismethode gesondert ermittelten, auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinnes sind nur die Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c EStG 1988 sowie allfällige anlässlich der Veräußerung entstandene Minderbeträge aus Vorsteuerberichtungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Andere Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung der Grundstücke sind nicht abzugsfähig (siehe Rz 776). Zuletzt ist von dem derart ermittelten Betrag ein Inflationsabschlag gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** abzuziehen (siehe dazu Rz 777 ff).

Der auf diese Art gesondert ermittelte auf Grundstücke entfallende Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich mit dem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% **bzw. bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 mit 30%** zu versteuern.

Zum negativen Betriebsvermögen siehe Rz 5679 ff.

Rz 5659c wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 5659c

Wird die Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 in Anspruch genommen (siehe dazu Rz 6683), wird auch der auf die Grundstücke des Betriebsvermögens entfallende

Veräußerungsgewinn als Teil des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 zum Tarif gemäß § 33 EStG 1988 erfasst. Das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken **(§ 20 Abs. 2 EStG 1988)** ist ~~allerdings auch~~ in diesem Fall **bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 nicht anwendbar** ~~zu beachten (§ 20 Abs. 2 EStG 1988)~~.

Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist aber der auf Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn entsprechend der Rz 5659 zu ermitteln und um den Inflationsabschlag und um die Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG 1988 zu vermindern (§ 30 Abs. 3 EStG 1988). **Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 ist ein Inflationsabschlag nicht mehr zu berücksichtigen.**

Wird im Zuge einer Betriebsveräußerung Grund und Boden entnommen, so ist auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption der Entnahmewert mit dem Buchwert anzusetzen (siehe dazu auch Rz 2635).

Rz 5662a wird geändert (Klarstellung)

Rz 5662a

Werden Grundstücke im Rahmen einer Betriebsaufgabe veräußert oder entnommen, sind die in diesen Grundstücken enthaltenen stillen Reserven im Rahmen des Aufgabegewinnes nicht zu berücksichtigen (siehe dazu Rz 5659). Die Besteuerung der auf die Grundstücke entfallenden stillen Reserven erfolgt aber gesondert mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988.

Werden Grundstücke im Zuge der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt, sind sie – mit Ausnahme des Grund und Bodens – gemäß § 24 Abs. 3 EStG 1988 mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der Grund und Boden ist mit dem Buchwert zu bewerten. **Die Ermittlung des gemeinen Wertes kann dabei nicht nach der Grundstückswertverordnung (GrWV) erfolgen, weil nach § 10 BewG 1955 der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.** Zur Ermittlung des Aufgabegewinnes und des gesonderten Veräußerungsgewinnes aus der Grundstücksveräußerung siehe auch Rz 5659 ff.

Rz 5675 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 5675

Rechtslage vor dem 1.4.2012:

Entfällt ein Teil der Rentenzahlungen bei einem § 4 Abs. 1 EStG - Gewinnermittler auf Grund und Boden, ist der hierauf entfallende Anteil bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes außer Ansatz zu lassen und nach Maßgabe des § 29 Z 1 EStG 1988 zu erfassen.

Rechtslage nach dem 31.3.2012:

Entfällt ein Teil der Rentenzahlungen auf Grundstücke, ist der hierauf entfallende Anteil (siehe Rz 5659) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 nicht gesondert anzusetzen, weil auf Grund der steuerlichen Erfassung der Rentenzahlungen nach Maßgabe des Zufließens (siehe Rz 5672), der besondere Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 im Falle der Veräußerung gegen Rente nicht zur Anwendung kommt. Mangels Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes kann auch von dem auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungsgewinn kein Inflationsabschlag **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** abgezogen werden, sodass sich auch daraus kein Grund für eine gesonderte Ermittlung des anteiligen Veräußerungsgewinnes ergibt.

Rz 5678 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 5678

[...]

Beispiel:

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

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

k0 = Anfangskapital

kn = Endkapital (inklusive Zinseszinsen) nach n Jahren

q = Verzinsungsfaktor = 1 + p/100

p = Zinssatz in Prozent p.a.

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

k0 (Barwert) = kn (nach n Jahren fälliger Geldbetrag) dividiert durch qn

Im vorliegenden Beispiel sind somit:

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

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

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

Zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung beträgt die Summe dieser Barwerte 283.338 Euro, sodass sich (ohne Freibetrag) ein Veräußerungsgewinn von 83.338 Euro ergibt. Die bald danach erfolgende Zahlung der ersten Rate ist eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung. Die Bezahlung der zweiten Rate nach einem Jahr stellt im Ausmaß von 94.339 Euro eine Vermögensumschichtung und im Ausmaß von 5.661 Euro das Zufließen eines Zinsertrages (nachträgliche betriebliche Kapitaleinkünfte des Jahres 2) dar. Die Bezahlung der dritten Rate im Jahr 3 stellt im Ausmaß von 88.999 Euro eine Vermögensumschichtung und im Ausmaß von 11.001 Euro das Zufließen eines Zinsertrages (nachträgliche betriebliche Kapitaleinkünfte des Jahres 3) dar.

Variante:

Im Betriebsvermögen sind auch Grundstücke enthalten. Der Anteil des Verkehrswertes der Grundstücke am Gesamtverkehrswert des Betriebes beträgt 75.000 Euro, der Buchwert 50.000 Euro. Das Verhältnis der Verkehrswerte der Grundstücke zum übrigen Betriebsvermögen beträgt 1:3. In diesem Verhältnis ist auch der abgezinste Veräußerungserlös aufzuteilen. Auf die Grundstücke entfällt daher ein Veräußerungserlös in Höhe von 70.834,50 Euro (283.338/4). Der auf die Grundstücke entfallende Veräußerungsgewinn von 20.834,50 Euro ist mit dem besonderen Steuersatz von 25% ***bzw. 30%*** *zu besteuern, der Veräußerungsgewinn aus der Betriebsveräußerung in Höhe von 62.503,50 (= 83.338 - 20.834,50) Euro zum Tarif.*

Die Rz 5812 bis 5814 samt Überschrift entfallen; die Nummerierung der nachfolgenden Überschriften zu den Abschnitten 19.1.2.2.4 bis 19.1.2.2.9 ist anzupassen.

Randzahlen 5812 bis 5814: *derzeit frei*

Rz 5822 wird geändert (2. AbgÄG 2014; § 2 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988)

Rz 5822

Ein Anwendungsfall der GesBR ist die Arbeitsgemeinschaft. Sie ist Mitunternehmerschaft nach den allgemeinen Voraussetzungen. Wird die ARGE nur zur Erfüllung eines einzigen Werkvertrages gegründet, gelten die Betriebsstätten der ARGE als anteilige Betriebstätten der ARGE-Partner ~~(§ 2 Abs. 4 EStG 1988, § 188 Abs. 4 BAO)~~.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, gelten die Betriebsstätten der ARGE nur dann als anteilige Betriebstätten der ARGE-Partner, wenn die ARGE zur Erfüllung nur eines einzigen Werkvertrages gegründet wird und der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe nach dem 31.12.2014 vereinbarte Auftragswert 700.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigt (§ 2 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988, § 188 Abs. 4 lit. d BAO). Maßgebend ist dabei der bei der Vertragsvergabe vereinbarte Auftragswert (keine periodische Betrachtung). Übersteigt der zur Erfüllung eines einzigen Werkvertrages vereinbarte Auftragswert diesen Betrag, hat nach den allgemeinen Grundsätzen des § 188 Abs. 1 BAO ein Feststellungsverfahren zu erfolgen. Dabei hat das Feststellungsverfahren keinen Einfluss auf zwischenbetriebliche Leistungsverrechnungen zwischen den ARGE-Partnern. Leistungen des Gesellschafters mit eigenem Gewerbebetrieb, die zu fremdüblichen Bedingungen an die Gesellschaft, an der er beteiligt ist, erbracht werden, sind wie Leistungen zwischen fremden Unternehmen anzuerkennen. Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der ARGE überlässt, stellen kein Sonderbetriebsvermögen der ARGE dar, da die Überlassung nicht auf Dauer erfolgt.

Rz 5823 wird geändert

Rz 5823

Führen die Erben eines Einzelunternehmers dessen Betrieb fort, dann werden sie grundsätzlich zu Mitunternehmern (VwGH **26.5.1998, 93/14/0191**). Es liegt eine GesBR vor, die Mitunternehmerstellung der einzelnen Erben ist nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen. Zur Erbauseinandersetzung siehe Rz **134a** ff.

Rz 5839 wird geändert (Aufhebung des Erlasses AÖF Nr. 155/1984)

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 **1998** idF BGBl. I Nr. 110/2001 **erfolgt uA** in der Rechtsform einer OG ~~(bis 2006: OEG)~~. ~~Auf derartige Gruppenpraxen ist der Erlass AÖF Nr. 155/1984 nicht anzuwenden.~~

Die Rz 5850 entfällt samt Überschrift; die Nummerierung der nachfolgenden Überschriften zu den Abschnitten 19.2.1.1.3 bis 19.2.1.1.5 ist anzupassen

~~**19.2.1.1.2 Gewinnermittlung bei Erwerbsgesellschaften (bis 2006)**~~

~~**Rz 5850**~~

~~Zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung einer freiberuflichen oder gewerblichen GmbH & Co EEG siehe Rz 661 f. Zum Außerkrafttreten des Erwerbsgesellschaftengesetzes siehe Rz 430q.~~

~~Zum Wechsel der Gewinnermittlungsart siehe Rz 689 ff.~~

Randzahl 5850: ***derzeit frei***

Rz 5855b wird geändert (Klarstellung und Streichung des ersten Satzes, da dieser zugleich der letzte Satz der vorherigen Rz ist)

Rz 5855b

~~Die für die Mitunternehmerschaft abzuführende ImmoESt ist die Summe der auf die jeweiligen Mitunternehmer entfallenden ImmoESt-Beträge.~~

Die Einkünfte sind mangels Abgeltungswirkung für den betrieblichen Bereich im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO als Teil des betrieblichen Gewinnes/Verlustes zu erfassen. Im Fall der Veräußerung durch eine OG oder KG ist die entrichtete ImmoESt im Feststellungsverfahren auszuweisen. In der Einkommensteuererklärung des Beteiligten sind

die Einkünfte aus der Beteiligung zu erfassen und die steuerliche Erfassung des anteiligen Gewinnes aus der Grundstücksveräußerung hat entweder mit 25% **bzw. bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 mit 30%** oder zum Tarif (Regelbesteuerungsoption) jeweils unter Anrechnung der ImmoESt zu erfolgen.

Auch aus der Veräußerung von Grundstücken, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Mitunternehmerschaft gehören, kann sich ein im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO zu erfassender Grundstücksveräußerungsgewinn/-verlust ergeben, der allerdings nur den betreffenden Gesellschafter betrifft. Gleiches gilt, wenn mit einem Mitunternehmeranteil anteilig auch (im Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen befindliche) Grundstücke veräußert werden.

Zur Abfuhr der ImmoESt in diesen Fällen siehe Rz 6709.

Zu Körperschaften als Mitunternehmer siehe Rz 6709a.

Rz 5857 wird geändert

Rz 5857

Ergänzungsbilanzen beinhalten den einzelnen Gesellschafter betreffende Wertkorrekturen zu den Ansätzen in der Gesellschaftsbilanz. Sie sind insbesondere erforderlich bei von der Gesellschaftsbilanz abweichenden Anschaffungskosten wegen späterem Erwerb eines Gesellschaftsanteiles, bei Übertragung stiller Rücklagen (siehe Rz 5955 ff) bzw. Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen ~~(siehe Rz 5946 ff)~~.

Rz 5859 wird geändert (Aktualisierung der Jahreszahlen und der Beträge; Streichen der Währung)

Rz 5859

Die Einkünfte des Mitunternehmers setzen sich zusammen aus

- dem Gewinnanteil auf Grund seiner Beteiligung zuzüglich
- den aus der Sonderbilanz (Ergänzungsbilanz) abgeleiteten Sonderbetriebseinnahmen, das sind Vergütungen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von

Wirtschaftsgütern bezogen hat (§§ 21 Abs. 2 Z 2, 22 Z 3, 23 Z 2 EStG 1988), abzüglich der damit in Zusammenhang stehenden Sonderbetriebsausgaben.

Beispiel:

Am Gewinn/Verlust sowie an den stillen Reserven der X-KG sind der Komplementär A zu 75% und der Kommanditist B zu 25% beteiligt.

*A vermietet der KG ein in seinem Sonderbetriebsvermögen befindliches Betriebsgebäude und erzielt dafür ~~1999~~ **2010** eine monatliche Miete von 6~~.000~~ ~~S~~*

An Ausgaben sind für A angefallen:

*Gebäude-AfA ~~1999~~ **2010** 2~~0~~.000 ~~S~~*

Betriebskosten des Gebäudes 4~~0~~.000 ~~S~~

*Von den Betriebskosten ~~1999~~**2010** wurden im März 200~~0~~**11** 1~~0~~.000 ~~S~~ bezahlt.*

*B ist auf Grund eines zivil- und sozialversicherungsrechtlich gültigen Dienstvertrages zugleich im Rahmen der X-KG nichtselbständig tätig; das Gehalt wird per 15. eines jeden Monates ausbezahlt, für 12/~~99~~**2010** erst am 12.1.200~~0~~**11***

*Gehaltsaufwand lt. VuG-Rechnung 52**.**8~~.000~~ ~~S~~*

Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung 2~~0~~.000 ~~S~~

*Vom in der UGB-Bilanz abgesetzten Bruttobezug des Kommanditisten B von 52**.**8~~.000~~ ~~S~~ wurden Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung von 2~~0~~.000 ~~S~~ einbehalten und abgeführt*

In den Betriebsausgaben der KG findet sich eine Provisionszahlung von 10~~0~~.000 ~~S~~, deren Empfänger trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht genannt wird.

VuG-Rechnung der KG:

Aufwand		*Ertrag*	
laufender Aufwand	*5~~.~~10~~0~~.000 ~~S~~*	*Ertrag*	*8~~.~~00~~0~~.000 ~~S~~*
Miete an A	*7**.**2~~.~~00~~0~~ ~~S~~*		
Gehalt an B	*52**.**8~~.~~00~~0~~ ~~S~~*		
*~~hr.~~ **UGB-**Gewinn ~~1999~~**2010***	*2~~.~~30~~0~~.000 ~~S~~*		
	8~~.~~00~~0~~.000 ~~S~~		*8~~.~~00~~0~~.000 ~~S~~*

Der Gewinn der Mitunternehmerschaft bzw. die Einkünfte der Mitunternehmer berechnen sich wie folgt:

Der unternehmensrechtlich ermittelte Gewinn von 2~~.~~30~~0~~.000 ~~S~~ ist zunächst um die gemäß § 162 BAO steuerlich nicht anzuerkennende Provisionszahlung von 10~~0~~.000 ~~S~~ zu erhöhen und auf die beiden Mitunternehmer entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen.

Die an A gezahlten Mieten von 7.200 S. sowie die Gehaltszahlungen an B von 52.800 S. stellen Vergütungen gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 dar (Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter), und sind deren Gewinnanteilen zuzurechnen.

Als Sonderbetriebsausgaben sind bei A die geschuldeten (nicht Abflussprinzip) Betriebskosten und die AfA von 60.000 S bei B, die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung (die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung bleiben Betriebsausgaben der Mitunternehmerschaft) von 20.000 S in Abzug zu bringen:

Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft:

Gewinn laut Unternehmensrecht	*2.300.000 S*
Provision (§ 162 BAO)	*+100.000 S*
Sonderbetriebseinnahmen von A. u. B	*+600.000 S*
Sonderbetriebsausgaben A	*-60.000 S*
Sonderbetriebsausgaben B	*-20.000 S*
steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft	*2.920.000 S*

Einkünfte der Mitunternehmer A und B:

Gewinnanteil A (75% von 2.400.000)	*1.800.000 S*
+Sonderbetriebseinnahmen	*+7.200 S*
-Sonderbetriebsausgaben	*-60.000 S*
steuerlicher Gewinn A	*1.81.200 S*
Gewinnanteil B (25% v. 2.400.000.–)	*600.000 S*
+Sonderbetriebseinnahmen	*+52.800 S*
-Sonderbetriebsausgaben	*-20.000 S*
steuerlicher Gewinn B	*1.10.800 S*

Rz 5891 wird geändert (Fehlerkorrektur)

Rz 5891

Auch die Höhe **des** Haftungsentgeltes ist nach den Umständen des konkreten Einzelfalles zu bemessen. Entscheidend ist dabei die Größe der Gefahr der Inanspruchnahme der Komplementär-GmbH. Dazu ist insbesondere folgendes zu berücksichtigen:

- Art und Umfang des Geschäftsbetriebes der KG,
- das mit dem Geschäftsbetrieb der KG verbundene Risiko,
- das Vorliegen von Haftungsverpflichtungen Dritter (zB Konzernmütter)
- die Wahrscheinlichkeit von Regressmöglichkeiten der Komplementär-GmbH gegenüber der KG.

Als Anhaltspunkt für die Angemessenheit des Haftungsentgeltes können die Höhe der banküblichen Avalprovision oder hypothetische Versicherungsprämien für den durchschnittlichen Stand der KG-Schulden herangezogen werden (VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115).

Rz 5896 wird geändert (Judikatur)

Rz 5896

Außerhalb des Art. IV UmgrStG ist ein rückwirkender Zusammenschluss zu einer Personengesellschaft nicht zulässig. **Aber auch bei Anwendung des Art. IV UmgrStG** ~~In diesen Fällen kann~~**können** einer Person, die zu einem bestimmten Zeitpunkt die Stellung eines Mitunternehmers erhält, erst die ab diesem Zeitpunkt verwirklichten Geschäftsfälle als Einzelbestandteile des Gewinnes anteilig zugerechnet werden (**VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0017;** VwGH 18.2.1999, 97/15/0023). Begründet die Gründung der atypisch stillen Gesellschaft den Beginn eines Rumpfwirtschaftsjahres für die Mitunternehmerschaft, kann nur der in diesem Rumpfwirtschaftsjahr entstandene Gewinn (Verlust) auf die Gesellschafter verteilt werden (VwGH 23.3.1994, 93/13/0280).

Rz 5897 wird geändert (Judikatur)

Rz 5897

Erfolgt jedoch der Beitritt in der Phase der Anwerbung einer neugegründeten Personengesellschaft (zB Gründung der GmbH, Geldeinlagen der atypisch Stillen oder Kommanditisten), kann der Beteiligte - entsprechend der unternehmensrechtlichen Rückwirkung - auch steuerlich rückwirkend am ganzen Jahresergebnis teilhaben, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe für eine solche Vereinbarung maßgeblich sind.

Ansonsten dürfen Verluste, die bereits vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages ganz oder teilweise entstanden sind, nicht zugewiesen werden, weil es sich dabei nicht um einen Anteil an dem während der Beteiligung erlittenen Verlust, sondern um einen fixen, in einem frei gewählten Verhältnis zur Einlage stehenden Betrag handelt (VwGH 29.05.1996, 94/13/0046).

Überproportionale Verlustzuweisungen an neu eintretende Gesellschafter stellen eine rückwirkende Ergebnisverteilung im Wege zivilrechtlicher Vereinbarungen dar, die im Ertragsteuerrecht unzulässig sind (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0017).

In Rz 5899 entfällt die Wortfolge „**und 7**" (AbgÄG 2016)

Rz 5904 und 5905 werden geändert (Anpassung an aktuelle Gesellschaftsformen)

Rz 5904

Nach Beendigung der Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit ergehende Einkünftefeststellungsbescheide sind gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu richten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind. Unter Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind vor allem O~~H~~G, KG, ~~OEG, KEG,~~ GesBR und auch atypische stille Gesellschaften zu verstehen. Unzulässig ist es in Hinblick auf § 191 Abs. 2 BAO, den Bescheid an eine Gemeinschaft zu richten, die nicht mehr besteht. Ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, der nach Beendigung der Personengesellschaft an diese ergeht, entfaltet keine Rechtswirkungen (VwGH 29.11.2000, 94/13/0267; VwGH 18.7.2001, 95/13/0192; VwGH 20.9.2001, 98/15/0103).

Rz 5905

Wenn auch O~~H~~G~~,~~ **und** KG, ~~OEG und KEG (letztere bis 2006, siehe Rz 430q)~~ keine Rechtspersönlichkeit wie etwa juristische Personen haben, so sind sie dennoch (allgemein) rechtsfähig. Eine solche Personenvereinigung könnte sich daher auch dann als Bescheidadressat für einen Einkünftenichtfeststellungsbescheid eignen, wenn sie mangels Unternehmereigenschaft und mangels Eigenschaft als Mitunternehmerschaft nicht Trägerin von abgabenrechtlichen Rechten und Pflichten ist. Zur Erreichung der Bindungswirkung in

den abgeleiteten Einkommensteuerverfahren sind auch hier alle behaupteten Beteiligten des betreffenden Jahres namentlich im Bescheid anzuführen und zur Wirksamwerdung der Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 in Verbindung mit § 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO auf diese Rechtswirkung in der Ausfertigung hinzuweisen. Da die Behörde aber nicht verpflichtet ist, die Zustellfiktion des § 101 Abs. 3 BAO anzuwenden, wird es zumindest in Zweifelsfällen aus Gründen der Rechtssicherheit und des Rechtsschutzes auch hier geboten sein, an jeden behaupteten Beteiligten (für jedes Jahr jeweils einen) Einkünftenichtfeststellungsbescheid zu erlassen.

Rz 5913 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5913

Unter Sonderbetriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter zu verstehen, die nicht zum Gesellschaftsvermögen gehören, sondern im **(wirtschaftlichen)** Allein- bzw. Miteigentum eines bzw. mehrerer Gesellschafter stehen, und die der Gesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden. Auch diese Wirtschaftsgüter zählen unter der Voraussetzung, dass sie der Gesellschaft auf Dauer zur Verfügung gestellt werden, zum (notwendigen) Betriebsvermögen der Gesellschaft (VwGH 10.3.1982, 82/13/0008; VwGH 6.5.1975, 1703/74; 18.3.1975, 1301/74). Ein von der Mitunternehmerschaft zu bilanzierendes Nutzungsrecht wird in solchen Fällen nicht begründet (VwGH 29.10.1985, 85/14/0093).

Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sind daher solche, die einem Mitunternehmer zur Erzielung seines Gewinnanteiles dienen und die ihm wirtschaftlich alleine oder anteilig zuzurechnen sind. Maßgeblich für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut dem Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen ist, ist daher, ob der Gesellschafter als wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes dieses auch selbst zur Erzielung seines Gewinnanteiles nutzt. Räumt der wirtschaftliche Eigentümer einem Dritten ein Fruchtgenussrecht am Wirtschaftsgut (zB Liegenschaft) ein und überlässt dieser das Wirtschaftsgut der Mitunternehmerschaft, an der der wirtschaftliche Eigentümer beteiligt ist, liegt grundsätzlich kein Sonderbetriebsvermögen vor. Sollte die Zwischenschaltung

des Dritten missbräuchlich erfolgen (zB bei nahen Angehörigen) kann Sonderbetriebsvermögen vorliegen.

Rz 5914 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5914

Das Sonderbetriebsvermögen ist in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen. Ermittelt die Gesellschaft ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988, ist diese Gewinnermittlungsart auch auf das (gewillkürte) Sonderbetriebsvermögen anzuwenden (VwGH 21.12.1993, 89/14/0186). Wird ein Wirtschaftsgut im Zuge seiner Anschaffung oder Herstellung der Gesellschaft zur Verfügung gestellt, können auch entsprechende Investitionsbegünstigungen geltend gemacht werden. Die mit diesen Wirtschaftsgütern zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge sind im Rahmen der Gewinnfeststellung zu erfassen (VwGH 06.05.1975, 1703/74; VwGH 20.09.1988, 86/14/0044; VwGH 10.11.1993, 93/13/0108). **Werden Grundstücke aus dem Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft veräußert, die ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt, ist der Grund und Boden zum 31.3.2012 jedenfalls steuerverfangen. Die Regelungen über die pauschale Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 sind daher nicht anwendbar.**

Rz 5927b wird geändert (Klarstellung)

Rz 5927b

Für Übertragungsvorgänge nach dem 30. September 2014 gilt Folgendes:

In einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten ist die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (zB Grundstück) in das Gesellschaftsvermögen auch dann, wenn bei einer Einlage lediglich das variable Kapitalkonto berührt wird und somit keine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Auch in diesem Fall liegt im Ausmaß der Quote der anderen Gesellschafter eine Veräußerung, im Ausmaß der Quote des Übertragenden eine Einlage vor (siehe dazu Rz 5927).

Bei nahen Angehörigen kann jedoch im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden, wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird.

Nicht von dieser Regelung umfasst ist bei nahen Angehörigen allerdings die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Gesellschaftsvermögen. Im Falle einer „Schenkung" aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen liegt eine Entnahme mit nachfolgender Einlage vor, soweit die quotenmäßige Beteiligung der Gesellschafter verändert wird (vgl. Rz 5931). Da die Einlage in den Betrieb eines anderen Mitunternehmers erfolgt, kann die Teilwertvermutung gemäß Rz 5926 in einem solchen Fall nicht zur Anwendung gelangen. Ebenso wenig kann außerhalb des Anwendungsbereiches des Umgründungssteuergesetzes die Aufdeckung der stillen Reserven durch das Einstellen einer Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung stiller Reserven im Rahmen von Ergänzungsbilanzen vermieden werden.

Werden trotz fehlender Gewährung von Gesellschafterrechten seitens der anderen Gesellschafter zusätzlich Sach- oder Bareinlagen geleistet, stellen diese insoweit eine zusätzliche Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar, als sie entsprechend der Substanzbeteiligung des das Grundstück übertragenden Gesellschafters diesem zuzurechnen sind. Bei Sacheinlagen liegt insoweit wiederum ein Tausch vor, bei Bareinlagen eine Veräußerung.

Rz 5929 wird geändert (Fehlerkorrektur)

Rz 5929

Bei fremdüblicher entgeltlicher Übertragung ist hinsichtlich des gesamten Vorganges (also auch für den auf den veräußernden und/oder erwerbenden Mitunternehmer entfallenden Teil) von einer ~~einer~~ Veräußerung und Anschaffung auszugehen. Lässt die Übertragung die steuerliche Zurechnung unverändert, erfolgt die Überführung zu Buchwerten (siehe Rz 5931).

Rz 5940 wird geändert (Verweiskorrektur; Streichung des letzten Satzes)

Rz 5940

Bei Übertragung des Betriebes durch einen Einzelunternehmer im Zuge eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG ist die steuerneutrale Überführung eines Wirtschaftsgutes in das Sonderbetriebsvermögen möglich. Gleiches gilt, wenn der Mitunternehmeranteil zu einem Betriebsvermögen gehört (siehe auch KStR 20~~01~~**3** Rz ~~34~~**06**~~8~~). ~~Grund und Boden ist nach Maßgabe des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 steuerneutral mit dem höheren Teilwert anzusetzen~~.

Der Abschnitt 19.4.1 mit den Rz 5946 bis 5954 und Abschnitt 19.4.2 entfallen

Abschnitte 19.4.1 und 19.4.2: ***entfallen***

Randzahlen 5946 bis 5954: ***derzeit frei***

Rz 5959 bis 5961 werden geändert (Anpassung an aktuelle Gesellschaftsformen und Streichen der Währung Schilling)

Rz 5959

Werden im Gesellschaftsvermögen stille Reserven, die direkt übertragen bzw. einer offenen steuerfreien Rücklage (Übertragungsrücklage) zugeführt werden sollen, aufgedeckt, so ist für jeden Mitunternehmer gesondert zu prüfen, ob für seine Person die Behaltefrist erfüllt ist.

Hat ein Mitunternehmer innerhalb der Behaltefrist den Gesellschaftsanteil erworben, beginnt die Behaltefrist für die im Gesellschaftsvermögen befindlichen Anlagegüter, seine Person betreffend, neu zu laufen. Für die Berechnung der Behaltefrist des § 12 EStG 1988 kommt es nicht auf die Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen, sondern insbesondere darauf an, ob das Wirtschaftsgut die erforderliche Zeit über demselben Steuerpflichtigen (Mitunternehmer) gehört hat (VwGH 6.3.1973, 0200/73; VwGH 27.6.1973, 0611/72; VfGH 20.6.1983, B 33/80).

> *Beispiel 1:*
>
> *An einer O~~H~~G sind A und C zu je 50% beteiligt; Im Gesellschaftsvermögen befindet sich ein Gebäude, das im Jahr ~~1991~~**2001** angeschafft wurde. C hat seinen Anteil ~~1996~~ **2006** von B **e**rworben und wurde im Zuge des Erwerbes in der Ergänzungsbilanz des C*

*der anteilige Mehrwert von ~~S~~ 10.000 ~~S~~ realisiert. Im Jahr ~~1999~~**2009** wird das Gebäude verkauft und soll die dabei aufgedeckte stille Reserve von 100.000 ~~S~~ übertragen werden.*

Eine Übertragung der stillen Reserven ist nur hinsichtlich des auf A entfallenden Anteils von 50.000 ~~S~~ möglich, hinsichtlich des auf C entfallenden Anteils ist hingegen die Behaltefrist noch nicht abgelaufen.

Der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesene Mehrwert des Gebäudes ist für C aufwandswirksam auszubuchen und zugleich für jenes Wirtschaftsgut, auf das die stille Rücklage übertragen wird, in der Ergänzungsbilanz ein Mehrwert von 50.000 ~~S~~ erfolgswirksam, der künftig analog der Gesellschaftsbilanz abzuschreiben ist, einzubuchen. Beim Ausscheiden des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen stellt der noch nicht abgeschriebene Mehrwert eine Sonderbetriebsausgabe des C dar.

Rz 5960

Gemäß § 12 Abs. 2 letzter Absatz EStG 1988 verlängert sich ua. die Behaltefrist (15 Jahre) für Grundstücke und Gebäude auf die stille Reserven übertragen wurden.

Diese verlängerte Behaltefrist kommt für einen Gesellschafter, der seinen Gesellschaftsanteil erst nach Eintritt des Tatbestandes, der zu einer Verlängerung der Behaltefrist führt, erwirbt, nicht zum Tragen.

Beispiel 2:

*Angaben wie Beispiel 1, C hat jedoch seinen Anteil ~~1992~~**002** erworben und wurde auf das im Jahr ~~1999~~**2009** verkaufte Gebäude bei der Anschaffung im Jahr ~~199~~**200**1 stille Reserven übertragen. Bei der Veräußerung im Jahr ~~1999~~**2009** ist für C die Behaltefrist erfüllt, für A hingegen nicht.*

Rz 5961

Wird ein Gesellschaftsanteil unentgeltlich erworben (zB Erwerb von Todes wegen oder im Wege der Schenkung), ist jene Zeit, während der das Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen des Vorgängers gezählt hat, in die Berechnung für die nach § 12 EStG 1988 erforderliche Behaltefrist miteinzubeziehen.

Beispiel:

Bei einer O~~H~~G, an der die Gesellschafter A und C zu 50% beteiligt sind, scheidet eine seit acht Jahren zum Anlagevermögen gehörende Maschine durch Veräußerung aus dem Betriebsvermögen aus. Die dabei realisierte stille Reserve von 100.000 ~~S~~ soll gemäß § 12 EStG 1988 auf eine im gleichen Jahr für das Gesellschaftsvermögen angeschaffte andere Maschine mit Anschaffungskosten von 120.000 ~~S~~ übertragen werden.

Auf C ist der Mitunternehmeranteil vor fünf Jahren im Erbwege übergegangen.
Die Übertragbarkeit der gesamten stillen Reserve ist gegeben.

Rz 5968 wird geändert (Fehlerkorrektur und Anpassung an aktuelle Rechtslage)

Rz 5968

Eine bloß formwechselnde Umwandlung einer Mitunternehmerschaft (zB aus einer O~~H~~G wird eine KG) löst keine der in § 24 EStG 1988 genannten Konsequenzen aus. Es sind die Buchwerte fortzu~~z~~führen und sämtliche Fristen (zB **Fristenlauf für die Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG 1988** ~~Behaltefrist beim Investitionsfreibetrag~~) laufen weiter.

Rz 5972 wird geändert (Judikatur)

Rz 5972

Die unentgeltliche Übertragung führt zu keiner Veräußerungsgewinnermittlung sondern zur Fortführung der bisherigen Buchwerte.

Das Vorliegen einer Schenkung (unentgeltlichen Übertragung) setzt voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteils tatsächlich bereichert wird. Das ist der Fall, wenn der reale Wert des Gesellschaftsanteils positiv ist, dh. die (anteiligen) stillen Reserven und der Firmenwert höher sind als der Negativstand des Kontos. Die Übernahme der dem "negativen Kapitalkonto" des Geschenkgebers anhaftenden Einkommensteuerlatenz durch den Geschenknehmer stellt dabei keine Gegenleistung für die Übertragung eines Kommanditanteils dar. Es handelt es sich dabei bloß um die gesetzliche Folge der Schenkung und wäre § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 seines Regelungsinhalts beraubt, wenn die Übernahme der mit stillen Reserven verbundenen latenten Ertragsteuerlast der Unentgeltlichkeit der Übernahme eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils entgegenstünde (VwGH 21.9.2016, 2013/13/0018).

Rz 5986 wird geändert (Beispiel gestrichen, da veraltet; Schilling und IFB)

Rz 5986

Hinsichtlich der Rücklagen und Rückstellungen gilt die in Rz 5657 ff geschilderte Vorgangsweise sinngemäß. Bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles sind die entsprechenden Rücklagen nur anteilig aufzulösen. Im Sonderbetriebsvermögen gebildete Rücklagen sind je nach Anteil des veräußerten Sonderbetriebsvermögens aufzulösen. Das Sonderbetriebsvermögen wird wie ein eigener Betrieb behandelt.

> ~~*Beispiel:*~~
>
> ~~*An der ABC OHG sind A, B und C zu je einem Drittel beteiligt. A veräußert die Hälfte seines Anteiles an D und entnimmt sein gesamtes Sonderbetriebsvermögen. Die Summe der noch nicht abgereiften Investitionsfreibeträge im Gesellschaftsvermögen beträgt 900.000 S, im Sonderbetriebsvermögen des A 200.000 S. Von den Investitionsfreibeträgen des Gesellschaftsvermögens sind 150.000 S (1/2 von 1/3 von 900.000 S) zu Gunsten des Veräußerungsgewinnes aufzulösen. Der Investitionsfreibetrag des Sonderbetriebsvermögens ist zur Gänze (200.000 S) gewinnerhöhend aufzulösen; und zwar mit 100.000 S zu Gunsten des Veräußerungsgewinnes und mit 100.000 S zu Gunsten des laufenden Gewinnes (vgl. Abschn. 19.5.4.7).*~~

Rz 5989 wird geändert (Anpassung der Gesellschaftsformen)

Rz 5989

Der persönlich unbeschränkt haftende Gesellschafter (das sind Gesellschafter einer O~~HG,~~ ~~OEG~~ oder GesBR, Komplementäre einer KG ~~oder KEG~~) hat grundsätzlich sein negatives Kapitalkonto bei Ausscheiden aus der Gesellschaft auszugleichen. Dieser Ausgleich kann erfolgen durch

- Ausgleichszahlungen an die Mitgesellschafter,
- Verrechnung mit den auf seinem Gesellschaftsanteil ruhenden stillen Reserven und Firmenwert,
- Beteiligung an der Tilgung von Gesellschaftsschulden.

Der Abschnitt 19.5.4.11.2 und die Rz 5995 entfallen

~~**19.5.4.11.2 Verluste gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988**~~

~~**Rz 5995**~~

~~Siehe Rz 3701 ff und 5946 ff. Es kommt zur anteiligen Ausgleichs- und ggf. Vortragsfähigkeit. § 10 Abs. 8 EStG 1988 ist unabhängig von der Haftungssituation des ausscheidenden Gesellschafters anzuwenden.~~

Randzahl 5995: ***derzeit frei***

Der Abschnitt 19.5.4.11.3 wird zu Abschnitt 19.5.4.11.2 und die Abschnittsüberschrift wird geändert

19.5.4.11.2 Verluste gemäß § 23a EStG 1988

Rz 5996 wird geändert

Rz 5996

Zu Verlusten aus kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen siehe Rz 6025 ff.

~~Gemäß § 112 Z. 4 EStG 1988 ist § 23a EStG 1972 für Verluste, welche bis zum Veranlagungsjahr 1988 nicht verrechnet werden konnten, weiter anzuwenden. Im Zeitpunkt der Veräußerung noch vorhandene Wartetastenverluste sind, soweit sie nicht schon mit bisherigen laufenden Gewinnen oder Einlagen verrechnet werden konnten, mit dem Veräußerungsgewinn gegenzuverrechnen. Ist eine derartige Gegenverrechnung nicht (zur Gänze) möglich, werden aus den Wartetastenverlusten zum Veräußerungszeitpunkt ausgleichs- und vortragsfähige Verluste.~~

Der Abschnitt 19.5.4.11.4 und Rz 5997 entfallen

~~**19.5.4.11.4 Dem Komplementär zugerechnete Kommanditistenverluste**~~

~~**Rz 5997**~~

~~Vor Inkrafttreten des § 23a EStG 1972 (dh. bis zur Veranlagung 1981) waren Verluste von beschränkt haftenden Gesellschaftern den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zuzurechnen, soweit ein negatives Kapitalkonto entstand oder sich erhöhte. In weiterer Folge waren Gewinne bis zur Höhe der den beschränkt haftenden Gesellschaftern nicht zugerechneten Verluste auch den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zuzurechnen.~~

~~Sollten derartige Verluste noch nicht gänzlich durch entsprechende Gewinnzurechnungen im Veräußerungszeitpunkt kompensiert worden sein, so ist der Veräußerungsgewinn insoweit den unbeschränkt haftenden Gesellschaftern vorrangig zuzurechnen.~~

Randzahl 5997: ***derzeit frei***

Rz 6001 wird geändert (Fehlerkorrektur und Anpassung der Gesellschaftsformen)

Rz 6001

Bei Veräußerung eines Anteiles an einer Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr sind folgende Fälle zu unterscheiden: a) Anteil wird in dem Kalenderjahr veräußert, in dem das Wirtschaftsjahr endet bzw. b) Anteil wird im Kalenderjahr vor dem Bilanzstichtag veräußert.

In beiden Fällen ist der Veräußerungsgewinn im für das Wirtschaftsjahr ergehenden Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO zu erfassen.

Im Fall a sind laufender Gewinn und Veräußerungsgewinn in dem Jahr, in das der Bilanzstichtag fällt, zu versteuern. Im Fall b sind der laufende Gewinnanteil und der Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Gesellschafters bereits im Jahr der Veräußerung zu versteuern (vgl. VwGH 20.1.1988, 87/13/0026).

> *Beispiel 1:*
>
> *Der Gesellschafter der ABC-OHG veräußert seinen Anteil an dieser Gesellschaft am 30. November 2000. Bilanzstichtag der OHG ist der 31. März jeden Jahres.*
>
> *Der laufende Gewinnanteil und der Veräußerungsgewinn des C sind in den Feststellung**s**bescheid für 2001 (Wirtschaftsjahr 2000/2001) aufzunehmen. Die Erfassung bei C hat jedoch bereits bei der Einkommensteuerveranlagung 2000 zu erfolgen.*

Eine Ausnahme kann sich ergeben, wenn der Anteil zum Betriebsvermögen eines mit abweichendem Wirtschaftsjahr bilanzierenden Steuerpflichtigen gehört.

> *Beispiel 2:*
>
> *Angaben wie Beispiel 1 - C hält den Anteil in seinem protokollierten Einzelunternehmen (Bilanzstichtag: 31. Mai jeden Jahres).*
>
> *Die Einkommensversteuerung erfolgt im Kalenderjahr 2001, da der Veräußerungszeitpunkt ins Wirtschaftsjahr 2000/2001 fällt.*

Rz 6011 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 6011

Der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 steht nur anteilig zu (zu den allgemeinen Voraussetzungen siehe Rz 5691 ff).

Maßgeblich für die Höhe des Freibetrages ist das Verhältnis der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung.

> *Beispiel:*
>
> *An einer O~~H~~G sind A und B zu je 40% und C zu 20% beteiligt. Die O~~H~~G veräußert einen Teilbetrieb, welcher der Hälfte des Wertes der gesamten Gesellschaft entspricht. Für A und B kommt ein Freibetrag von je ~~20.000 S~~ **1.460 €** (50% von 40% von ~~100.000 S~~**7.300 €**) und für C in Höhe von ~~10.000 S~~ **730 €** (50% von 20% von ~~100.000 S~~ **7.300 €)** in Betracht.*

Rz 6015 (Anpassung an aktuelle Gesellschaftsform)

Rz 6015

Eine Personengesellschaft, die ausschließlich eigenes Kapitalvermögen oder eigenes unbewegliches Vermögen nutzt, ist vermögensverwaltend tätig und hat daher keine betrieblichen Einkünfte; sie ist keine Mitunternehmerschaft. Auch eine bloß eigenes Vermögen verwaltende GmbH & Co K~~(E)~~G oder GmbH & Still ist keine Mitunternehmerschaft; eine GmbH verleiht der Personengesellschaft nicht gewerblichen Charakter. Zur Abgrenzung der reinen Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit siehe Rz 5418 ff.

Rz 6018 wird geändert (Ergänzung um Regelungsinhalt zu § 23a EStG 1988)

Rz 6018

Aus einem Werbungskostenüberschuss resultierende Verluste sind, soweit sie über die Hafteinlage des Kommanditisten oder Stillen hinausgehen, grundsätzlich nicht diesen, sondern dem Komplementär zuzurechnen, es sei denn, es handelt es sich bei dem Kommanditisten oder Stillen um eine Körperschaft, die ihren Gewinn gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermittelt. In gleicher Höhe sind spätere auf Kommanditisten oder Stillen entfallende Einnahmenüberschüsse dem Komplementär zuzurechnen (VwGH 20.05.1987, 86/13/0068).

Verluste im außerbetrieblichen Bereich werden von der Regelung des § 23a EStG

1988 nicht erfasst. Soweit unternehmensrechtliche Erträge (bei Fehlen steuerlicher Einnahmen, bspw. Veräußerung der Liegenschaft) vorliegen, kommt es zu einem Anstieg des Kapitalkontos des Kommanditisten (Stillen), was eine weitere Verlustzuweisung ermöglicht. Ansonsten kommt eine Verlustzuweisung an den Kommanditisten (Stillen) über die Hafteinlage nur dann in Betracht, wenn sich dieser im Innenverhältnis verpflichtet, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der K~~(E)~~G teilzunehmen (Nachschusspflicht, ernst gemeinte Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung, VwGH 21.02.2001, 2000/14/0127). Die Zurechnung des Jahresverlustes hängt nicht davon ab, dass im Verlustentstehungsjahr aktuell mit einem Zugriff der Gläubiger auf das Vermögen des Gesellschafters zu rechnen ist.

Entscheidend ist lediglich, dass der Kommanditist oder Stille im Ernstfall für den Verlust einzustehen hat. Der Verlustzurechnung steht es nicht entgegen, dass im Falle eines günstigen wirtschaftlichen Verlaufes die Inanspruchnahme unterbleibt, weil es der Gesellschaft aus eigener Kraft gelingt, ihre Außenstände abzudecken (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0196), betreffend die Verpflichtung eines Kommanditisten gegenüber Hauptgläubigern zur Nachschusspflicht auf deren Verlangen).

Hängt eine Nachschusspflicht von einem Gesellschafterbeschluss der Kommanditisten ab, dürfen Verluste über die Kommanditeinlage hinaus erst bei einem entsprechenden Gesellschafterbeschluss zugewiesen werden (VwGH 24.2.2005, 2003/15/0070).

Besteht eine gesellschaftsvertragliche, aber nicht im Firmenbuch eingetragene Verpflichtung zur Erhöhung der Hafteinlage, setzt eine weitere Verlustzuweisung voraus, dass die Erhöhung gemäß § 172 Abs. 1 UGB in handelsüblicher Weise kundgemacht oder den Gläubigern in anderer Weise von der Gesellschaft mitgeteilt worden ist (VwGH 30.06.2005 2004/15/0097).

Rz 6021 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 6021

Überträgt der Alleineigentümer das private Mietobjekt entgeltlich auf die KG, tritt hinsichtlich seiner Grundstücksquote keine Änderung in der AfA-Bemessungsgrundlage ein. Der andere Gesellschafter hat für seine Quote die AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe der anteiligen

tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen; die anteilige Veräußerung **fällt unter § 30 EStG 1988 (bzw**. kann unter **den Spekulationstatbestand des** § 30 **Abs. 1 Z 1 lit. a** EStG 1988 **idF vor dem 1. StabG 2012** fallen**)**.

Diese Beurteilung ist sinngemäß auf die Übertragung anderer Wirtschaftsgüter anzuwenden, bspw. Wertpapiere oder eine Beteiligung an Kapitalgesellschaften. Bündeln etwa mehrere Anteilsinhaber ihre ~~privat gehaltenen~~ Anteile an ein und derselben Körperschaft in einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Miteigentumsgemeinschaft) und entsprechen die Beteiligungen an dieser dem jeweiligen Wert der übertragenen Anteile, ändert sich an der steuerlichen Behandlung der bisherigen Anteilsinhaber nichts, sofern Vorsorge getroffen wurde, um eine Verschiebung stiller Reserven zu verhindern.

Werden hingegen ~~privat gehaltene~~ Anteile an verschiedenen Körperschaften gebündelt, wird Miteigentum an allen auf die Personengesellschaft übertragenen Anteilen erworben. Bei einem äquivalenten Beteiligungsverhältnis hat der Anteilsinhaber sein Alleineigentum an den übertragenen Anteilen gegen das Miteigentum an allen gebündelten Anteilen getauscht. Dieser Tauschvorgang ist nach Maßgabe der**s § 27 EStG 1988 (**§§ 30 **Abs. 1 Z 1 lit. b** oder 31 EStG 1988 **idF vor dem 1. StabG 2012)** steuerwirksam.

*Beispiel **(zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012)**:*

A und B vereinigen sich zu einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts dahingehend, dass A seine ihm fünf Jahre privat gehörende Aktien der X-AG (5%, Anschaffungskosten 70.000) im Wert von 100.000 und B seine ihm a) seit drei Jahren, b) seit einem halben Jahr gehörenden Aktien an der Y-AG (0,5%, Anschaffungskosten 90.000) im Wert von ebenfalls 100.000 bündeln und in der Folge je zur Hälfte am Vermögen beteiligt sind.

Beide Partner haben einen Tausch insoweit zu vertreten, als jeder von ihnen 50% seines Pakets dem Partner gegen Erwerb von 50% des anderen Pakets abgibt und damit für beide ein Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang verwirklicht wird (unterstellt wird, dass keine Werbungskosten vorliegen).

A unterliegt daher nach § 31 EStG 1988 der Steuerpflicht, sein Überschuss beträgt 15.000 (VP 100.000 – AK 70.000) 2), die Anschaffungskosten des Anteils an der GesBR betragen nunmehr 85.000 (50% der ursprünglichen Anschaffungskosten von insgesamt 70.000 + 50.000).

B unterliegt im Falle a) nicht der Steuerpflicht, im Falle b) nach § 30 EStG 1988 der Steuerpflicht, sein Überschuss diesfalls beträgt 5.000 (VP 100.000 – AK 90.000) 2), die Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der GesBR betragen sowohl im Falle a) wie im Falle b) 95.000 (50% der ursprünglichen Anschaffungskosten von insgesamt 90.000 + 50.000).

Abschnitt 19a mit den Rz 6025 bis 6051 wird neu eingefügt (StRefG 2015/2016)

19a Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung

19a.1 Allgemeines

19a.1.1 Eckpunkte der Regelung

Rz 6025

§ 23a EStG 1988 sieht eine – zu § 2 Abs. 2a EStG 1988 hinzutretende – weitere Wartetastenregelung für Verluste von sogenannten „kapitalistischen Mitunternehmern" vor.

Die Eckpunkte dieser Bestimmung sind:

- **Betroffen sind nur natürliche Personen als Mitunternehmer (§ 23a Abs. 1 EStG 1988).**
- **Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kann die Wartetastenregelung trotz Haftungsbeschränkung ausschließen (§ 23a Abs. 2 EStG 1988).**
- **Maßgeblich sind nur Haftungsbeschränkungen gegenüber Dritten (§ 23a Abs. 2 EStG 1988). Interne Haftungsbeschränkungen oder Regressvereinbarungen sind unschädlich.**
- **Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sind nicht zu berücksichtigen (§ 23a Abs. 3 EStG 1988).**
- **Verluste aus Sonderbetriebsausgaben sind jedenfalls ausgleichs- und vortragsfähig (§ 23a Abs. 1 EStG 1988).**
- **Das Ergebnis aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben wirkt sich auf das steuerliche Kapitalkonto nicht aus (§ 23a Abs. 3 EStG 1988).**

19a.1.2 Zweck der Regelung, grundsätzliche Vorgangsweise und Inkrafttreten

Rz 6026

Zugewiesene Verluste aus Mitunternehmerschaften konnten bisher grundsätzlich unbeschränkt mit positiven anderen Einkünften ausgeglichen werden und, soweit dies nicht möglich ist, auch vorgetragen werden. Steht diesen Verlusten aber

keine unbeschränkte Haftung des Mitunternehmers gegenüber Gläubigern gegenüber, werden sie wirtschaftlich nicht getragen.

Rz 6027

Mit Wirksamkeit ab dem ersten im Jahr 2016 beginnenden Wirtschaftsjahr können Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern, wenn sie natürliche Personen sind, nur bis zur Höhe des steuerlichen Kapitalkontos mit anderen Einkünften ausgeglichen oder vorgetragen werden. Übersteigende Verluste sind aber nicht verloren, sie werden auf eine sogenannte „Wartetaste" gelegt und

- **sind entweder analog zur Regelung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 mit künftigen Gewinnen zu verrechnen oder**
- **werden durch weitere Einlagen des Gesellschafters ins Gesellschaftsvermögen zu ausgleichs- und vortragsfähigen Verlusten.**

Rz 6028

Ungeachtet des Begriffes „Kapitalkonto" ist die Regelung nicht auf bilanzierende Mitunternehmerschaften beschränkt, sondern auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen anzuwenden. Sofern nicht alle Mitunternehmer unbeschränkt haften oder Mitunternehmerinitiative entfalten, ist das für § 23a EStG 1988 maßgebende Kapitalkonto (siehe Rz 6033 ff) dabei unter Berücksichtigung von Einlagen und Entnahmen wie bei bilanzierenden Mitunternehmerschaften erstmals für in 2016 beginnende Wirtschaftsjahre zu erstellen und fortzuentwickeln (siehe dazu die Rz 6040 f und das Beispiel in Rz 6039).

19a.1.3 Verhältnis zu § 2 Abs. 2a EStG 1988

Rz 6029

Bereits bisher waren in § 2 Abs. 2a EStG 1988 insbesondere für Mitunternehmer geltende Wartetastenregelungen verankert. Diese bleiben über 2015 hinaus bestehen und sind gegenüber § 23a EStG 1988 vorrangig anzuwenden.

19a.2 Begriff des kapitalistischen Mitunternehmers

19a.2.1 Begriffsbestimmung

Rz 6030

Betroffen sind nur kapitalistische Mitunternehmer, das sind solche,

- **deren Haftung eingeschränkt ist, wie insbesondere bei Kommanditisten (siehe Rz 6031), und**
- **die keine „ausgeprägte Unternehmerinitiative" entfalten (siehe Rz 6032).**

19a.2.2 Haftungseinschränkung

Rz 6031

Nach § 171 UGB haftet ein Kommanditist mit der im Firmenbuch eingetragenen Haftsumme, wobei seine Haftung ausgeschlossen ist, soweit die Einlage geleistet ist. Neben dem Kommanditisten betroffen ist der atypisch stille Gesellschafter, der gegenüber Dritten überhaupt nicht in Erscheinung tritt und daher auch diesen gegenüber nicht haftet. Er riskiert auch im Innenverhältnis idR nur seine Einlage. Die Anwendung des § 23a EStG 1988 auf Gesellschafter einer GesbR hängt davon ab, ob es sich um eine Innengesellschaft (dann wie atypisch Stille) oder um eine Außengesellschaft handelt, bei der die Haftung gegenüber Dritten maßgeblich ist.

19a.2.3 Ausgeprägte Mitunternehmerinitiative

Rz 6032

Das Entfalten einer ausgeprägten Mitunternehmerinitiative schaltet gemäß § 23a Abs. 2 EStG 1988 die Wartetastenregelung aus, weil eine solche ein nur schwächer ausgeprägtes Unternehmerrisiko aufwiegt.

Es muss dabei eine aktive unternehmerische Mitarbeit für das Unternehmen erfolgen, die deutlich über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgeht. Dies wird jedenfalls dann erfüllt sein, wenn der nicht oder beschränkt haftende Mitunternehmer die laufende Geschäftsführung der Mitunternehmerschaft besorgt. Zwar ist der Kommanditist von der

Geschäftsführung nach § 164 UGB ausgeschlossen, die Wahrnehmung einer Prokura oder eine regelmäßige Tätigkeit in anderen Bereichen sind aber möglich. Hingegen reicht zB eine bloße sporadische Teilnahme an strategischen Besprechungen und unternehmensinternen Sitzungen oder eine Mitwirkung an der Geschäftsführung in bloßen Ausnahmefällen oder bei außerordentlichen Geschäften nicht aus. Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative verlangt somit eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Partizipation in einer nicht bloß Kontrollbefugnisse wahrnehmenden Funktion. Eine nachweisliche durchschnittliche Mitarbeit im Ausmaß von mindestens 10 Wochenstunden begründet in der Regel eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative. Die arbeitsrechtliche Einstufung der Tätigkeit spielt keine Rolle, das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach ASVG (zB Kommanditist bis 25%) oder GSVG aus dieser Beteiligung ist allerdings ein Indiz für das Vorliegen einer ausgeprägten Mitunternehmerinitiative. Arbeitet der Mitunternehmer nicht aktiv mit, ist das Vorliegen einer Pflichtversicherung nach GSVG nicht ausreichend. Eine Tätigkeit, die dem eigenen Betrieb des beschränkt haftenden Mitunternehmers zuzurechnen ist, stellt keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative dar, selbst wenn es sich zB um umfangreiche Beratungsleistungen eines Unternehmensberaters oder Rechtsanwalts handelt.

Wird der Kommanditist (oder ein atypisch stiller Gesellschafter) gleichzeitig als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG tätig und führt in dieser Funktion auch die Geschäfte der KG, reicht dies als indirekte Mitunternehmerinitiative aus.

19a.3 Das maßgebliche Kapitalkonto – KapK I

19a.3.1 Zusammensetzung

Rz 6033

Das Verlustausgleichspotenzial ist begrenzt durch das steuerliche Kapitalkonto des kapitalistischen Mitunternehmers (kap. MU) vor Verlustzuweisung, das sich aus folgenden Werten zusammensetzt:

1. Gesellschaftseinlage, soweit diese einbezahlt ist,

2. allfälliges Ergänzungskapital bei nachträglichem Gesellschafterbeitritt,

3. stehengelassene laufende steuerliche Gewinne abzüglich Verluste,

4. weitere Einlagen (siehe Rz 6044 ff) in das Gesellschaftsvermögen abzüglich Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen.

Im Folgenden wird das für § 23a EStG 1988 relevante Kapitalkonto als KapK I bezeichnet.

Rz 6034

Nicht zu berücksichtigen ist hingegen aktives oder passives Sonderbetriebsvermögen.

Als aktives Sonderbetriebsvermögen kommen zB Grundstücke des kap. MU in Betracht, die von der Mitunternehmerschaft betrieblich genutzt werden, Darlehensforderungen an die Mitunternehmerschaft, weiters vom kap. MU angeschaffte begünstigte Wertpapiere iSd § 10 EStG 1988 zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages. Unter passives Sonderbetriebsvermögen fallen insbesondere Verbindlichkeiten zur Einlagenfinanzierung oder zur Finanzierung von aktivem Sonderbetriebsvermögen.

Jene Teile des steuerlichen Kapitalkontos, die für § 23a EStG 1988 nicht relevant sind, werden im Folgenden als KapK II bezeichnet.

Die Summe aus KapK I und KapK II ergibt das steuerliche Eigenkapital.

19a.3.2 Gewinn- und Verlustanteile ohne Auswirkung auf das KapK I

Rz 6035

Ergebnisse aus dem Sonderbetriebsvermögen verändern das KapK I nicht:

- **Sonderbetriebsausgaben wegen Vorliegens von Sonderbetriebsvermögen (zB AfA, Teilwertabschreibung und Zuschreibung, Finanzierungskosten der Einlage oder der Anschaffungskosten des MU-Anteils).**

- **Sonderbetriebseinnahmen, insbesondere Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG 1988 (zB Mietentgelte für an die MU vermietetes Sonderbetriebsvermögen, Darlehenszinsen für an die MU gewährte Darlehen des Mitunternehmers), sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit derartigen Vergütungen wie zB Beiträge des kap. MU zur gesetzlichen Sozialversicherung. Dies gilt unabhängig davon, ob die entsprechenden Beträge „stehengelassen" oder tatsächlich entnommen werden (zum Verzicht siehe aber Rz 6044).**
- **Substanzgewinne aus der Veräußerung oder der Entnahme von Sonderbetriebsvermögen.**

19a.3.3 Sondersteuersatzbegünstigte Gewinne

Rz 6036

Sondersteuersatzbegünstigte Gewinne und Verluste erhöhen bzw. vermindern das für § 23a EStG 1988 maßgebende KapK I.

Gemäß § 23a Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind Wartetastenverluste mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre zu verrechnen. Einen Bestandteil dieser Gewinne stellen auch sondersteuersatzbegünstigte Gewinne dar. Solche Gewinne werden daher auch ohne Ausübung der Regelbesteuerungsoption mit den Wartetastenverlusten ehestmöglich verrechnet. § 23a Abs. 4 Z 1 EStG 1988 stellt dahingehend eine lex specialis dar. Verluste aus sondersteuersatzbegünstigten Wirtschaftsgütern werden nach den allgemeinen Vorschriften zunächst gekürzt (55% oder 60%); dieser gekürzte Betrag mindert dann das KapK I.

Beispiel 1:

Funktionsweise § 23a EStG 1988 ohne sondersteuersatzbegünstigte Gewinne:

AB-KG Schlussbilanz 31.12.2015 (Kapitalkonto= KapK I)

= Eröffnungsbilanz 1.1.2016

Aktiva	***200***	***Kapital A***	***100***
		Kapital B	***100***

B ist kapitalistischer Mitunternehmer zu 50% und hat seine Einlage (Pflicht = Hafteinlage) von 100 im Jahr 2015 einbezahlt. Sein steuerliches Kapitalkonto iSd § 23a EStG 1988 beträgt daher 100.

Varianten:

a) 2016 erleidet die AB-KG einen steuerlichen Verlust von -240. Bei B ist sein anteiliger Verlust von -120 nur zu -100 ausgleichs- und vortragsfähig, -20 werden auf Wartetaste gelegt. KapK I von B beträgt -20.

b) 2016 erzielt die AB-KG einen steuerlichen Gewinn von 240. Bei B erhöht sein anteiliger Gewinn von 120 automatisch sein KapK I (für einen allfälligen Verlustanteil 2017).

Beispiel 2:

Funktionsweise § 23a EStG 1988 mit sondersteuersatzbesteuerten Gewinnen/Verlusten:

Varianten:

a) Die AB-KG hat ein KapK I in Höhe von Null. Im Jahr 2017 erleidet die AB-KG einen Verlust in Höhe von 160. Da das KapK I Null ist, kann der Verlust vom kap. MU nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden, sondern wird auf die Wartetaste gelegt.

Im Jahr 2018 ist der laufende Gewinn/Verlust der AB-KG Null, sie erzielt aber Einkünfte zum besonderen Steuersatz von insgesamt 60.

Unabhängig von der Ausübung einer Regelbesteuerungsoption kommt es zu einer Verrechnung mit den Wartetastenverlusten; damit stehen in der Folge nur noch 100 für eine Verrechnung zur Verfügung.

b) Der laufende Gewinn/Verlust 2016 der XY-KG ist Null, sie erhielt aber Einkünfte zum besonderen Steuersatz von insgesamt 100. Das steuerliche Kapitalkonto (KapK I) steigt um diese 100.

19a.3.4 Berücksichtigung von steuerfreien Einnahmen/nicht abzugsfähigen Ausgaben

Rz 6037

Grundsätzlich ist der steuerliche und nicht der unternehmensrechtliche Gewinn für das KapK I maßgeblich. Allerdings stellt § 23a EStG 1988 auf sämtliche Änderungen des steuerlichen Eigenkapitales ab; deshalb sind auch steuerneutrale Minderungen und Erhöhungen des steuerlichen Eigenkapitalstandes zu berücksichtigen. Dies betrifft in erster Linie sogenannte permanente Differenzen zwischen Unternehmens- und Steuerrecht. Insbesondere gilt:

- **Nicht abzugsfähige Ausgaben (zB Repräsentationsaufwendungen) stellen Entnahmen dar, die das KapK I mindern.**
- **Steuerfreie Gewinnanteile (zB steuerfreie Prämien) stellen Einlagen dar, die zum Bilanzstichtag das KapK I erhöhen. Zur Entnahme von Einlagen nach dem Bilanzstichtag siehe Rz 6045.**

19a.3.5 Praktische Vorgangsweise

Rz 6038

Aus praktischer Sicht bestehen keine Bedenken, wenn das KapK I nicht im Wege einer laufenden, dynamischen Betrachtung entwickelt wird, sondern durch Gegenüberstellung der Eigenkapitalbestände zum Bilanzstichtag.

Dabei kann auf die unternehmensrechtlichen Bilanzen zurückgegriffen werden, wobei temporäre Differenzen zum Steuerrecht (zB unterschiedliche Abschreibungsdauern und –methoden, Unterschiede im Sozialkapital) entsprechend zu korrigieren sind. Permanente Differenzen sind nicht zu korrigieren, da sich diese ohnedies über Einlagen oder Entnahmen auf dem KapK I auswirken (siehe dazu Rz 6037).

Beispiel:

UGB-Schlussbilanz AB-KG 31.12.2015

= Eröffnungsbilanz 1.1.2016

Aktiva	***200***	***Kapital A***	***100***
		Kapital B	***100***

B ist kapitalistischer Mitunternehmer zu 50% und hat seine Einlage (Pflicht = Hafteinlage) von 100 im Jahr 2015 einbezahlt. Sein steuerliches Kapitalkonto iSd § 23a EStG 1988 beträgt daher 100. Bis zum 31.12.2015 bestanden bei der AB-KG keine Unterschiede zwischen UGB und Steuerrecht.

Anfang des Jahres 2016 erwirbt die AB-KG einen PKW, mit AK von 60 und schätzt die ND auf 5 Jahre.

Steuerlich können lediglich AK von 40 berücksichtigt werden, und es ist eine ND von 8 Jahren maßgeblich. Die Abschreibung des PKW lt. UGB ist daher 12, lt. EStG 1988 sind lediglich 5 abzugsfähig.

Der Gewinn lt. UGB beträgt 50, lt. EStG 1988 57.

Bei der Ermittlung des KapK I zum 31.12.2016 kann wie folgt vorgegangen werden:

a) dynamisch:	***KapK I (B) 31.12.2015***	***= 100,0***
	+ anteiliger steuerlicher Gewinn	***+ 28,5***
	- anteilige permanente Differenz	***- 2,0***
	KapK I (B) 31.12.2016	***= 126,5***
b) statisch:	***anteiliges UGB-EK (B) 31.12.2016***	***= 125,0***
	+ anteilige temporäre Differenz	***+ 1,5***
	KapK I (B) 31.12.2016	***= 126,5***

19a.3.6 Beispiel für die Kapitalkonten KapK I und KapK II bei Ergänzungskapital und Sonderbetriebsvermögen

Rz 6039

Beispiel:

UGB-Schlussbilanz AB-KG 31.12.2015

AB-KG Schlussbilanz 31.12.2015 (Kapitalkonto = KapK I) = Eröffnungsbilanz 1.1.2016

Aktiva	***200***	***Kapital A***	***100***
		Kapital B (später C)	***100***

Der laufende Verlust der MU beträgt -120 (vor Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben sowie Ergebnissen aus der Ergänzungsbilanz).

C ist kapitalistischer Mitunternehmer und hat seinen Anteil im Jahr 2016 um 140 von B (Schlusskapital KapK I für B 100, Haftkapital C ebenso 100) angeschafft und zur Gänze fremdfinanziert; dafür sind Zinsen iHv 7 angefallen, die 2016 noch nicht entrichtet wurden.

Ergänzungskapital C (KapK I) vor Ergebnisverrechnung

Mehrwert Aktiva C	***40***	***Kapital C***	***40***

Der Mehrwert Aktiva wird von C mit jährlich 5 abgeschrieben.

Daraus ergibt sich folgendes KapK I für C vor der Ergebnisverrechnung des Jahres 2016:

KapK I C konsolidiert vor Ergebnisverrechnung

Anteilige Aktiva C	***100***		

Mehrwert Aktiva C	***40***	***Kapital KapK I C***	***140***

Das für § 23a EStG 1988 maßgebliche KapK I für den Verlustausgleich für C beträgt somit 140.

Der steuerliche Verlustanteil beträgt für A -60 und für C -65; der Verlust des C findet im KapK I von 140 Deckung und ist daher ausgleichs- und vortragsfähig.

Das KapK I entwickelt sich wie folgt:

Stand 1.1.2016	***140***
Verlusttangente 2016 (inkl. Ergänzungsbilanz, ohne SBV)	***-65***
Stand 31.12.2016	***75***

C hat der KG 2016 ein Gebäude vermietet, Einlagewert 400, Miete 20 (Forderung offen), AfA 10.

Sonderbilanz C (KapK II) 31.12.2016 = 1.1.2017 konsolidiert

Grundstück	***390****	***Kapital KapK II C***	***263***
Mietforderung	***20***	***Verbindlichkeiten C Darlehen***	***140***
		Verbindlichkeit C Zinsen	***7***
Summe	***410***	***Summe***	***410***

****(= 400 - AfA 10)***

Unter Berücksichtigung von § 23 Z 2 EStG 1988, dem Ergebnis aus der Ergänzungsbilanz und von Sonderbetriebsausgaben beträgt der steuerliche Verlustanteil von C insgesamt -62:

		KapK I	KapK II
Verlustanteil	***-60***	***-60***	
AfA aus Ergänzungsbilanz	***-5***	***-5***	
Miete	***20***		***20***
AfA Gebäude	***-10***		***-10***
Zinsen	***-7***		***-7***
Summe (steuerlicher Verlustanteil C)	***-62***	***-65***	***3***

Fortsetzung des Beispiels für 2017:

Der steuerliche Gewinn der MU (ohne Berücksichtigung des SBV) 2017 beträgt 100, auf A und C entfallen daher je 50; C hat zusätzlich aus der Ergänzungsbilanz -5 anzusetzen.

Um den Einlagestand zu erhöhen, verzichtet C auf die noch offene Mietforderung von 20.

Das KapK I entwickelt sich wie folgt:

Stand 1.1.2017	***75***
Gewinntangente 2017 (inkl. Ergänzungsbilanz, ohne SBV)	***+45***
Einlage der Mietforderung	***+20***
Stand 31.12.2017	***140***

		KapK I	***KapK II***
Gewinnanteil	***50***	***50***	
AfA aus Ergänzungsbilanz	***-5***	***-5***	
Miete	***20***	***20***	
AfA Gebäude	***-10***		***-10***
Zinsen	***-7***		***-7***
Summe (steuerlicher Gewinnanteil C)	***48***	***65***	***17***

19a.3.7 Ermittlung des Anfangsstands des für § 23a EStG 1988 relevanten Kapitalkontos KapK I

Rz 6040

Zum Bilanzstichtag 2016 ist für § 23a EStG 1988 der Anfangsstand als steuerlicher Kapitalkontenstand KapK I darzustellen. Ist der Stand des KapK I nicht unmittelbar bekannt, kann dieser vom unternehmensrechtlichen Kapitalkontenstand zum Eröffnungsbilanzstichtag 2016 abgeleitet werden, indem dieser um die temporären Differenzen zwischen UGB- und Steuerbilanz adaptiert wird (insbesondere unterschiedliche Abschreibungsdauern, Unterschiede bei der Bewertung von Personalrückstellung). Darüber hinaus ist allfälliges Ergänzungskapital zu berücksichtigen.

19a.3.8 Weiterführung des für § 23a EStG 1988 relevanten Kapitalkontos KapK I

Rz 6041

Gemäß § 23a Abs. 6 EStG 1988 ist für jeden kapitalistischen Mitunternehmer die Entwicklung des steuerlichen Kapitalkontos und der Wartetastenverluste in der Einkünftefeststellungserklärung jeden Wirtschaftsjahres darzustellen. Dafür ist grundsätzlich der Anfangsstand um Gewinne und Einlagen zu erhöhen sowie um Verluste und Entnahmen zu vermindern.

Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn das Kapitalkonto jährlich durch eine Ableitung vom unternehmensrechtlichen Kapitalkontenstand zum Bilanzstichtag erfolgt, indem dieser um die temporären Differenzen zwischen UGB- und Steuerbilanz adaptiert wird (insbesondere unterschiedliche Abschreibungsdauern, Unterschiede bei der Bewertung von Personalrückstellung). Darüber hinaus ist allfälliges Ergänzungskapital zu berücksichtigen.

Eine Darstellung der Entwicklung des Kapitalkontos hat auch in diesen Fällen zu erfolgen.

19a.4 Verrechnung (Aktivierung) von Wartetastenverlusten

19a.4.1 Allgemeines

Rz 6042

Wartetastenverluste können auf zwei Arten genutzt werden, nämlich durch Verrechnung

- **mit Gewinnanteilen und**
- **Einlagen (Einlageüberhängen) ins Gesellschaftsvermögen.**

Die Verrechnung mit späteren Gewinnen bewirkt, dass diese im Umfang der Wartetastenverluste nicht steuerpflichtig sind. Da der Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben schon bei der Entstehung des Wartetastenverlustes ausgeblendet wird, ist er auch hier nicht zu berücksichtigen.

Durch Einlagen(überhänge) ins Gesellschaftsvermögen werden Wartetastenverluste im Einlagenjahr „aktiviert", das heißt, sie werden mit anderen Einkünften ausgleichs- und - soweit dies nicht möglich ist - vortragsfähig und zwar auch dann, wenn in diesem Jahr weitere Verlustanteile auf Wartetaste zu legen sind. Zum Begriff der Einlagen siehe unten Rz 6044 ff.

Rz 6043

Die Verrechnung erfolgt ehestmöglich. Liegen in einem Jahr sowohl ein Gewinnanteil als auch ein Einlagenüberhang vor, ist der Gewinnanteil vorrangig mit Wartetastenverlusten zu verrechnen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Es besteht ein Wartetastenverlust aus 2016 von -5.000. Der Ergebnisanteil aus der Mitunternehmerschaft (Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben liegen nicht vor) für 2017 beträgt +3.000.***
>
> ***Dieser Gewinnanteil ist (unabhängig vom Kapitalkontenstand) mit dem Wartetastenverlust zu verrechnen und ist daher nicht steuerpflichtig. Es verbleibt ein Verlust von -2.000 auf Wartetaste.***
>
> ***Leistet der Mitunternehmer im Jahr 2018 Einlagen (Nachschüsse) von 3.000 (=Einlagenüberhang), werden 2018 auch die restlichen -2.000 ausgleichs- und vortragsfähig. Die zur Wartetastenaktivierung nicht mehr benötigten 1.000 füllen das Kapitalkonto auf, bei positivem Kapitalstand erhöhen sie das Verlustausgleichspotenzial für 2018.***

19a.4.2 Relevante Einlagen iSd § 23a EStG 1988

Rz 6044

Einlagen sind nur insoweit relevant, als sie ins Gesellschaftsvermögen (Gesamthandvermögen der KG) erfolgen und tatsächlich geleistet werden. Ausstehende Einlagen erweitern den Stand des KapK I und damit des Verlustausgleichspotenzials von kapitalistischen Mitunternehmern nicht.

Gleichgültig ist, ob und wann Gewinnanteile oder Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG 1988 vom Gesellschafter entnommen werden. Entnahmen sind vielmehr nur dann iSd § 23a Abs. 3 EStG 1988 kapitalkontenrelevant, wenn sie außerhalb solcher Vergütungen Gesellschaftsvermögen (also KapK I) betreffen. Gleiches gilt – wie im vorstehenden Absatz gesagt - für Einlagen.

Für Zwecke des § 23a EStG 1988 ist vom unternehmensrechtlichen Einlagetatbestand auszugehen; das bedeutet, dass Forderungen aus Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nur dann das KapK I erhöhen, wenn auf diese ausdrücklich verzichtet wird (und damit auch gesellschaftsrechtlich eine Einlage vorliegt).

> ***Beispiel:***
>
> ***Der kap. MU C überlässt der AC KG einen im SBV befindlichen G+B für jährlich 10. In der Regel werden die 10 tatsächlich geleistet, im Jahr 2016 wird jedoch bloß eine Forderung eingestellt.***
>
> ***Im Jahr 2017 verzichtet C auf diese Forderung.***
>
> ***Im Jahr 2016 liegt unternehmensrechtlich eine Forderung vor; steuerlich wird aufgrund § 23 Z 2 EStG 1988 die Leistungsbeziehung negiert und dementsprechend ist die Forderung von 10 Teil des steuerlichen Eigenkapitals. Da Sonderbetriebseinnahmen gemäß § 23a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen sind, sind die 10 im KapK II zu erfassen.***
>
> ***Der Verzicht bewirkt im Jahr 2017 unternehmensrechtlich eine Einlage; es erhöht sich damit auch der Haftungsfonds. Dementsprechend sind sie aus dem KapK II auszuscheiden und erhöhen die 10 das KapK I.***

Rz 6045

Wird eine Einlage lediglich vor dem Bilanzstichtag offenkundig deshalb geleistet, um die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten zu erreichen, und bald darauf wieder entnommen, gilt sie nicht als dem Betriebsvermögen zugeführt, zumal sie auch nur kurzfristig die Haftung des kapitalistischen Mitunternehmers ganz oder teilweise ausschließt. Die Rechtsprechung des VwGH zu § 11 EStG 1972 und zu § 11a EStG 1988 (VwGH 11.05.1983, 82/13/0239; VwGH 09.11.1994, 92/13/0305; VwGH 24.06.2010, 2007/15/0261) ist sinngemäß anzuwenden.

Rz 6046

Als Einlage gilt auch eine tatsächliche Haftungsinanspruchnahme des Gesellschafters. Bloße Haftungszusagen oder ähnliche interne und auch externe Haftungsverpflichtungen reichen für eine Erweiterung des KapK I (oder für eine Aktivierung von bestehenden Wartetastenverlusten) nicht aus.

19a.5 Änderung der Rechtsstellung des Mitunternehmers

Rz 6047

Wird der kapitalistische Mitunternehmer zu einem unbeschränkt haftenden Mitunternehmer nach § 128 UGB (Komplementär, Offener Gesellschafter), löst dies eine Verrechenbarkeit der Wartetastenverluste aus, weil nunmehr eine unbeschränkte Haftung auch für Altschulden eintritt. Maßgebend ist die Stellung zum Schluss des Wirtschaftsjahres.

Wandelt sich die Stellung bloß auf Grund einer erhöhten Mitunternehmerinitiative, löst dies hingegen keine Verrechenbarkeit von bisherigen Wartetastenverlusten aus. Lediglich die ab diesem Zeitpunkt neu entstehenden Verluste unterliegen nicht mehr dem § 23a EStG 1988. Maßgeblich ist das Überwiegen im Wirtschaftsjahr.

19a.6 Ausscheiden des Mitunternehmers

Rz 6048

Bei der entgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteils kommt es zu einer Verrechnung des restlichen Wartetastenverlustes mit dem Veräußerungsgewinn, der jedenfalls in Höhe des negativen Kapitalkontos, das nicht aufgefüllt werden muss (§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988), anzusetzen ist. In der Regel werden damit die Wartetastenverluste aufgebraucht sein.

Sollten noch Wartetastenverluste verbleiben, wandeln sich diese – anders als bei § 2 Abs. 2a EStG 1988 – nicht in ausgleichs- oder vortragsfähige Verluste. Eine Aktivierung durch bspw. eine spätere Haftungsinanspruchnahme ist möglich.

Wird der Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen, gehen die Wartetastenverluste auf den Übernehmer über und können vom Rechtsnachfolger weiterhin im Regime des § 23a EStG 1988 verrechnet werden.

19a.7 Sonderthemen zu § 23a EStG 1988

Rz 6049

Mehrstöckige Mitunternehmerschaften:

Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften, bei denen die Gesellschafter der beteiligten (Ober-)Mitunternehmerschaft gleichzeitig Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft sind, an der die Beteiligung gehalten wird, hat die Beurteilung, ob eine kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung vorliegt, auf jeder Ebene der einzelnen Mitunternehmerschaft gesondert zu erfolgen.

Ist die Beteiligung an der Unterpersonengesellschaft als kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung zu qualifizieren, kann ein „Hochschleusen" der Verlusttangente nachträglich nichts mehr an der Einstufung als § 23a EStG 1988-Verlust ändern.

Es kann daher nicht dazu kommen, dass ein § 23a-Verlust regulär verrechnet werden kann, wenn bei der darüber liegenden Mitunternehmerschaft keine kapitalistische Beteiligung vorliegt. Die Tangente der Obergesellschaft ist somit „aufzuspalten".

Ebenso ist die Tangente für den Fall einer als kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung zu qualifizierenden Obergesellschaft aufzuteilen, wenn an der Untergesellschaft eine Beteiligung mit unbeschränkter Haftung oder mit ausgeprägter Mitunternehmerinitiative besteht. In diesem Fall unterliegt die Verlustzuweisung aus der Untergesellschaft nicht den Beschränkungen des § 23a EStG 1988.

Rz 6050

Mitunternehmerschaften mit Auslandsbezug:

Auch Mitunternehmerschaften mit Auslandsbezug fallen unter § 23a EStG 1988. Betroffen können sein

- **Inländische Beteiligte an ausländischen Mitunternehmerschaften**
- **Ausländische Beteiligte an inländischen Mitunternehmerschaften**

- **Ausländische Mitunternehmerschaften mit inländischer Betriebsstätte**

Ob eine ausländische Mitunternehmerbeteiligung als kapitalistische Beteiligung iSd § 23a EStG 1988 einzustufen ist, richtet sich dabei danach, ob eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative und nach ausländischem Recht eine unbeschränkte Haftung vorliegt. Bei Einkünften aus ausländischen Mitunternehmerschaften hat eine entsprechende Darstellung in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung des Beteiligten zu erfolgen.

Rz 6051

Umgründungen:

Wird eine kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung gemäß Art. III UmgrStG eingebracht, geht ein verbleibender Wartetastenverlust nach Maßgabe der Bestimmungen des § 21 UmgrStG iVm § 4 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über. Kraft ausdrücklicher Regelung des § 21 letzter Satz UmgrStG idF AbgÄG 2015 kommen bei der übernehmenden Körperschaft weiterhin die Beschränkungen des § 23a EStG 1988 sinngemäß zur Anwendung, obwohl § 23a EStG 1988 grundsätzlich nur für natürliche Personen gilt (siehe auch UmgrStR 2002 Rz 1177 und 1190).

Randzahlen 6052 bis 6100: *derzeit frei*

Rz 6102 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6102

Die Besteuerung von Kapitalvermögen wurde mit dem BBG 2011 neu geordnet, systematisiert und ausgedehnt:

- § 27 EStG 1988 umfasst neben den Früchten aus der Überlassung von Kapital auch Wertänderungen des Kapitalstammes („Substanzgewinne" bzw. „Substanzverluste") sowie Einkünfte aus Derivaten. Wertänderungen des Kapitalstammes sind unabhängig von der Behaltedauer und der Beteiligungshöhe stets steuerpflichtig.

- Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen – unabhängig von der Erhebungsart – grundsätzlich einem besonderen Steuersatz von 25% **bzw. seit Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 einem besonderen Steuersatz von 25% oder 27,5%** (siehe dazu **Abschnitt 20.1.1.4 bzw.** Abschnitt 20.3)
- Auch Substanzgewinne sowie Einkünfte aus Derivaten unterliegen der Kapitalertragsteuer (siehe dazu Abschnitt 29.2.2). Dazu wurden die §§ 27 sowie 93 bis 97 EStG 1988 neu konzipiert.
- Im Ergebnis werden somit Früchte und Substanz gleich behandelt.

Rz 6102a wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

Rz 6102a

Fließen anlässlich der Veräußerung von Kapitalvermögen anteilig Einkünfte aus der Überlassung von Kapital („Stückzinsen") zu, werden diese nicht als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erfasst, sondern wie der veräußerte Kapitalstamm behandelt: Gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 sind sie beim Veräußerer Teil des Veräußerungserlöses, beim Erwerber Teil der Anschaffungskosten. Der Einkauf von Stückzinsen führt daher nicht mehr zur Gewährung einer KESt-Gutschrift, sondern zu erhöhten Anschaffungskosten. Entsprechendes gilt, wenn die Veräußerung lediglich fingiert wird; somit sind Stückzinsen bei einer Depotübertragung oder einer~~m~~ **Entstrickung**~~Wegzug~~ im Sinne des § 27 Abs. 6 ~~Z 1~~ EStG 1988 Bestandteil des gemeinen Werts im Sinne des § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988.

Beispiele:

1. A erwirbt eine Nullkuponanleihe (Ausgabewert 100, Einlösungswert 110) um 106 (darin sind Stückzinsen in Höhe von 4 enthalten) und veräußert sie zwei Monate später um 108 weiter (darin sind Stückzinsen in Höhe von 5 enthalten).

Nach der Rechtslage vor dem BBG 2011 bekäme A beim Erwerb eine KESt-Gutschrift iHv 1 (= 25% von 4); seine Anschaffungskosten würden 102 betragen. Bei der Veräußerung würde ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 1 anfallen (= 103-102), gleichzeitig würde Kapitalertragsteuer in Höhe von 1,25 anfallen (= 25% von 5). Im Ergebnis hätte A daher Kapitalertragsteuer von 0,25 geleistet und einen Veräußerungsgewinn von 1 versteuert.

Nach dem BBG 2011 hat A Anschaffungskosten in Höhe von 106. Im Zuge der Veräußerung sind diese einem Veräußerungserlös von 108 gegenüberzustellen; die

*Differenz in Höhe von 2 unterliegt der 2**7,**5-prozentigen Besteuerung **(bzw. 25-prozentigen Besteuerung bis zum 1.1.2016)**.*

2. A erwirbt eine Nullkuponanleihe (Ausgabewert 100, Einlösungswert 110) um 106 (darin sind Stückzinsen in Höhe von 4 enthalten) und hält sie bis zur Einlösung.

Nach der Rechtslage vor dem BBG 2011 bekäme A beim Erwerb eine KESt-Gutschrift iHv 1 (= 25% von 4); seine Anschaffungskosten würden 102 betragen. Bei der Einlösung würde Kapitalertragsteuer in Höhe von 2,5 anfallen. Im Ergebnis hätte A daher Kapitalertragsteuer von 1,5 geleistet. Der Untergang der Anschaffungskosten wäre steuerneutral.

*Nach dem BBG 2011 hat A Anschaffungskosten in Höhe von 106. Im Zuge der Einlösung sind diese einem Einlösungsbetrag von 110 gegenüberzustellen; die Differenz in Höhe von 4 unterliegt der 2**7,**5-prozentigen Besteuerung **(bzw. 25-prozentigen Besteuerung bis zum 1.1.2016)**.*

3. A erwirbt eine Nullkuponanleihe (Ausgabewert 100, Einlösungswert 110) um 104 (darin sind Stückzinsen in Höhe von 4 enthalten) und veräußert sie zwei Monate später um 104 weiter (darin sind Stückzinsen in Höhe von 5 enthalten).

Nach der Rechtslage vor dem BBG 2011 bekäme A beim Erwerb eine KESt-Gutschrift iHv 1 (= 25% von 4); seine Anschaffungskosten würden 100 betragen. Bei der Veräußerung würde ein Veräußerungsverlust in Höhe von 1 anfallen (= 99-100), gleichzeitig würde Kapitalertragsteuer in Höhe von 1,25 anfallen (= 25% von 5). Im Ergebnis hätte A daher Kapitalertragsteuer von 0,25 geleistet und einen Veräußerungsverlust in Höhe von 1, der nur gegen andere Spekulationseinkünfte ausgleichsfähig ist.

Nach dem BBG 2011 hat A Anschaffungskosten in Höhe von 104. Im Zuge der Veräußerung sind diese einem Veräußerungserlös von 104 gegenüberzustellen; es fällt keine Steuer an.

Rz 6103a wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6103a

Auf in einem Betriebsvermögen gehaltenes Altvermögen ist ab 1.4.2012 grundsätzlich bereits die neue Rechtslage (nach dem BBG 2011) anzuwenden, da dieses auch schon vor dem BBG 2011 generell steuerhängig war. Wird in einem Betriebsvermögen gehaltenes Altvermögen ab dem 1.4.2012 veräußert, kommt unter den Voraussetzungen des § 27a Abs. 1 und 2 EStG 1988 bereits der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung (§ 124b Z 192 EStG 1988). **Bei Veräußerungen ab dem 1.1.2016 kommt der besondere Steuersatz von 27,5% gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016 zur Anwendung (Inkrafttreten: § 124b Z 281 EStG 1988).** Eine KESt-Abzugsverpflichtung besteht diesfalls allerdings nicht.

Für die Unterscheidung von Alt- und Neuvermögen nach den dargestellten Stichtagen ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, das ist idR der Übergang der Preisgefahr, maßgeblich. Im Depotgeschäft ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums mit dem Schlusstag erfolgt.

Rz 6103c wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

Rz 6103c

Bei Kapitalmaßnahmen ist zu unterscheiden:

- Fällt eine Kapitalmaßnahme in den Anwendungsbereich des UmgrStG, gelten die oben dargestellten Grundsätze. Für Zwecke des KESt-Abzugs ist stets davon auszugehen, dass
  - bei Vorgängen, die vom Typus her im UmgrStG geregelt sind (Verschmelzung, Einbringung, Spaltung), auch die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG erfüllt sind und somit kein Tausch vorliegt (vgl. § 2 Abs. 2 Z 2 und § 3 Kapitalmaßnahmen-VO); ist dies tatsächlich nicht der Fall, besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht (zB nicht vergleichbare Verschmelzung ausländischer Körperschaften);
  - die im Zuge der Umgründung erworbenen Anteile den Status der übertragenen bzw. untergegangenen Anteile fortführen (vgl. zB § 2 Abs. 2 Z 2 Kapitalmaßnahmen-VO); dabei sind im Rahmen von Spaltungen die Anschaffungskosten im Verkehrswertverhältnis aufzuteilen. Sind die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG nicht erfüllt, besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht (zB Einbringung eines nicht unter § 31 EStG 1988 fallenden Anteils).
- Stellt eine Kapitalmaßnahme außerhalb des UmgrStG eine rein gesellschaftsrechtliche Maßnahme dar, die aus steuerlicher Sicht zu keinem Tausch und zu keinem entgeltlichen Erwerb führt, bleibt ein allfälliger Status als Altvermögen erhalten (zB Aktiensplit, Aktienzusammenlegung; vgl. § 2 Abs. 2 Z 2 und § 6 Kapitalmaßnahmen-VO). Dasselbe gilt für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (vgl. auch § 30 Abs. 6 iVm § 6 Z 15 EStG 1988; § 4 Kapitalmaßnahmen-VO). Stammen die Freianteile aus Altvermögen,

stellen daher auch die im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erworbenen Anteile Altvermögen dar.

- Bei einer effektiven Kapitalerhöhung stellen die erworbenen Anteile bei Erwerb nach 31.12.2010 Neuvermögen dar. Hinsichtlich des Bezugsrechts ist zu differenzieren:
  - Stammt das Bezugsrecht aus Altvermögen, stellt auch das Bezugsrecht selbst Altvermögen dar. **Unabhängig davon stellt die Ausübung eines solchen Bezugsrechts eine Anschaffung dar, weshalb die dabei erhaltenen neuen Anteile jedenfalls Neubestand sind.**
  - Stammt das Bezugsrecht aus Neuvermögen, stellt auch das Bezugsrecht selbst Neuvermögen dar. Wird das Bezugsrecht veräußert, sind die Anschaffungskosten mit Null anzusetzen und der volle Veräußerungserlös ist steuerpflichtig.
- Stellt eine Kapitalmaßnahme außerhalb des UmgrStG aus steuerlicher Sicht einen Tausch dar, sind die im Zuge der Kapitalmaßnahme erworbenen Anteile bei entgeltlichem Erwerb nach 31. Dezember 2010 bereits Neuvermögen. Für Zwecke des KESt-Abzuges ist allerdings § 2 Abs. 2 Z 2 Kapitalmaßnahmen-VO zu beachten.
- Bei Wandel- und Aktienanleihen kommt die Kapitalmaßnahmen-VO nur bei Neuvermögen zur Anwendung. Bei Altvermögen stellt die Wandlung bzw. Andienung der Aktien nach bisheriger Sichtweise einen Tauschvorgang dar, es liegt damit ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich der für die Anleihe erhaltenen Aktien vor. Die erhaltenen Aktien stellen somit bei Anschaffung nach dem 31.12.2010 Neuvermögen dar (siehe Abschnitt 20.2.4.2 und 20.2.4.3). Bei Optionsanleihen führt die Ausübung der Option nach dem 31.12.2010 stets zu Neuvermögen hinsichtlich der erworbenen Aktien (siehe Abschnitt 20.2.4.1).
- Geht im Zuge einer Kapitalmaßnahme das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den übertragenen Anteilen verloren, kommt der **Entstrickung**~~Wegzug~~statbestand des § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 bei Anwendbarkeit der speziellen Bestimmungen des UmgrStG nicht zur Anwendung.

Es werden folgende Überschriften samt Rz 6103g bis 6103i eingefügt (StRefG 2015/2016):

20.1.1.4. Änderungen durch das StRefG 2015/2016

20.1.1.4.1. Allgemeines

Rz 6103g

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde die Höhe des besonderen Steuersatzes für Kapitalerträge von 25% auf 27,5% angehoben. Mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% werden weiterhin Einkünfte aus Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten besteuert, wenn es sich nicht um Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 handelt (siehe auch Abschnitt 20.3).

20.1.1.4.2. Inkrafttreten

Rz 6103h

Hinsichtlich des Inkrafttretens der Änderungen durch das StRefG 2015/2016 (§ 124b Z 281 EStG 1988) ist nach Art der Gewinn- bzw. Einkünfteermittlung zu differenzieren:

- **Zufluss-/Abflussprinzip**
  Der neue besondere Steuersatz kommt erstmals für Zuflüsse ab dem 1. Jänner 2016 zum Tragen. Eine Abgrenzung der Einkünfte hinsichtlich ihres wirtschaftlichen Entstehungszeitpunktes ist nicht vorzunehmen.
  Bei Veräußerungen und sonstigen Realisierungen von Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 vor dem 1. Jänner 2016 bestehen keine Bedenken, ungeachtet des tatsächlichen Zuflusses der Einkünfte nach dem 31. Dezember 2015 noch den besonderen Steuersatz in Höhe von 25% anzuwenden.
- **Betriebsvermögensvergleich bei Regelwirtschaftsjahr**
  Erstmalig ist der neue besondere Steuersatz für die Veranlagung 2016 anzuwenden. Aus den Grundsätzen der Bilanzierung entstehende Abgrenzungen der Einkünfte nach deren wirtschaftlichem Entstehungszeitpunkt sind – trotz fehlendem Zufluss – im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs beachtlich.

- **Betriebsvermögensvergleich bei abweichendem Wirtschaftsjahr**
  Grundsätzlich entsteht der Abgabenanspruch für das Wirtschaftsjahr 2015/2016 mit Ablauf des Kalenderjahres 2016, weshalb der neue besondere Steuersatz iHv 27,5% zur Anwendung gelangt. Ausgenommen davon sind jedoch Einkünfte aus der Veräußerung oder sonstigen Realisierung von Wirtschaftsgütern und Derivaten vor dem 1. Jänner 2016 (§ 124b Z 281 letzter Satz EStG 1988). Unter sonstiger Realisierung sind die in den Grundtatbeständen genannten Realisierungsarten zu verstehen. Sofern die Steuererhebung mittels Kapitalertragsteuerabzug erfolgt, entsteht der Abgabenanspruch zu diesem Zeitpunkt, weshalb vor dem 1. Jänner 2016 ebenfalls der Sondersteuersatz in Höhe von 25% zur Anwendung gelangt.

Rz 6103i

Mit dem AbgÄG 2015 werden auch Kapitalerträge aus vor dem 1. April 2012 erworbenen Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 idF vor dem BudBG 2011 mit einem Kapitalertragsteuerabzug bzw. einem besonderen Steuersatz iSd § 37 Abs. 8 EStG 1988 in Höhe von 27,5% besteuert. Diese Änderung tritt ebenso wie die Änderungen des StRefG 2015/2016 am 1. Jänner 2016 in Kraft, weshalb die unter Rz 6103h getroffenen Aussagen zum Inkrafttreten ebenfalls zur Anwendung gelangen.

Rz 6104 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6104

Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor, wenn sie weder zu den betrieblichen Einkünften noch zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören. Zu beachten ist, dass auch bei Erfassung unter diesen Einkunftsarten die Besteuerung zu~~m~~ **den** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** gemäß § 27a Abs. 6 EStG 1988 erhalten bleibt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die sonstigen Einkünfte gemäß § 29 Z 1 und § 30 EStG 1988 sind subsidiär gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen. Einkünfte aus Derivaten, die unmittelbar zur Zinssicherung im Zusammenhang mit einem Anschaffungskredit im Rahmen der Vermietung und Verpachtung verwendet werden, sind

jedoch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen (siehe Pkt. 5 der Ergebnisunterlage ESt, Salzburger Steuerdialog 2011, Erlass des BMF vom 06.10.2011, BMF-010203/0464-VI/6/2011). Die sonstigen Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 sind gegenüber den Einkünften aus Kapitalvermögen subsidiär.

Rz 6105 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6105

Gemäß § 20 Abs. 2 zweiter TS EStG 1988 dürfen Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, die mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die ~~der~~**die** besondere**n** ~~Steuersatz~~**Steuersätze** gemäß § 27a EStG 1988 anwendbar ~~ist~~**sind**. Das Abzugsverbot umfasst somit Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang sowohl mit den Früchten aus der Überlassung von Kapital als auch im Zusammenhang mit Substanzgewinnen und Einkünften aus verbrieften Derivaten. Das Abzugsverbot gilt auch

- bei in einem Betriebsvermögen gehaltenem Kapitalvermögen;
- im Rahmen der Veranlagung;
- bei Aufwendungen für unverbriefte Derivate, bei denen gemäß § 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988 eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer einbehalten wird (Rz 7752a);
- wenn die Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs. 5 EStG 1988) ausgeübt wird.

Kapitalvermögen, dessen Erträge stets dem progressiven Tarif unterliegen, sind nicht vom Abzugsverbot betroffen (zB Einkünfte aus echter stiller Gesellschaft). Zu „negativen Zinsen" siehe Rz 6121h.

Rückerstattete (zurückgezahlte) Einnahmen stellen gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich Werbungskosten dar, womit bei Einkünften im Sinne des § 27 EStG 1988, sofern der Sondersteuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung käme. Die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 muss allerdings bei zurückgezahlten Einkünften aus verfassungsrechtlichen Gründen insoweit teleologisch reduziert werden, weshalb die als

Werbungskosten geltenden Rückzahlungen bei der Ermittlung dieser Einkünfte abgezogen werden können.

Rz 6105a wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6105a

Um eine Umgehung des Abzugsverbotes für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Einkünften, die **einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) unterliegen**~~dem 25-prozentigen Steuersatz unterliegen~~, zu verhindern (zB Verlagerung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auf Anschaffungsnebenkosten, etwa durch höhere Gebühren bei Kauf und Verkauf anstatt einer fixen Depotgebühr), sieht § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 vor, dass außerbetrieblich gehaltenes Vermögen stets ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen ist. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Kapitalvermögen dürfen daher im außerbetrieblichen Bereich weder unmittelbar als Werbungskosten noch im Zuge der Realisierung als Anschaffungsnebenkosten steuerlich berücksichtigt werden.

Rz 6106 wird wie folgt geändert:

Rz 6106

Agrargemeinschaftskosten

Wegaufschließungskosten, Wegerhaltungskosten, Reparaturkosten sowie die Kosten für die Errichtung einer Almhütte und der Zäune stellen keine Anschaffungs(neben)kosten für den Erwerb der Agrargemeinschaftsanteile dar und können daher bei der Veräußerung der Anteile nicht vom Veräußerungserlös abgezogen werden. Sie stellen auch keinen Herstellungsaufwand bezüglich der Anteile dar, weil sich durch diese Aufwendungen die Anteile nicht wesentlich ändern oder erweitern. Vielmehr stellen diese Aufwendungen laufenden Aufwand des Anteilsinhabers iZm mit den Agrargemeinschaftsanteilen dar. Da die Ausschüttungen der Agrargemeinschaft der KESt unterliegen und damit endbesteuert sind, unterliegt der damit im Zusammenhang stehende Aufwand dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988.

[...]

Fremdwährungsdarlehen

Fremdwährungsdarlehen stellen keine Wirtschaftsgüter nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026). Damit liegt im Falle einer Realisierung (Wechsel in Euro oder in zum Euro wechselkursstabile Währung) kein steuerwirksamer Verlust oder Gewinn iSd § 27 EStG 1988 vor. Ein Abwertungsverlust infolge **einer** Änderung des Wechselkurses zählt **somit auch** nicht zu den Werbungskosten. ~~Erst im Falle der Realisierung (Wechsel in Euro oder in zum Euro wechselkursstabile Währung) liegt ein steuerwirksamer Verlust.~~

[...]

Rz 6108a wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

Rz 6108a

Abs. 5 enthält Ergänzungstatbestände, die ebenfalls zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital führen:

- In § 27 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 wurden die bis zum BBG 2011 in § 27 Abs. 2 EStG 1988 enthaltenen besonderen Entgelte und Vorteile übernommen.
- Überdies werden einige bis zum BBG 2011 lediglich in § 93 EStG 1988 explizit angesprochenen Kapitalerträge nun bereits in § 27 Abs. 5 EStG 1988 genannt: Die bis zum BBG 2011 in § 93 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 enthaltenen übernommenen Kapitalertragsteuerbeträge finden sich in § 27 Abs. 5 Z 2 EStG 1988, Ausgleichszahlungen (bis zum BBG 2011 § 93 Abs. 4 Z 4 EStG 1988) wurden in § 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 übernommen und auch auf Leihgebühren, Leihegeschäfte ohne Kreditinstitut und Pensionsgeschäfte ausgeweitet.
- Die bis zum BBG 2011 in § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (Versicherungen) und Z 7 bis 9 (Stiftungen) enthaltenen Regelungen wurden in § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 (Versicherungen) bzw. § 27 Abs. 5 Z 7 bis 9 EStG 1988 (Stiftungen) verschoben. Im Bereich der Versicherungen wurde die Mindestlaufzeit für die Ertragsteuerfreiheit auf 15 Jahre erhöht. Bei den Privatstiftungen erfolgte eine Klarstellung dahingehend, dass Z 8

lit. g – ebenso wie lit. f, auf die Bezug genommen wird – nur auf Zuwendungen an Substiftungen angewendet werden kann.

- § 27 Abs. 5 Z 5 und 6 EStG 1988 sind im Zuge des AbgÄG 2011 entfallen, weil künftig Stückzinsen und anteilige Kapitalerträge bzw. Zinserträge, die auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 EStG 1988 bis zur Meldung gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 entfallen, auch im **Entstrickung**~~Wegzug~~sfall als Teil der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen erfasst werden (dazu näher Abschnitt 20.2.2.**4**~~5~~.4).

Rz 6121 wird wie folgt geändert:

Rz 6121

Zinsen sind von der Laufzeit abhängige Vergütungen für den Gebrauch eines auf Zeit überlassenen Geld- und Sachkapitals (Wirtschaftsgüter iSd § 27 EStG 1988). Unbeachtlich ist die Häufigkeit des Zuflusses (laufende oder nicht laufende Entrichtung). Da unter Fremden von der Verzinslichkeit von Forderungen auszugehen ist, stellen Einkünfte aus der Einlösung bzw. Realisierung von Forderungen stets Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen dar. Dies gilt unabhängig davon, worauf die Wertsteigerung zurückzuführen ist (zB Werterholung bei notleidenden Forderungen, Erwerb zu einem abgezinsten Betrag vor Fälligkeit).

Zu den Zinsen zählen sowohl vertragliche als auch gesetzliche Zinsen (wie zB Verzugszinsen). Verzugszinsen stellen - auch wenn sie zivilrechtlich Schadenersatz darstellen - Einkünfte aus Kapitalvermögen dar **(zu Schadenersatz bei Substanzschaden siehe Rz 6143)**. Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören alle Vermögensmehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für eine Kapitalnutzung darstellen. Unerheblich ist es, ob der Überlassung von Kapital ein Darlehensvertrag oder ein anderer Titel zu Grunde liegt (VwGH 20.09.2007, 2007/14/0015 zur Wertsicherung einer gemischten Schenkung). Selbst eine vom Schuldner erzwungene Kapitalüberlassung führt zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital. Verzugszinsen werden wie "normale" Zinsen dafür bezahlt, dass dem Gläubiger die Möglichkeit der Kapitalnutzung entzogen ist, weswegen die Abgeltung der Kapitalnutzung im Vordergrund steht (VwGH 19.03.2002, 96/14/0087).

Rz 6121g wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

Rz 6121g

Zu beachten ist, dass Stückzinsen nicht als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erfasst, sondern wie der veräußerte Kapitalstamm behandelt und somit als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen besteuert werden (§ 27 Abs. 6 Z 4 EStG 1988 vgl. Abschnitt 20.2.2.**4**~~5~~.4). Entsprechendes gilt auch für anteilige Kapitalerträge bzw. Zinserträge, die auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 EStG 1988 bis zur Meldung gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 entfallen, wenn die Abgrenzung aufgrund einer~~s~~ **Entstrickung**~~Wegzugs~~ bzw. einer Depotentnahme (siehe Abschnitt 20.2.2.**5**4 und 29.**4**~~3~~) erfolgt.

Rz 6138 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6138

Die gemäß § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 steuerpflichtigen Kapitaleinkünfte bestehen in der rechnerischen Differenz zwischen eingezahlter Versicherungsprämie und Versicherungsleistung. Besteht die Versicherungsleistung nicht in Geld, ist ihr Geldwert mit dem "üblichen ~~Mittelpreis des Verbrauchsortes~~ **Endpreis des Abgabeortes**" anzusetzen. Werden dem Versicherungsnehmer im Leistungsfall Fondsanteile übertragen, ist deren Geldwert als für die Ermittlung der Einkünfte maßgebender Wert anzusetzen.

Rz 6140 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6140

Ausgleichszahlungen und **Leihgebühren** ~~Leihegebühren~~ stellen gemäß § 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 beim Pensionsgeschäft als auch im Rahmen der Wertpapierleihe Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 dar. Pensionsgeschäft und Wertpapierleihe werden somit nach dem BBG 2011 steuerlich gleich behandelt; **Leihgebühren** ~~Leihegebühren~~ stellen stets Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, unabhängig davon, ob der Pensionsnehmer bzw. Entleiher ein Kreditinstitut (oder Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstitutes iSd § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 ist) ist. Dieser Umstand ist

lediglich für die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes von ~~25%~~ **27,5%** gemäß § 27a **Abs. 1 Z 2** EStG 1988 von Bedeutung (siehe Abschnitt 20.3.3).

Rz 6140c wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6140c

Zur steuerlichen Behandlung der Kapitalerträge sowie der Ausgleichszahlungen:

- Gehen während der Pensionszeit bzw. während der Leihe Dividenden bzw. Zinsen dem Pensionsnehmer/Entleiher zu, sind diese idR ihm als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen und von ihm zu versteuern.
- Üblicherweise wird der Pensionsnehmer/Entleiher verpflichtet sein, dem Pensionsgeber/Verleiher einen Betrag, der üblicherweise den Dividenden bzw. Zinsen entspricht, zu leisten (Ausgleichszahlung). Dies geschieht neben dem Fall, bei welchem vom Pensionsnehmer/Entleiher eine Weiterleitung erfolgt, beim Pensionsgeschäft auch wirtschaftlich im Zuge des Rückkaufes, wenn nämlich in den Rückkaufspreis die Dividenden bzw. Zinsen eingerechnet werden.
- Die Weiterleitung (= Ausgleichszahlung) der jeweiligen Kapitalerträge (zB Wertpapierzinsen, Dividenden) führt beim Pensionsgeber/Verleiher wirtschaftlich betrachtet weiterhin zu Erträgen aus der jeweiligen Kapitalanlage (zB Zinsen aus dem Wertpapier bzw. Dividenden aus Aktien). Daraus folgt, dass die Ausgleichszahlung beim Empfänger nur dann dem besonderen Steuersatz von ~~25%~~ **27,5%** gemäß § 27a **Abs. 1 Z 2** EStG 1988 unterliegt, wenn dies auch für die weitergeleiteten Kapitalerträge bei direktem Bezug durch den Pensionsgeber/Verleiher gelten würde. Der Zeitpunkt des Zuflusses (§ 19 EStG 1988) ist jedoch nicht der Zeitpunkt der Dividenden- oder Kuponauszahlung, sondern jener Zeitpunkt, in dem der Pensionsnehmer/Entleiher dem Pensionsgeber/Verleiher die Verfügungsmacht einräumt (idR der Zuflusszeitpunkt der Ausgleichszahlungen beim Pensionsgeber/Verleiher).
- Zusätzlich sieht § 27a Abs. 2 Z 5 EStG 1988 vor, dass Pensionsnehmer/Entleiher ein Kreditinstitut oder eine Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts iSd § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 sein muss (siehe Abschnitt 20.3.3).

- Sowohl bei Weiterleitung der Kapitalerträge als auch bei Einrechnung in den Kaufpreis entstehen beim Pensionsnehmer/Entleiher Werbungskosten. Ist auf die weitergeleiteten Kapitalerträge der besondere Steuersatz von ~~25%~~ **27,5%** gemäß § 27a **Abs. 1 Z 2** EStG 1988 anwendbar, unterliegt die Leihgebühr dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988. Die geleistete Ausgleichszahlung ist bis zur Höhe der (brutto) erhaltenen Kapitalerträge abzuziehen.

Rz 6142 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

6142

Die Regelungen über Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2 und 5 **EStG 1988** sowie die §§ 93 bis 97 EStG 1988 idF BBG 2011 bzw. AbgÄG 2011 und BBG 2012) treten grundsätzlich mit 1. April 2012 in Kraft und sind – im Gegensatz zur Besteuerung von Substanzgewinnen und Derivaten – unterschiedslos auf Alt- und Neuvermögen anzuwenden. Davon besteht folgende Ausnahme: Gemäß § 124b Z 185 lit. c EStG 1988 sind auf vor dem 1. April 2012 erworbene Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 §§ 27, 37 Abs. 8, 93, und 95 bis 97 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011 weiter anzuwenden. Dies stellt sicher, dass bei Forderungswertpapieren, bei deren Erwerb eine KESt-Gutschrift erfolgt ist, auch bei deren Einlösung/Verkauf nach dem 31. März 2012 eine KESt-Belastung für die Stückzinsen erfolgt.

Ab dem 1.1.2016 beträgt abweichend von § 37 Abs. 8 EStG 1988 und § 95 Abs. 1 EStG 1988 der besondere Steuersatz bzw. die Kapitalertragsteuer 27,5%. Da gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 idF vor BudBG 2011 bei Wertpapieren, bei denen es einen Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabewert und dem festgelegten Einlösungswert gibt (zB nicht bei Investmentfondsanteilen), der gesamte Unterschiedsbetrag zwischen dem Ausgabe- und dem Einlösungswert mit dem besonderen Steuersatz von 27,5% zu versteuern ist, hat im Rahmen der Veranlagung eine KESt-Erstattung iHv 2,5% der Bemessungsgrundlage der ursprünglichen KESt-Gutschrift (= 2,5% * 4 * KESt-Gutschrift) zu erfolgen. Damit wird im Ergebnis sichergesellt, dass der Gewinn (Stückzinsen, die seit der Anschaffung des Wertpapiers angefallen sind) mit dem neuen besonderen Steuersatz iHv 27,5% erfasst wird.

Rz 6143 wird geändert (Salzburger Steuerdialog 2014 und Klarstellung)

Rz 6143

Unter dem Oberbegriff „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen" werden grundsätzlich sämtliche positive wie negative Einkünfte aus der tatsächlichen und fiktiven Veräußerung, der Einlösung und der sonstigen Abschichtung erfasst („Substanzgewinne", „Substanzverluste").

Betroffen sind abstrakt sämtliche Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 sind. Damit unterliegen insbesondere Aktien, GmbH-Anteile, Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie nicht verbriefte Forderungen und auch Abschichtungsgewinne bei der echten stillen Gesellschaft § 27 Abs. 3 und 6 EStG 1988. Entscheidend ist ~~nicht~~, ob ein Wirtschaftsgut beim konkreten Steuerpflichtigen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erwirtschaften**t** **kann, weshalb Verbindlichkeiten nicht von § 27 Abs. 3 EStG 1988 umfasst sind.** ~~(hat), sondern lediglich, ob es aufgrund seiner Ausgestaltung darauf ausgerichtet ist, solche Einkünfte zu erwirtschaften~~. Daher fallen zB ~~auch~~ Konvertierungsgewinne von Darlehen **nicht** unter § 27 Abs. 3 EStG 1988 **(VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026)**. **Daher fallen zB auch realisierte Wertsteigerungen von Kryptowährungen (zB Bitcoin), sofern diese zinstragend veranlagt sind, unter § 27 Abs. 3 EStG 1988.**

Ein (Teil-)Nachlass einer Darlehensforderung führt nicht zu positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen beim Darlehensnehmer und umgekehrt nicht zu negativen Einkünften beim Darlehensgeber.

Wird ein eingetretener Substanzschaden ersetzt (etwa weil keine rechtzeitige Veräußerung stattfinden konnte und danach ein Kursverlust eingetreten ist), ist dieser auch im Rahmen der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen zu erfassen (sofern es sich um Wirtschaftsgüter des Neubestands handelt). Als Einkünfte ist nur jener Betrag zu erfassen, der die Anschaffungskosten übersteigt.

Zur Behandlung einer Ausbuchung bzw. Übertragung von Wertpapieren, deren Wert etwa aufgrund einer Insolvenz des Emittenten nahezu null beträgt, siehe Rz 6231a.

Rz 6143a wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

Rz 6143a

Während § 27 Abs. 3 EStG 1988 den Grundtatbestand regelt, enthält § 27 Abs. 6 EStG 1988 Ergänzungstatbestände:

- **§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 enthält den Tatbestand der „Entstrickungsbesteuerung"; die entsprechenden Regelungen wurden aus § 31 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011 übernommen und durch das AbgÄG 2015 umgestaltet. Zu beachten ist, dass nach dem AbgÄG 2011 auch Stückzinsen, anteilige Kapitalerträge bzw. Zinserträge, die auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 EStG 1988 bis zur Meldung gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 entfallen, im Wege der Entstrickungsbesteuerung zu erfassen sind und diese durch die Bank erfolgt, wenn die Voraussetzungen für den Kapitalertragsteuerabzug vorliegen (näher dazu Abschnitt 20.2.2.4).**
- Gemäß § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988 werden die Entnahme oder das sonstige Ausscheiden aus dem Depot grundsätzlich als Realisierung behandelt. Eine Depotübertragung soll hingegen immer dann von diesem Grundsatz ausgenommen sein, wenn die Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich der sich in dem Depot befindlichen Wertpapiere weiterhin gesichert ist (näher dazu Abschnitt 20.2.2.**5**4). Für den Fall des Verlusts des Besteuerungsrechts hinsichtlich der übertragenen Wirtschaftsgüter sind in der **Z 1**~~lit. b~~ vorrangig anzuwendende Sonderbestimmungen vorgesehen.
- ~~§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 enthält den Tatbestand der „Wegzugsbesteuerung"; die entsprechenden Regelungen wurden aus § 31 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011 übernommen. Zu beachten ist, dass nach dem AbgÄG 2011 auch Stückzinsen, anteilige Kapitalerträge bzw. Zinserträge, die auf den Zeitraum vom letzten Zufließen gemäß § 19 EStG 1988 bis zur Meldung gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 entfallen, im Wege der Wegzugsbesteuerung zu erfassen sind und diese durch die Bank erfolgt, wenn die Voraussetzungen für den Kapitalertragsteuerabzug vorliegen (näher dazu Abschnitt 20.2.2.5).~~
- Die Veräußerung von Dividendenscheinen, Zinsscheinen und sonstigen Ansprüchen, wenn die dazugehörigen Aktien, Schuldverschreibungen und sonstigen Anteile nicht

mitveräußert werden, wurde aus § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 in § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 übernommen und wird daher als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen erfasst.

- § 27 Abs. 6 Z 4 EStG 1988 enthält die ausdrückliche Anordnung, dass anlässlich der Veräußerung zugeflossene Stückzinsen im Rahmen der realisierten Wertsteigerung von Kapitalvermögen besteuert werden (vgl. Abschnitt 20.2.2.**4**~~5~~.4).

Rz 6143b wird wie folgt geändert (Klarstellung):

Rz 6143b

~~Werden Kapitalanlagen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 idF BBG 2012 unter Vorbehalt des Fruchtgenusses entgeltlich übertragen, sind die Einkünfte aus einer allfälligen Veräußerung des Fruchtgenussrechtes gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen, wenn das Fruchtgenussrecht nach dem 31.3.2012 eingeräumt wurde. Bei unentgeltlicher Übertragung einer mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Kapitalanlage ergeben sich keine ertragsteuerlichen Auswirkungen, der unentgeltliche Erwerber hat die Anschaffungskosten des Vorgängers fortzuführen.~~

Die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt wirtschaftlich die Übertragung künftiger Ausschüttungen dar. Ein Entgelt für die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist daher als Äquivalent für die übertragenen zukünftigen Ausschüttungen anzusehen und stellt beim **Fruchtgenussbesteller** ~~Empfänger~~ Einkünfte iSd § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar. **Zu den Voraussetzungen unter denen die Einkünfte dem Fruchtgenussberechtigten zugerechnet werden siehe Rz 118.**

Ebenso stellen Einkünfte aus der entgeltlichen Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen einer Forderung/eines Forderungswertpapieres beim Empfänger Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar.

Die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen aus einer Kapitalforderung bewirkt hingegen in der Regel keine Übertragung der Einkünfte (der Einkunftsquelle „Kapitalforderung") auf den

Fruchtgenussberechtigten, da eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung nicht möglich ist. Die Zinsen sind weiterhin als originäre Einkünfte des Fruchtgenussbestellers anzusehen, deren Weiterleitung an den Fruchtgenussberechtigten eine Einkommensverwendung darstellt.

~~Werden Fruchtgenussrechte an Kapitalanteilen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 entgeltlich übertragen oder durch den Eigentümer der fruchtgenussbelasteten Kapitalanlage abgelöst, stellen die Einkünfte daraus bei Veräußerungen nach dem 31.3.2012 ebenfalls Einkünfte iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar.~~ **Wird nach dem 31.3.2012 an Kapitalanlagen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 idF BBG 2012 (Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind) entgeltlich ein Fruchtgenussrecht eingeräumt oder ein solches bestehendes Fruchtgenussrecht entgeltlich übertragen, sind die Einkünfte aus einer allfälligen (Weiter-)Veräußerung des Fruchtgenussrechtes beim Fruchtgenussberechtigten gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen.**

Voraussetzung dafür ist, dass die Dividenden dem Fruchtgenussberechtigten originär zuzurechnen sind. Dazu ist es erforderlich, dass zumindest im Innenverhältnis die Befugnis zur Ausübung des Stimmrechts am Kapitalanteil auf den ~~Fruchtnießer~~**Fruchtgenussberechtigten** übertragen wird und er damit über die Einkunftsquelle disponieren kann.

Erfolgt die Veräußerung bzw. Ablöse eines **vor dem 1.4.2012 entgeltlich eingeräumten** Fruchtgenussrechts an Kapitalanteilen **ist zu unterscheiden:**

- **Wurde das Fruchtgenussrecht vor dem 1.10.2011 entgeltlich eingeräumt, ist die Veräußerung nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist gemäß § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 steuerfrei.**
- **Wurde das Fruchtgenussrecht nach dem 30.9.2011 entgeltlich eingeräumt, ist die Veräußerung gemäß § 124b Z 184 zweiter Teilstrich EStG 1988 als Einkünfte aus Spekulationsgeschäft steuerpflichtig, wobei ein besonderer Steuersatz dennoch anzuwenden ist.**

~~nach dem 31.12.2011 und vor dem 1.4.2012, sind die Einkünfte daraus unter § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erfassen (siehe Rz 115a).~~

~~Ebenso stellen Einkünfte aus der entgeltlichen Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen einer Forderung/eines Forderungswertpapieres beim Empfänger Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar.~~

~~Die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen aus einer Kapitalforderung bewirkt in der Regel keine Übertragung der Einkünfte auf den Fruchtnießer, da eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung nicht möglich ist. Die Zinsen sind weiterhin als originäre Einkünfte des Fruchtgenussbestellers anzusehen, deren Weiterleitung an den Fruchtnießer eine Einkommensverwendung darstellt.~~

Bei unentgeltlicher Übertragung einer mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Kapitalanlage ergeben sich keine ertragsteuerlichen Auswirkungen, der unentgeltliche Erwerber hat die Anschaffungskosten des Vorgängers fortzuführen.

Der Abschnitt 20.2.2.4 samt Unterabschnitten wird zum Abschnitt 20.2.2.5 samt Unterabschnitten. Die Rz 6147 bis 6161 werden in die Rz 6159 bis 6171 überführt und zum Teil wie folgt geändert (Verweisanpassungen):

Rz ~~6147~~6159

Während die ~~neu eingeführten,~~ die Substanz erfassenden Haupttatbestände des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 die Steuerpflicht stets an einen tatsächlichen Realisierungsvorgang (etwa einem Verkauf) anknüpfen, stellt der Nebentatbestand des § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988 eine Realisierungsfiktion dar. Dabei werden die Entnahme und das sonstige Ausscheiden aus dem Depot als der Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gleichgestellte steuerpflichtige Vorgänge normiert. Im Folgenden wird der Ausdruck „Entnahme" auch stellvertretend für „das sonstige Ausscheiden" verwendet.

Zweck des Depotentnahmetatbestandes ist die Sicherstellung einer möglichst lückenlosen Erfassung der Einkünfte aus Kapitalvermögen und die Verhinderung von Umgehungskonstruktionen, die zu einer Unterbrechung der Besteuerungskette führen.

Die Veräußerungsfiktion führt – so keine Ausnahme zum Tragen kommt – zur Steuerpflicht des Entnahmevorgangs, was unter anderem zur Folge hat, dass die einmal eingetretene Steuerpflicht sowie eine daraus folgende vorgenommene Besteuerung durch

Kapitalertragsteuerabzug nicht wieder beseitigt bzw. rückgängig – auch nicht im Rahmen der Veranlagung – gemacht werden kann.

Durch die Inkrafttretensbestimmungen und die Anknüpfung an die Haupttatbestände des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 kommen die Regeln über die Depotentnahme nur auf Neuvermögen im Sinne des § 124b Z 185 EStG 1988 und nur auf Vorgänge nach dem 31.3.2012 zur Anwendung.

Rz ~~61~~486160

Grundsätzlich kommt der Nebentatbestand der Depotentnahme unabhängig von anderen Realisierungstatbeständen zur Anwendung, sofern keine der Ausnahmebestimmungen des § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988 greift. Erfolgt die Depotübertragung im Zuge einer Veräußerung, für die der Abzugsverpflichtete Kapitalertragsteuer einzubehalten hat, führt sie zu keiner weiteren Besteuerung. Erfolgt jedoch ein der Depotentnahme vor- oder nachgelagerter „privater" Verkauf – außerhalb des Depots –, entsteht aufgrund der Depotentnahme bzw. -übertragung Steuerpflicht.

> *Beispiel 1:*
>
> *A verkauft seine auf einem Depot verwahrten Aktien privat an B weiter. Zur Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag veranlasst A die Übertragung der Wertpapiere auf das Depot von B.*
>
> *Der private Verkauf stellt einen steuerpflichtigen Vorgang dar, der mangels Abwicklung durch eine depotführende Stelle nicht dem KESt-Abzug unterliegt. Die Entnahme aus dem Depot zwecks Übertragung auf das Depot des Käufers fällt allerdings unter § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988, weil diese Bestimmung nicht subsidiär zur Anwendung kommt und eine Ausnahme für entgeltliche Übertragungen nicht vorgesehen ist, und es ist KESt abzuziehen (zu einer allfälligen Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung sogleich unten).*

Rz ~~6148a~~6160a

Eine doppelte Erfassung der eingetretenen Wertsteigerung findet allerdings auch bei „privaten" Veräußerungen letztlich nicht statt: Treten mehrere steuerpflichtige Realisierungsvorgänge in zeitlicher Folge ein, werden die Anschaffungskosten immer dann nach oben angepasst, wenn eine eingetretene Wertsteigerung bereits im Rahmen eines steuerpflichtigen Realisierungsvorganges steuerlich erfasst worden ist. Bei mehreren

nacheinander gelegenen steuerpflichtigen Vorgängen würde somit immer nur die zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerung besteuert werden.

Im Fall eines privaten, einer Depotentnahme nachgelagerten Verkaufs würde sich eine solche Anpassung wie folgt darstellen:

> *Beispiel 2:*
>
> *A entnimmt seine um 100 angeschafften, auf einem Depot verwahrten Aktien (Ausfolgung). Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Entnahme beträgt 120, womit die eingetretene Wertsteigerung von 20 mit 25% KESt besteuert wird.*
>
> *A verkauft die Aktien privat an B um 130. Die steuerlich relevanten Anschaffungskosten betragen aufgrund der vorangegangenen Depotentnahme 120, womit nur die zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerung von 10 – in der Veranlagung – steuerpflichtig ist.*

Im Falle eines der Depotentnahme vorgelagerten privaten Verkaufs wird keine Anpassung der Anschaffungskosten durch die depotführende Stelle erfolgen; die Einfachbesteuerung wird diesfalls im Wege der Veranlagung sichergestellt.

> *Beispiel 3:*
>
> *A verkauft seine um 100 angeschafften, auf einem Depot verwahrten Aktien privat an B um 120. Der private Verkauf stellt einen steuerpflichtigen Vorgang dar, der mangels Abwicklung durch eine depotführende Stelle nicht dem KESt-Abzug unterliegt. Besteuert wird – in der Veranlagung – der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten, somit 20.*
>
> *Zur Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag veranlasst A die Übertragung der Wertpapiere auf das Depot von B, was ebenfalls einen steuerpflichtigen Vorgang nach § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988 darstellt. Der gemeine Wert der Wertpapiere beträgt inzwischen 140.*
>
> *Die depotführende Stelle nimmt den KESt-Abzug ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 40 (GW 140 – AK 100) vor. Aufgrund des vorangegangenen steuerpflichtigen Verkaufs ist nur die zwischenzeitlich eingetretene Wertsteigerung von 20 steuerlich relevant. In der Veranlagung wird sodann der überhöhte KESt-Betrag auf die aus dem privaten Verkauf entstehende Steuerschuld angerechnet, womit es zu keiner Nachzahlung kommt.*

Rz ~~6149~~6161

Die aufgrund der Veräußerungsfiktion entstehende Steuerpflicht bei Depotentnahmen wird von zahlreichen Ausnahmen durchbrochen. Die von den Ausnahmetatbeständen erfassten nicht steuerbaren Vorgänge lassen sich in zwei Grundfälle unterteilen:

- Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen, und
- unentgeltliche Übertragungen auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen.

Außerhalb dieser beider Fallgruppen sieht § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988 keine Befreiung vor und es erfolgt somit aus Sicht der depotführenden Stelle zwingend eine – gegebenenfalls im Rahmen der Veranlagung zu korrigierende — Realisierung; so liegt zB bei einem Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG weder eine Übertragung auf das Depot „desselben" Steuerpflichtigen, noch eine unentgeltliche Übertragung auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen vor.

Rz ~~6151~~6163

Der erste Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung auf ein anderes Depot „bei derselben depotführenden Stelle" (§ 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ erster Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen jene Fälle, in denen es weder zu einer Änderung der depotführenden Stelle noch zu einer Änderung des Depotinhabers kommt und somit lediglich eine Übertragung von einem bestehenden auf ein zweites – ebenfalls bestehendes oder neu eröffnetes – Depot vorliegt (Depotübertrag).

Die Beibehaltung der depotführenden Stelle beim Depotübertrag ändert daher nichts an der Verfügbarkeit der für den Kapitalertragsteuerabzug relevanten Daten und der haftungsbewährten Verpflichtung, den Abzug und die Abfuhr der Kapitalertragsteuer korrekt durchzuführen.

Rz ~~6151a~~6163a

Diese Ausnahme bei Depotüberträgen gilt grundsätzlich sowohl für in- als auch für ausländische Sachverhalte. Eine Übertragung von einem Depot bei einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein anderes Depot bei derselben ausländischen depotführenden Stelle desselben Steuerpflichtigen ist damit ebenfalls vom Ausnahmetatbestand erfasst. Dies gilt jedoch nur dann, wenn sichergestellt wird, dass die ausländische depotführende Stelle die Anschaffungskosten anlässlich der Übertragung beibehält und fortführt oder der Steuerpflichtige eine Meldung an das zuständige Finanzamt vornimmt (siehe Abschnitt 20.2.2.**5**4.3.1.4). Bei einer Übertragung auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen bei einer ausländischen Zweigstelle der übertragenden inländischen depotführenden Stelle ist

nicht § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ erster TS EStG 1988, sondern § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ dritter TS EStG 1988 anzuwenden.

Rz ~~6152~~6164

Der zweite angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung auf ein Depot „bei einer inländischen depotführenden Stelle" (§ 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ zweiter Teilstrich EStG 1988). Dies gilt gemäß Art. 29 des **Steuerabkommens mit der Schweiz (**Abkommen~~s~~ mit der Schweiz über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt**) sowie gemäß Art. 31 des Steuerabkommens mit Liechtenstein (Abkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern)** auch für Übertragungen auf ein Depot bei einer schweizerischen **oder liechtensteinischen** depotführenden Stelle**, wenn diese Übertragungen vor dem 1.1.2017 stattgefunden haben**. Darunter fallen jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige seine Depotpositionen auf eine andere depotführende Stelle überträgt.

Da – anders als beim Depotübertrag – bei einem Wechsel der depotführenden Stelle die Besteuerungskontinuität nicht automatisch gewährleistet ist, kommt die Ausnahme nur dann zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, der übernehmenden depotführenden Stelle die Anschaffungskosten mitzuteilen. Die Weitergabe der für den Kapitalertragsteuerabzug relevanten Daten ermöglicht der übernehmenden depotführenden Stelle, zukünftig den Kapitalertragsteuerabzug korrekt durchzuführen.

Die Beauftragung der übertragenden depotführenden Stelle stellt zugleich eine Entbindung vom Bankgeheimnis im Sinne des § 38 Abs. 2 Z 5 BWG dar und muss schriftlich erfolgen.

Rz ~~6152a~~6164a

Darüber hinaus ist es auch notwendig, dass die übertragende depotführende Stelle auftragsgemäß die Daten auch tatsächlich mitteilt und dass die mitgeteilten Daten inhaltlich richtig sind. Bei auftragswidriger Unterlassung der Datenweitergabe oder bei Mitteilung falscher Daten sind die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung des § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ zweiter TS EStG 1988 nicht erfüllt, womit die Depotübertragung einen steuerpflichtigen

Vorgang darstellt. Die übertragende depotführende Stelle ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 zur Haftung heranzuziehen.

Rz ~~6153~~6165

Der dritte angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung „von einer inländischen depotführenden Stelle" auf ein Depot „bei einer ausländischen depotführenden Stelle" (§ 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ dritter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige Wertpapiere von einem inländischen auf ein ausländisches Depot überträgt.

Ist der Depotinhaber weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig, **wird**~~geht~~ in diesen Fällen das Besteuerungsrecht hinsichtlich der übertragenen Wertpapiere grundsätzlich nicht **eingeschränkt**~~verloren~~. Im Fall des Verlusts des Besteuerungsrechts kommen allerdings die Ausnahmebestimmungen des § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988 aufgrund ihres subsidiären Charakters gegenüber den in § 27 Abs. 6 Z **1**~~1 lit. b~~ EStG 1988 geregelten **Entstrickungs**~~Wegzugs~~fällen nicht zur Anwendung.

Rz ~~615~~46166

Der vierte angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung „von einer ausländischen depotführenden Stelle" auf ein Depot „bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle" (§ 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ vierter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen ausschließlich jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige im Ausland verwahrte Wertpapiere auf andere ausländische Depots überträgt. Erfasst sind dabei sowohl Übertragungen innerhalb desselben Staates als auch solche in andere Staaten.

Die Ausnahmebestimmung kommt in diesen Fällen nur dann zur Anwendung, wenn der Depotinhaber den Übertragungsvorgang seinem Wohnsitzfinanzamt meldet. Die Mitteilung an das Finanzamt muss innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung vorgenommen werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),
- soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,
- seine Adresse,

- die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),
- die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter und
- jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt.

Rz ~~6157~~6167b

Zu Gemeinschaftsdepots siehe Abschnitt 20.2.2.**5**4.3.3.

Rz ~~6158~~6168

Der erste auf unentgeltliche Übertragungen anwendbare Ausnahmetatbestand erfasst unentgeltliche Übertragungen „von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen" (§ 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ vierter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen alle unentgeltlichen Übertragungen von einem ausländischen Depot, daher sowohl Übertragungen von einem ausländischen Depot auf ein anderes ausländisches Depot (inklusive reiner Depotüberschreibungen) als auch Übertragungen von einem ausländischen Depot auf ein inländisches Depot.

Die Ausnahmebestimmung kommt in allen diesen Fällen nur dann zur Anwendung, wenn der Inhaber des Depots, von dem aus übertragen wird, den Übertragungsvorgang seinem Wohnsitzfinanzamt meldet. Die Mitteilung an das Finanzamt muss innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung vorgenommen werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),
- soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,
- seine Adresse,
- die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),
- die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter,
- jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt und
- den eindeutig identifizierbaren Steuerpflichtigen, auf den die Übertragung erfolgt.

Rz ~~6159~~6169

Der zweite auf unentgeltliche Übertragungen anwendbare Ausnahmetatbestand erfasst unentgeltliche Übertragungen „von einer inländischen depotführenden Stelle auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen" (§ 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ fünfter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen grundsätzlich alle – spiegelbildlich zu den in § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ vierter Teilstrich EStG 1988 erfassten Fällen – unentgeltlichen Übertragungen von einem inländischen Depot. Bei der Übertragung auf ein ausländisches Depot eines anderen Steuerpflichtigen ist allerdings zu überprüfen, ob durch die Übertragung ein **Entstrickung**~~Wegzug~~tatbestand verwirklicht wird. Im Zweifel ist dabei von einer Übertragung an einen beschränkt Steuerpflichtigen auszugehen (siehe Abschnitt 29.**3**4.2.1).

Die Ausnahmebestimmung kommt in allen diesen Fällen nur dann zur Anwendung, wenn:

- der übertragenden depotführenden Stelle anhand geeigneter Unterlagen der unentgeltliche, der Übertragung zugrunde liegende zivilrechtliche Vorgang nachgewiesen wird, oder
- der Depotinhaber die übertragende depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt den Übertragungsvorgang anzuzeigen.

Rz ~~6159d~~6169d

Wird die Mitteilung vorgenommen, wird in der Regel zu überprüfen sein, ob durch die unentgeltliche Übertragung Umstände eingetreten sind, durch die das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird („**Entstrickung**~~Wegzug~~sbesteuerung").

Rz ~~6160~~6170

Werden zu einem bestehenden, in Alleininhaberschaft stehenden Depot weitere Depotinhaber zugelassen, die dann entweder alleine (Oder-Depot) oder nur gemeinsam mit anderen Depotinhabern (Und-Depot) über die hinterlegten Wertpapiere zu verfügen berechtigt sind, liegt ein Übertragungsvorgang vor, der eine Entnahme im Sinne des § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988 darstellt. Ob dieser Vorgang steuerpflichtig ist, ist davon abhängig, ob es sich um eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung handelt.

Für Zwecke des KESt-Abzuges kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass eine Änderung der Depotinhaberschaft steuerlich unbeachtlich ist. Zur Vermeidung von Missbräuchen gilt dies nicht, wenn nach einem Hinzutritt eines weiteren Depotinhabers innerhalb von sechs Monaten

- bei Einzeldepots der ursprüngliche Depotinhaber ausscheidet;
- bei Gemeinschaftsdepots alle zum Zutrittszeitpunkt bereits vorhandenen Depotinhaber ausscheiden.

In einem solchen Fall ist, sofern der Steuerpflichtige eine unentgeltliche Übertragung nicht nachweist (§ 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ fünfter TS erster Sub-TS EStG 1988) oder die depotführende Stelle zur Datenweitergabe ermächtigt (§ 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ fünfter TS zweiter Sub-TS EStG 1988), von einer KESt-pflichtigen Depotübertragung auszugehen. Die steuerpflichtige Realisierung findet dabei zum Zeitpunkt des Ausscheidens des (letzten) ursprünglichen Depotinhabers im Ausmaß des gesamten Wertpapierbestandes statt. Dem neuen Depotinhaber sind somit die übertragenen Wertpapiere mit den entsprechend erhöhten Anschaffungskosten zuzurechnen.

Rz ~~6160a~~6170a

Entsteht ein Oder-Depot im Ausland, kommt die Ausnahmebestimmung des § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ vierter Teilstrich EStG 1988 nur dann zur Anwendung, wenn der ursprüngliche Alleininhaber den Übertragungsvorgang seinem Wohnsitzfinanzamt meldet. Zur Meldung siehe Abschnitt 20.2.2.**5**~~4~~.3.2.2.

Der Abschnitt 20.2.2.5 samt Unterabschnitten wird zum Abschnitt 20.2.2.4 samt Unterabschnitten. Die Rz 6162 bis 6171c werden in die Rz 6147 bis 6158c überführt und zum Teil geändert. Zugleich wird Abschnitt 20.2.2.4.10 mit den Rz 6157 bis 6157c neu eingefügt; der bisherige Abschnitt 20.2.2.5.10 wird daher zum Abschnitt 20.2.2.4.11 (AbgÄG 2015)

20.2.2.~~5~~4 ~~Wegzug~~Entstrickung

Rz ~~6162~~6147

Der **Entstrickungst**~~T~~atbestand ~~des Wegzugs~~ hat Vorrang gegenüber dem Tatbestand der Depotentnahme.

Als Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gelten auch Umstände, die zu~~rm~~ **Einschränkung**~~Verlust~~ des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Abs. 3 oder eines Derivates im Sinne des Abs. 4 führen (§ 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988). Anders als bei der Vorgängerbestimmung des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 sind nicht nur wesentliche Beteiligungen (mindestens 1%) an Körperschaften erfasst, sondern sämtliche Wirtschaftsgüter und Rechtspositionen, die zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 geeignet sind. Dem Grunde nach gehören dazu insbesondere Aktien, GmbH-Anteile, Anteile an Kapitalanlagefonds, § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde, Optionen, Termingeschäfte, stille Beteiligungen, Darlehen und Schuldverschreibungen.

Rz ~~6162a~~6148

Die Veräußerungsfiktion greift daher immer dann, wenn durch Umstände, welcher Art auch immer, irgendeine Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes oder Derivates iSd § 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 ~~verloren geht~~**eingeschränkt wird**. Maßgeblich sind somit nicht nur die Veräußerung selbst, sondern jegliche von den Grundtatbeständen erfassten Realisierungsvorgänge, wie etwa die Liquidation, der Differenzausgleich oder die sonstige Abschichtung. Geht somit hinsichtlich eines der steuerpflichtigen Realisierungsvorgänge das Besteuerungsrecht der Republik Österreich verloren, gelten die Umstände, die ~~zum Verlust~~ **zur Einschränkung** geführt haben, als Veräußerung und lösen somit die Steuerpflicht aus. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn hinsichtlich eines einzelnen Wirtschaftsgutes oder Derivates iSd § 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 für bestimmte Realisierungsvorgänge das Besteuerungsrecht nicht **eingeschränkt wird**~~verloren geht~~, für andere Realisierungsvorgänge hingegen schon.

Ein**e Einschränkung** ~~Verlust~~ des Besteuerungsrechtes tritt auch dann ein, wenn das Besteuerungsrecht zwar dem Grunde nach aufrecht vorhanden ist, allerdings der Höhe nach eingeschränkt wird.

Umstände, die **zur Einschränkung** ~~zum Verlust~~ des Besteuerungsrechtes führen können, sind ua. die Wohnsitzverlegung in das Ausland, die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern und Derivaten an einen Steuerausländer oder die Übertragung auf eine

ausländische Stiftung, wenn in allen diesen Fällen das Besteuerungsrecht Österreichs auf Grund des EStG 1988 oder durch ein DBA an zukünftigen Realisierungsüberschüssen **eingeschränkt wird**~~verloren geht~~.

Rz ~~6162b~~6148a

Im Folgenden wird der Ausdruck „~~Wegzug~~**Entstrickung**" stellvertretend für alle möglichen Umstände, in denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich **eingeschränkt wird** ~~verloren geht~~, verwendet. Eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich. Auch der Tod des Steuerpflichtigen oder der Abschluss bzw. die Änderung eines DBA kann einen Umstand iSd § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 darstellen **(siehe dazu auch Rz 2518)**.

Die Steuerpflicht tritt auch dann ein, wenn zwar der inländische Wohnsitz und demzufolge auch die unbeschränkte Steuerpflicht beibehalten wird, aber wegen der Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in einen anderen Staat der ausschließliche Besteuerungsanspruch an späteren Wertsteigerungen durch das Abkommen dem anderen Staat übertragen wird.

Bei Wegzug **einer natürlichen Person** in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist vorgesehen, dass die anlässlich des Wegzugs entstandene Steuerschuld auf Antrag nicht festzusetzen ist. **Dies gilt ebenso bei der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes oder Derivates an eine andere natürliche Person, die in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig ist.**

Rz ~~6162c~~6148b

Art. 13 Abs. 4 des DBA-Schweiz (Revisionsprotokoll) sieht hinsichtlich in- und ausländischer Gesellschaftsbeteiligungen im Fall des tatsächlichen Wegzugs (Wohnsitzverlegung) in den anderen Vertragsstaat zeitlich unbeschränkt die Beibehaltung des Besteuerungsrechtes des bisherigen Ansässigkeitsstaates im Fall der Veräußerung vor, wobei sichergestellt wird, dass die bis zum Wegzug angewachsenen stillen Reserven im Wegzugsstaat steuerhängig bleiben. Art. 13 Abs. 4 des revidierten Abkommens enthält das abkommensrechtliche Verbot einer Besteuerung lediglich aus Anlass des Wegzuges; dieses Verbot steht einer bloßen Ermittlung

der Steuerschuld aus Anlass des Wegzugs nicht entgegen. Das bedeutet für die Anwendbarkeit von § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988:

Bei einer Beteiligung von mindestens 1% an einer österreichischen Körperschaft kommt § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 nicht zur Anwendung, ~~da~~ **weil** gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 nach dem Wegzug beschränkte Steuerpflicht besteht und diese durch das DBA-Schweiz nicht eingeschränkt wird.

Bei einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft kommt § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 zur Anwendung, ~~da~~ **weil** bereits nach innerstaatlichem Recht nach dem Wegzug keine Steuerpflicht mehr besteht. Das im DBA-Schweiz enthaltene Verbot einer Besteuerung lediglich aus Anlass des Wegzugs hindert Österreich aber daran, die Steuerschuld im Jahr des Wegzugs festzusetzen; es kommt damit faktisch zu einem Besteuerungsaufschub, der § 27 Abs. 6 Z 1 lit. **a**~~b 2. Satz~~ EStG 1988 entspricht. Es bestehen daher keine Bedenken, die in Abschnitt 20.2.2.**4**~~5~~.9 vorgesehenen Regelungen auf diesen Fall entsprechend anzuwenden.

Art. 13 Abs. 4 DBA-Schweiz kommt allerdings nur in Fällen des unmittelbaren Ansässigkeitswechsels zur Anwendung, sodass im Falle von zwei Ansässigkeitswechseln (zB Wegzug von Österreich nach Großbritannien und dann weiterer Wegzug in die Schweiz) davon auszugehen ist, dass die Bestimmung keine Anwendung findet (vgl. EAS 3378).

Auf sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 **(zB Investmentfondsanteile)** und auf andere Umstände (andere als der Ansässigkeitswechsel), die zu**r**~~m~~ **Einschränkung**~~Verlust~~ des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zur Schweiz führen können (zB eine unentgeltliche Übertragung an eine in der Schweiz ansässige Person), kommen die speziellen abkommensrechtlichen Bestimmungen hingegen nicht zur Anwendung.

Rz ~~6163~~6149

Im Falle des Wegzugs werden Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften erfasst, wenn das Besteuerungsrecht Österreichs (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e bzw. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) **eingeschränkt wird**~~verloren geht~~.

Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften werden hingegen stets erfasst. In den letztgenannten Fällen **kommt es**~~führt der Wegzug~~ immer zum Entstehen einer Steuerschuld nach § 27 Abs. **6**~~3 und 4~~ EStG 1988, denn in diesen Fällen geht mit dem Eintritt der beschränkten Steuerpflicht bereits nach inländischem Recht das Besteuerungsrecht an den Wertsteigerungen verloren, weil solche Beteiligungen nicht von § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 erfasst sind.

Zum Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld bei Wegzug **einer natürlichen Person** in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts-und Vollstreckungshilfe besteht, **sowie bei unentgeltlichen Übertragungen an eine andere natürliche Person in einen solchen Staat** siehe Abschnitt 20.2.2.**4**~~5~~.9.

Rz ~~616~~46150

Ebenso wie bei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, führt ~~der~~ **ein** Wegzug in Bezug auf sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 stets zum Entstehen der Steuerpflicht gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988. Mit Eintritt der beschränkten Steuerpflicht geht nämlich auch bezüglich sonstiger Wirtschaftsgüter und Derivate nach inländischem Recht das Besteuerungsrecht an den Wertsteigerungen verloren, weil § 98 Abs. 1 EStG 1988 abgesehen von Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften keine sonstigen Wirtschaftsgüter und Derivate erfasst. Als sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate kommen insbesondere Anteilscheine an Investmentfonds, Anleihen, stille Beteiligungen, Index- und sonstige Zertifikate sowie Optionen in Betracht.

Rz ~~6165~~6151

Durch die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen werden anteilige Einkünfte aus der Überlassung von Kapital („Stückzinsen") nicht mehr als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, sondern als Teil des Kapitalstamms behandelt: Gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 sind sie beim Veräußerer Teil des Veräußerungserlöses, beim Erwerber Teil der Anschaffungskosten. Entsprechendes gilt, wenn die Veräußerung lediglich fingiert wird, wie es auch bei~~m~~ **der Entstrickung**~~Wegzug~~ im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 der

Fall ist. Hier sind die Stückzinsen ein Bestandteil des gemeinen Werts im Sinne des § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 (siehe dazu Abschnitt 20.1.1.2). Dies gilt auch im Falle des Zuzugs sowie bei einer steuerpflichtigen Depotentnahme bzw. -übertragung.

Rz ~~6166~~6152

Unter die in § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 normierte **Entstrickungs**~~Wegzugs~~besteuerung fallen nur im Privatvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate.

Rz ~~6167~~6153

Der Steuerpflicht unterliegt der Wertzuwachs der Wirtschaftsgüter und Derivate während der Dauer der inländischen Ansässigkeit (inklusive allfälliger Stückzinsen). Es ist dies der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt **der Einschränkung des Besteuerungsrechts**~~des Wegzugs~~ (inklusive allfälliger Stückzinsen) und den Anschaffungskosten (§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988).

Im Fall eines vorhergehenden Zuzuges nach Österreich oder eines sonstigen vorhergehenden Eintrittes in die unbeschränkte Steuerpflicht hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes oder Derivates im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 (zB Erwerb einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft im Erbweg) soll der vor **der Verstrickung**~~dem Zuzug~~ angefallene Wertzuwachs nicht in die Steuerpflicht einbezogen werden. Dies wird gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. **e**~~b~~ EStG 1988 durch Ansatz des gemeinen Wertes anlässlich des Zuzuges als Anschaffungskosten erreicht (siehe aber Abschnitt 20.2.2.**4**~~5~~.9 bei vorhergehendem Wegzug mit Unterbleiben der Steuerfestsetzung).

Findet vor dem Eintritt in die inländische unbeschränkte Steuerpflicht im Ausland eine **Entstrickungs**~~Wegzugs~~besteuerung statt, besteht – sofern sich nicht aus einem Doppelbesteuerungsabkommen anderes ergibt – keine Bindung an den im Ausland als fiktiven **Entstrickungs**~~Wegzugs~~gewinn angesetzten Wert.

Rz ~~6168~~6154

Die Bestimmungen über den Verlustausgleich bei Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 8 EStG 1988) kommen grundsätzlich auch im Rahmen der **Entstrickung**~~Wegzugs~~besteuerung zur Anwendung.

Wird anlässlich einer~~s~~ **Entstrickung**~~Wegzugs~~ die Besteuerung sofort vorgenommen **oder in Raten entrichtet** (es findet keine Nichtfestsetzung der Steuerschuld statt), können die **entstrickungs**~~wegzugs~~bedingten Verluste oder Gewinne im Rahmen des Verlustausgleichs entsprechend behandelt werden. **Das bedeutet, wenn anlässlich einer Entstrickung eines Wirtschaftsguts iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 oder Derivats iSd § 27 Abs. 4 EStG 1988 das Ratenzahlungskonzept zur Anwendung kommt, werden – wie bei einer Sofortbesteuerung der Entstrickungsbeträge – die entstrickungsbedingten Verluste oder Gewinne im Rahmen des Verlustausgleichs entsprechend § 27 Abs. 8 EStG 1988 behandelt.**

Beispiel 1:

*Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A schenkt ein Aktienpaket seinem in ~~Kroatien~~ **China** ansässigen Neffen. Im Jahr der Schenkung ist der Wert des Aktienpakets um 100 höher als bei der Anschaffung, zusätzlich hat A Verluste von 30 aus dem Verkauf einer Anleihe. Die Übertragung des Aktienpakets unterliegt der **Entstrickung**~~Wegzug~~sbesteuerung; A kann den **Entstrickungs**~~Wegzugs~~gewinn von 100 um die erlittenen Verluste von 30 reduzieren, womit insgesamt 70 steuerpflichtig sind **(keine Ratenzahlung)**.*

Beispiel 2:

*Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige B legt seine im Privatvermögen gehaltenen Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds in eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte seines Betriebes **ein**. Im Jahr der Einlage ist der Wert der Anteilscheine um 50 niedriger als bei der Anschaffung, zusätzlich hat B Gewinne von 120 aus dem Verkauf eines Aktienpakets. Die Einlage der Anteilscheine unterliegt der **Entstrickung**~~Wegzug~~sbesteuerung; B kann den **Entstrickungs**~~Wegzugs~~verlust von 50 mit dem Veräußerungsgewinn von 120 ausgleichen, womit insgesamt 70 steuerpflichtig sind **(keine Ratenzahlung)**.*

Beispiel 3:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige C überträgt seine im Privatvermögen gehaltenen Aktien an eine intransparente liechtensteinische Privatstiftung. Im Jahr der Übertragung ist der Wert der Aktien um 140 höher als bei der Anschaffung, zusätzlich hat C Verluste in Höhe von 12,73 aus dem Verkauf von Investmentfondsanteilen. Die Übertragung der Aktien unterliegt der Entstrickungsbesteuerung, wobei C in der Steuererklärung einen Antrag auf Ratenzahlung stellen kann, wonach die Abgabenschuld gleichmäßig über einen Zeitraum von sieben Jahren zu entrichten ist. Da die Abgabenschuld jedoch bereits im Jahr der Übertragung entsteht, kann C den Verlust aus der Veräußerung der Investmentfondsanteile von 12,73 mit dem Veräußerungsgewinn von 140 ausgleichen, womit insgesamt 127,27 steuerpflichtig sind. Die darauf entfallende Steuerschuld (35 = 127,27 * 27,5%) kann daher auf Antrag auf sieben Jahre gleichmäßig verteilt (5)

entrichtet werden. Eine spätere vorzeitige Fälligstellung der Raten hat keine Auswirkungen auf die Verlustverwertung.

Wird auf Antrag des Steuerpflichtigen die Steuerschuld nicht festgesetzt, ist hingegen ein sofortiger Ausgleich des **Entstrickungs**~~Wegzugs~~gewinns mit sonstigen realisierten Verlusten nicht möglich. **Dies gilt auch für einen Ausgleich von im Zuge des Wegzugs entstandenen Entstrickungsverlusten mit Entstrickungsgewinnen.**

*Beispiel **4**~~3~~:*

*Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A zieht nach Deutschland. Im Jahr des Wegzugs ist der Wert seines Aktienpakets um 100 höher als bei der Anschaffung, zusätzlich hat A Verluste von 30 aus dem Verkauf einer Anleihe. Die Wohnsitzverlegung unterliegt der **Entstrickung**~~Wegzugs~~besteuerung. A kann dabei entweder:*

1. *die Nichtfestsetzung der durch den Wegzug entstandenen Steuerschuld beantragen; diesfalls wird die ESt iHv 2**7,**5 (2**7,**5% von 100**; bis 31.12.2015 25: 25% von 100**) nicht festgesetzt, wohingegen die Verluste von 30 mangels Ausgleichsmöglichkeit (zunächst) nicht verwertet werden können;*
2. *oder auf die Beantragung der Nichtfestsetzung der durch den Wegzug entstandenen Steuerschuld verzichten; diesfalls wird der **Entstrickungs**~~Wegzugs~~gewinn von 100 um die erlittenen Verluste von 30 reduziert, womit die ESt **19,25**~~17,5~~ (2**7,**5% von 70**; bis 31.12.2015 17,5: 25% von 70**) beträgt.*

Beispiel 5:

Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige C zieht nach Deutschland, wodurch an seinen im Privatvermögen gehaltenen Aktien A ein Entstrickungsgewinn iHv 100 entsteht und an seinen im Privatvermögen gehaltenen Aktien B ein Entstrickungsverlust iHv 50. Die Wohnsitzverlegung unterliegt der Entstrickungsbesteuerung.
C kann dabei entweder:

1. ***die Nichtfestsetzung der durch den Wegzug entstandenen Steuerschuld beantragen; diesfalls wird die ESt iHv 27,5 (27,5% von 100; bis 31.12.2015 25: 25% von 100) nicht festgesetzt, wohingegen die Verluste von 50 mangels Ausgleichsmöglichkeit (zunächst) nicht verwertet werden können;***
2. ***oder auf die Beantragung der Nichtfestsetzung der durch den Wegzug entstandenen Steuerschuld verzichten; diesfalls wird der Entstrickungsgewinn von 100 um die erlittenen Verluste von 50 reduziert, womit die ESt 13,75 (27,5% von 50; bis 31.12.2015 12,5: 25% von 50) beträgt.***

Kommt es aufgrund eines dem Wegzug zeitlich nachgelagerten Realisierungsvorgangs (zB Veräußerung oder Weiterzug in einen Drittstaat) zu einer Festsetzung der Steuer, sind im

Rahmen der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres die zunächst nicht verwertbaren Verluste nachträglich zu berücksichtigen (siehe Beispiel **5**4). Ein Ausgleich mit späteren (zB im Jahr des Realisierungsvorganges eingetretenen) Verlusten ist dagegen nicht möglich.

Rz ~~6169~~6155

Die Besteuerung anlässlich **der Entstrickung** ~~des Wegzugs~~ findet – sofern § 27a Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung kommt – bei auf einem inländischen Depot verwahrten Wirtschaftsgütern und Derivaten grundsätzlich durch Kapitalertragsteuerabzug statt (siehe dazu Abschnitt 29.**3**4)**, wobei das Ratenzahlungskonzept ausschließlich im Rahmen der Veranlagung in Anspruch genommen werden kann (siehe dazu Rz 2518d)**.

Sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate werden im Rahmen der Veranlagung erfasst, wobei grundsätzlich der reguläre 2**7,**5-prozentige Sondersteuersatz des § 27a Abs. 1 **Z 2** EStG 1988 zur Anwendung kommt **(bis 31.12.2015 sowie bei Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten gemäß § 27a Abs. 1 Z 1 EStG 1988: 25%)**. Handelt es sich bei den Wirtschaftsgütern und Derivaten hingegen um solche im Sinne des § 27a Abs. 2 EStG 1988, ist der Tarifsteuersatz anzuwenden (zB bei Anteilscheinen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde, die bei ihrer Begebung entweder in rechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht nicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten worden sind). Auch das Optieren auf die Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 ist möglich, wobei hier auch im Fall der nachträglichen Festsetzung nach § 295a BAO stets der Steuertarif des Wegzugsjahres zur Anwendung kommt. Der Antrag auf Anwendung des allgemeinen Steuertarifs kann nur im Wegzugsjahr gestellt werden.

Rz ~~6170~~6156

Bei Wegzug **einer natürlichen Person** in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen (§ 27 Abs. 6 Z 1

lit. **a**~~b 2. Satz~~ EStG 1988). Das Antragsrecht steht dabei für jedes im Zeitpunkt des Wegzugs vorhandene Wirtschaftsgut oder Derivat gesondert zu. **Ein Antrag auf Nichtfestsetzung kann außerdem bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern und Derivaten an eine andere natürliche Person gestellt werden, die in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig ist (zB Schenkung oder Übergang der Wirtschaftsgüter oder Derivate von Todes wegen auf eine natürliche Person).**

~~Als Wegzug gelten alle Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen (Abschnitt 20.2.2.5.1, zB auch Übertragung auf ausländische Stiftung, Schenkung an einen Steuerausländer, Einlage in einen Betrieb bzw. Betriebsstätte, hinsichtlich derer Österreich kein Besteuerungsrecht hat, oder Tod des Steuerpflichtigen mit Übergang der Wirtschaftsgüter oder Derivate auf einen Steuerausländer unter Entfall des österreichischen Besteuerungsrechtes).~~ Die Nichtfestsetzung der Steuerschuld gilt im Verhältnis zu einem Staat

- der Europäischen Union oder
- des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht **(Norwegen, Liechtenstein, ab 1.1.2017 auch Island)**. ~~Dies ist gegenüber Norwegen der Fall, nicht jedoch gegenüber Liechtenstein und Island.~~ Zur Schweiz siehe oben Abschnitt 20.2.2.**4**~~5~~.1.

Da mit dem Wegzug **bzw. der unentgeltlichen Übertragung** die Steuerschuld zwar entsteht, aber nicht festgesetzt wird, steht der späteren Erhebung der Steuer kein DBA entgegen.

Rz ~~6170a~~6156a

Der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld kann nur in der das Wegzugsjahr **bzw. das Jahr der unentgeltlichen Übertragung** betreffenden Steuererklärung gestellt werden, die vor Ergehen des Einkommensteuerbescheides eingebracht wurde. Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem Berufungsverfahren oder einem wieder

aufgenommenen Verfahren) eingereichten Steuererklärung nicht nachgeholt werden. Dies gilt auch in Fällen, in denen der Einkommensteuerbescheid nicht auf Grundlage einer vom Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärung erging; denn wird im Zuge einer Berufung gegen einen derartigen Einkommensteuerbescheid erstmalig eine Steuererklärung mit Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld eingebracht, wurde der Antrag im Berufungsverfahren und nicht in der Steuererklärung gestellt.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung der Steuerschuld (Wegzug einer natürlichen Person in einen Staat der Europäischen Union oder des EWR, sofern eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht **oder unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern und Derivaten an eine andere natürliche Person, die in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig ist**) ist durch eine Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen.

Rz ~~6170b~~6156b

Eine nach dem Wegzug erfolgte tatsächliche Realisierung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 oder der nachfolgende Wegzug **bzw. die spätere Überführung des Wirtschaftsgutes oder Derivates** in einen Drittstaat gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht. Der Eintritt des rückwirkenden Ereignisses ist dem zuständigen Finanzamt vom Steuerpflichtigen anzuzeigen, wenn das rückwirkende Ereignis in der Begründung des Bescheides angeführt ist (§ 120 Abs. 3 BAO).

Die Neufestsetzung der Steuer im Bescheid des Wegzugsjahres wird daher ausgelöst durch:

- Eine tatsächliche Veräußerung oder eines sonstigen Realisierungsvorgangs der Wirtschaftsgüter und Derivate durch den Steuerpflichtigen selbst oder seinen unentgeltlich erwerbenden Rechtsnachfolger.

  *Beispiel **6**4:*

  *A schenkt 2013 seine Anteile an der XY-AG seinem Sohn B mit Wohnsitz in München. Dieser Vorgang unterliegt der **Entstrickungs**~~Wegzugs~~besteuerung; A macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in der Beteiligung enthaltenen*

*stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2014 verkauft B die Beteiligung. Der Verkauf durch B gilt als rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung des an A gerichteten Bescheides des **Entstrickung**~~Wegzug~~sjahres nach sich zieht.*

*Beispiel **7**~~5~~:*

B mit Wohnsitz in Wien ist an der deutschen X-AG beteiligt. 2016 übersiedelt B nach Budapest unter Aufgabe seines Wohnsitzes in Wien. Die durch den Wegzug entstehende Steuerschuld wird bei der Veranlagung 2016 antragsgemäß nicht festgesetzt. 2018 veräußert B seine Beteiligung. Der Verkauf durch B gilt als rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung des an B gerichteten Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.

~~*B überträgt 2013 seine Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds an die D-Stiftung in Budapest. Dieser Vorgang unterliegt der Wegzugsbesteuerung; B macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Anteilscheinen enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2015 verkauft die D-Stiftung die Anteilscheine. Der Verkauf durch die D-Stiftung gilt als rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung des an B gerichteten Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.*~~

- Einen **späteren** Wegzug in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem keine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht **bzw. eine spätere Überführung des Wirtschaftsgutes oder Derivates in einen solchen Staat** (fiktive Veräußerung).

  Um zu verhindern, dass durch einen Wegzug**/Überführung** in einen EU-Staat/EWR-Staat mit anschließendem Wegzug**/Überführung** in einen Drittstaat die **Entstrickung**~~Wegzug~~sbesteuerung umgangen wird, gilt ein weiterer Wegzug in einen Drittstaat ~~(Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe der Republik Österreich besteht)~~ als Veräußerung, die die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.

  *Beispiel **8**~~6~~:*

  A mit Wohnsitz in Wien ist an der deutschen X-AG beteiligt. 2012 übersiedelt A nach München unter Aufgabe seines Wohnsitzes in Wien. Die durch den Wegzug entstehende Steuerschuld wird bei der Veranlagung 2012 antragsgemäß nicht festgesetzt. 2014 übersiedelt A unter Aufgabe seines Wohnsitzes in München nach

  a) Oslo,

  b) Istanbul.

Im Fall a) gilt der Wegzug nicht als Veräußerung, da mit dem EWR-Staat Norwegen gemäß Art. 27 und 28 des Doppelbesteuerungsabkommens eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.

Im Fall b) gilt der Wegzug als Veräußerung, da die Türkei ein Drittstaat iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 ist.

Rz ~~6170c~~6156c

Für rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO richtet sich der Verjährungsbeginn nach § 208 Abs. 1 lit. e BAO. Nach § 208 Abs. 1 lit. e BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 295a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten ist. Abänderungen gemäß § 295a BAO sind daher auch dann zulässig, wenn die vom Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches abgeleitete (fünfjährige) Bemessungsverjährungsfrist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) bereits abgelaufen ist~~, sofern die "absolute Verjährung" nach § 209 Abs. 3 BAO (zehn Jahre ab Entstehen des Abgabenanspruches) noch nicht eingetreten ist~~. **Die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs. 5 BAO für die nachträgliche Abgabenfestsetzung aufgrund eines Nichtfestsetzungsantrages beginnt mit Eintritt des rückwirkenden Ereignisses zu laufen. Das Recht auf Festsetzung verjährt daher erst 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis (zB Veräußerung) eingetreten ist. Dies gilt für alle Nichtfestsetzungsfälle, für die die absolute Verjährungsfrist mit 1.1.2016 (= Inkrafttreten des § 209 Abs. 5 BAO idF AbgÄG 2015) noch nicht angelaufen ist. Es kann daher im Falle einer nach dem 31.12.2005 entstandenen, aber nichtfestgesetzten Steuerschuld künftig noch zu einer Festsetzung kommen, auch wenn das rückwirkende Ereignis erst nach Ablauf der bisherigen absoluten Verjährungsfrist (10 Jahre ausgehend vom damaligen Entstrickungszeitpunkt) eintritt. Siehe auch Rz 2517g.**

Rz ~~6170d~~6156d

Sollte es zwischen dem Wegzug**/der Überführung** und der tatsächlichen Veräußerung zu einer Wertminderung der Beteiligung gekommen sein, reduziert diese die Bemessungsgrundlage bis auf Null, soweit die Wertminderung nicht im Zuzugstaat berücksichtigt wird (§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988). Zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen sind **dabei**~~daher~~ höchstens im Umfang des bei Wegzug**/Überführung** nicht festgesetzten Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen. Damit

wird sichergestellt, dass nur tatsächlich realisierte Wertsteigerungen der Besteuerung unterliegen. Für den KESt-Abzug ist dagegen der Veräußerungserlös maßgeblich (siehe Abschnitt 29.**3**4.2.3).

*Beispiel **9**~~7~~:*

	Fall 1	*Fall 2*	*Fall 3*
*Anschaffungskosten im Jahr 201~~3~~**5***	*500*	*500*	*500*
*Gemeiner Wert bei Wegzug im Jahr 201~~4~~**6***	*800*	*800*	*800*
*Erlös aus Veräußerung nach Wegzug im Jahr 201~~5~~**7***	*700*	*900*	*400*
*Einkünfte (§ 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988) des Jahres 201~~4~~**6** (§ 295a BAO) bei Inanspruchnahme der Steuernichtfestsetzung im Jahr 201~~4~~**6***	*200*	*300*	*0*
*Einkünfte (§ 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988) des Jahres 201~~4~~**6** bei Versteuerung im Jahr 201~~4~~**6** (kein Antrag auf Steuernichtfestsetzung gestellt)*	*300*	*300*	*300*

*Beispiel **10**~~8~~:*

*A besitzt Aktien der finnischen X-AG (Anschaffungskosten 10.000 Euro). Im Jahr 201**6**~~3~~ verlegt A seinen Wohnsitz von Österreich nach Deutschland. Der gemeine Wert der X-Aktien beträgt zum Wegzugszeitpunkt 27.000 Euro. A erzielt im Jahr 201**6**~~3~~ folgende Einkünfte:*

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	*-1.000 Euro*
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	*15.000 Euro*
Gesamtbetrag der Einkünfte	*14.000 Euro*
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988	*17.000 Euro*

1. *A beantragt die Nichtfestsetzung der auf die Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 entfallenden Einkommensteuer.*

   *Vereinfachte ESt Berechnung (Durchschnittssteuersatz bei 14.000 Euro = **5,36**~~7,82~~%):*

*14.000 Euro mit **5,36**~~7,82~~%*	***750**~~1.095~~ Euro*
*17.000 Euro mit 2**7,**5%*	***4.675** ~~4.250~~ Euro*
ESt-Gesamt	***5.425**~~5.345~~ Euro*

   *Der Nichtfestsetzungsbetrag beträgt 2**7,**5% von 17.000 Euro somit **4.675**~~4.250~~ Euro.*

2. *Im Jahr 201**8**~~5~~ verkauft A seine Beteiligung um 26.000 Euro (Anschaffungskosten 10.000 Euro). Die Veräußerung löst die Neufestsetzung der Einkommensteuer 201**6**~~3~~ aus:*

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	*-1.000 Euro*
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	*15.000 Euro*
Gesamtbetrag der Einkünfte	*14.000 Euro*
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988	*16.000 Euro*

*Vereinfachte ESt Berechnung (Durchschnittssteuersatz bei 14.000 Euro = **5,36**~~7,82~~%):*

*14.000 Euro mit **5,36**~~7,82~~%*	***750**~~1.095~~ Euro*
*16.000 Euro mit 2**7,**5%*	*4.**4**00~~0~~ Euro*
ESt-Gesamt	***5.150**~~5.095~~ Euro*
ESt vor § 295a BAO	***750**~~1.095~~ Euro*
ESt nach § 295a BAO	***5.150**~~5.095~~ Euro*
Nachforderung	*4.**4**00~~0~~ Euro*

*Beispiel **11**~~9~~:*

*B besitzt eine Nullkuponanleihe (Anschaffungskosten 10.000 Euro). Im Jahr 201**6**~~3~~ verlegt B seinen Wohnsitz von Österreich nach Deutschland. Der gemeine Wert der Anleihe beträgt zum Wegzugszeitpunkt 19.000 Euro. B erzielt im Jahr 201**6**~~3~~ folgende Einkünfte:*

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	*-3.000 Euro*
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	*18.000 Euro*
Gesamtbetrag der Einkünfte	*15.000 Euro*
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988	*9.000 Euro*

1. *B beantragt unter Geltendmachung der Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs. 5 EStG 1988) die Nichtfestsetzung der auf die Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 entfallenden Einkommensteuer.*

   Vereinfachte ESt Berechnung:

   *Durchschnittssteuersatz bei 24.000 Euro = **16,04**~~19,77~~%*

   *Durchschnittssteuersatz bei 15.000 Euro = **6,67**~~9,73~~%*

*24.000 Euro mit **16,04**~~19,77~~%*	***3.850**~~4.745~~ Euro*

ESt-Gesamt	***3.850****~~4.745~~* *Euro*
*ESt ohne § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 (15.000 Euro mit **6,67**~~9,73~~%)*	***1.000****~~1.460~~* *Euro*
Nichtfestsetzungsbetrag	***2.850****~~3.285~~* *Euro*

2. *Im Jahr 201**8**~~5~~ verkauft B seine Nullkuponanleihe um 17.000 Euro. Die Veräußerung löst die Neufestsetzung der Einkommensteuer 201**6**~~3~~ aus:*

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	*-3.000 Euro*
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	*18.000 Euro*
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit.~~ b EStG 1988	*7.000 Euro*
Gesamtbetrag der Einkünfte	*22.000 Euro*

*Vereinfachte ESt Berechnung (Durchschnittssteuersatz bei 22.000 Euro = **14,32**~~18,25~~%):*

*22.000 Euro mit **14,32**~~18,25~~%*	***3.150****~~4.015~~* *Euro*
ESt-Gesamt	***3.150****~~4.015~~* *Euro*
ESt vor § 295a BAO	***1.000****~~1.460~~* *Euro*
ESt nach § 295a BAO	***3.150****~~4.015~~* *Euro*
Nachforderung	***2.150****~~2.555~~* *Euro*

Eine Doppelberücksichtigung von Wertminderungen ist aber nicht zulässig. Wird die nach dem Wegzug eingetretene Wertminderung im Zuzugstaat berücksichtigt, kann diese Wertminderung in Österreich nicht berücksichtigt werden (§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988). **Eine „Berücksichtigung" im Zuzugsstaat liegt jedenfalls dann vor, wenn die Verluste tatsächlich – aktuell oder zu einem späteren Zeitpunkt – mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können.** Die Steuer ist daher in Höhe des seinerzeitigen Nichtfestsetzungsbetrages festzusetzen. **Ist hingegen eine Verrechnung im Ausland nicht möglich, weil**

- **aufgrund von rechtlichen Beschränkungen kein Ausgleich möglich ist,**
- **keine positiven Einkünfte vorliegen und kein Verlustvortrag gewährt wird oder**
- **aufgrund von Bewertungsunterschieden kein Verlust entsteht,**

kann die inländische Bemessungsgrundlage gemindert werden.

Auf die mit Wegzug entstandene, aber zunächst nicht festgesetzte Steuerschuld sind im Fall der nachträglichen Festsetzung keine Anspruchszinsen (§ 205 BAO) zu entrichten.

Rz ~~6170~~e6156e

Erfolgt in den Fällen nicht festgesetzter Steuerschuld ~~im Sinne des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 oder auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes~~ ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich, sind die **ursprünglichen** Anschaffungskosten vor **der Entstrickung**~~Wegzug~~ maßgeblich**, höchstens aber der gemeine Wert im Zeitpunkt des Wiedereintritts. Dadurch soll eine doppelte Berücksichtigung von im Ausland eingetretenen Wertminderungen vermieden werden.** Es bestehen keine Bedenken, wenn für Zwecke des KESt-Abzuges vom gemeinen Wert zum Zuzugszeitpunkt unter Fortführung des Merkpostens (für den Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Wegzugs und den Anschaffungskosten siehe Abschnitt 29.**3**~~4~~.2.3) ausgegangen wird. Die spätere Veräußerung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum außerhalb der Republik Österreich eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. **e**~~b~~ letzter Satz EStG 1988).

*Beispiel 1**2**~~0~~:*

*Nach (unter **Einschränkung**~~Verlust~~ des Besteuerungsrechtes Österreichs) erfolgtem Wegzug **einer natürlichen Person** in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, erfolgt:*

a) Ein Zuzug nach Österreich oder

*b) ein Weiterzug in einen Staat, mit dem Österreich ein DBA **abgeschlossen hat, das die Besteuerung** ~~mit Anrechnungsmethode hinsichtlich~~ von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 **dem Ansässigkeitsstaat zuteilt**~~abgeschlossen hat~~, oder*

c) ein Weiterzug in einen Staat, mit dem Österreich kein DBA abgeschlossen hat.

d) ein Weiterzug in einen Staat, mit dem Österreich ein DBA geschlossen hat, das Österreich die Besteuerung der stillen Reserven in den betreffenden Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 erlaubt.

*In Bezug auf Beteiligungen iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 (Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, an denen der Steuerpflichtige bzw. sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre zu mindestens 1% beteiligt war) erfolgt in den Fällen a, c und d ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich. In diesen Fällen kommen die letzten drei Sätze des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. **e**~~b~~ EStG 1988 zur Anwendung.*

*In Bezug auf sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 liegt nur im Fall a) ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich vor**, weil in diesen Fällen keine beschränkte Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 besteht**. In allen anderen Fällen zieht der Weiterzug die Nachfestsetzung der Steuer nach sich, wenn es sich um Drittstaaten iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 handelt ~~(Staaten, die nicht der Europäischen Union angehören oder Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit denen keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich bestehen).~~*

~~*Beispiel 11:*~~

~~*Eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 wird in eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen eingelegt. Da dadurch das Besteuerungsrecht Österreichs nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 hinsichtlich der Beteiligung, die durch die Einlage zum ausländischen, dem Besteuerungszugriff Österreichs entzogenen Betriebsvermögen wird, verloren geht, unterbleibt auf Antrag die Steuerfestsetzung gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988. In der Folge wird:*~~

~~*a) die Beteiligung in eine italienische Betriebsstätte desselben Betriebes übertragen,*~~

~~*b) die Betriebsstätte von Deutschland nach Italien verlegt.*~~

~~*Da in beiden Fällen abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der in der italienischen Betriebsstätte befindlichen Beteiligung wieder auflebt, hat eine (wegzugsbedingte) Steuerfestsetzung zu unterbleiben. Es ist der Wertansatz vor Wegzug als Ausgangswert maßgeblich, wobei sich im Realisierungsfall in Deutschland eingetretene nachgewiesene Wertsteigerungen gewinnmindernd auswirken, weil sie zu entsprechend höheren Buchwerten im steuerlichen Betriebsvermögen der italienischen Betriebsstätte führen.*~~

~~*Beispiel 12:*~~

~~*Ein zunächst in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger, der Anteile an einer italienischen AG im Privatvermögen hält, verlegt seinen Wohnsitz nach Italien. Da dadurch das Besteuerungsrecht Österreichs nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 hinsichtlich der Beteiligung verloren geht, unterbleibt auf Antrag die Steuerfestsetzung gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988. In der Folge wird die italienische AG auf eine Europäische Gesellschaft (SE) mit Sitz in Österreich verschmolzen. Durch die grenzüberschreitende Verschmelzung lebt der Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich der Beteiligung wieder auf; eine (wegzugsbedingte) Steuerfestsetzung hat zu unterbleiben und es ist der Wertansatz vor Wegzug als Ausgangswert maßgeblich, wobei sich im Realisierungsfall in Italien eingetretene nachgewiesene Wertsteigerungen*~~

~~gewinnmindernd auswirken, weil sie zu entsprechend höheren Buchwerten im steuerlichen Betriebsvermögen der italienischen Betriebsstätte führen.~~

Beispiel 13:

*E mit Wohnsitz in Wien legt**e** 2013 privat gehaltene Anteile an einem Indexzertifikat in die in München gelegene Betriebsstätte seines Gewerbebetriebes ein. Dieser Vorgang unterl**a**~~iegt~~ der Wegzugsbesteuerung **gemäß** **§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988** **idF vor AbgÄG 2015**; E macht**e** von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Zertifikatanteilen enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 201~~5~~**6** entnimmt E die Zertifikatanteile wieder aus dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte in München in sein Privatvermögen. Da durch diesen Vorgang der Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich der Zertifikatanteile wieder auflebt, hat eine ~~(wegzugsbedingte)~~ Steuerfestsetzung zu unterbleiben und es ist der Wertansatz vor Wegzug maßgeblich, wobei im Realisierungsfall in Deutschland eingetretene nachgewiesene Wertsteigerungen abzugsfähig sind.*

Beispiel 14:

*F mit Wohnsitz in Graz legt**e** 2013 privat gehaltene Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds in die in Berlin gelegene Betriebsstätte seines Gewerbebetriebes ein. Dieser Vorgang unterl**a**~~iegt~~ der Wegzugsbesteuerung **gemäß** **§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988** **idF vor AbgÄG 2015**; F macht**e** von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Anteilscheinen enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2014**6** schenkt F die Anteilscheine seinem in Heidelberg wohnhaften Sohn. Der Schenkung ist gedanklich eine Entnahme ins Privatvermögen vorgelagert, durch die der Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich der Anteilscheine wieder auflebt, sodass die (wegzugsbedingte) Steuerfestsetzung zu unterbleiben hat. Die Schenkung an den in Deutschland wohnhaften Sohn stellt einen neuerlichen Wegzugsfall dar, für den **gemäß** **§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988** **idF AbgÄG 2015** erneut die Möglichkeit eines Antrags auf Nichtfestsetzung besteht.*

Beispiel 15:

*G mit Wohnsitz in Linz legt**e** 2013 privat gehaltene Aktien in die in Köln gelegene Betriebsstätte seines Gewerbebetriebes ein. Dieser Vorgang unterl**a**~~iegt~~ der Wegzugsbesteuerung **gemäß** **§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988** **idF vor AbgÄG 2015**; G macht**e** von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Aktien enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2014**6** verlegt G seinen Wohnsitz nach München. 201~~5~~**7** entnimmt G die Aktien aus dem Betriebsvermögen. Die Entnahme aus dem Betriebsvermögen lässt die Steuer-Nichtfestsetzung unberührt. Erst wenn G (oder dessen Rechtsnachfolger, der die Beteiligung unentgeltlich erworben hat) die Aktien verkauft**,** ~~oder~~ seinen Wohnsitz in einen Drittstaat verlegt **oder die Aktien ins Drittland überführt**, hat die Steuerfestsetzung zu erfolgen.*

20.2.2.4.10 Ratenzahlung der Steuerschuld

Rz 6157

Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich gegenüber einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe nicht durch einen Wegzug einer natürlichen Person bzw. durch eine Übertragung eines Wirtschaftsgutes an eine andere natürliche Person, ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages die Abgabenschuld in Raten zu entrichten (zB Übertragung auf eine Stiftung im EU/EWR-Raum mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe, Einlage in einen Betrieb bzw. Betriebsstätte im EU/EWR-Raum mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe). Die Raten sind gleichmäßig über einen Zeitraum von sieben Jahren zu entrichten, wobei die erste Rate mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheids und die weiteren Raten jeweils am 30.9. der Folgejahre fällig werden (vgl. generell zum Ratenzahlungskonzept Rz 2518a bis 2519). Das Antragsrecht steht dabei für jedes im Zeitpunkt der Entstrickung vorhandene Wirtschaftsgut oder Derivat gesondert zu.

Rz 6157a

Der Antrag auf Ratenzahlung kann nur in der das Entstrickungsjahr betreffenden Steuererklärung gestellt werden, die vor Ergehen des Einkommensteuerbescheides eingebracht wurde. Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem Beschwerdeverfahren oder einem wieder aufgenommenen Verfahren) eingereichten Steuererklärung nicht nachgeholt werden. Dies gilt auch in Fällen, in denen der Einkommensteuerbescheid nicht auf Grundlage einer vom Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärung erging; denn wird im Zuge einer Beschwerde gegen einen derartigen Einkommensteuerbescheid erstmalig eine Steuererklärung mit Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld eingebracht, wurde der Antrag im Beschwerdeverfahren und nicht in der Steuererklärung gestellt.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Ratenzahlung ist durch eine Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen.

Rz 6157b

Zu einer vorzeitigen Fälligstellung von offenen Raten kommt es, wenn das Wirtschaftsgut oder Derivat, für das ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde, veräußert wird oder in einen Drittstaat im Sinne des § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 überführt wird. Ebenso führt das Ausscheiden eines Staates aus dem EU/EWR-Raum zu einer vorzeitigen Festsetzung noch offener Raten. Der Eintritt dieser Umstände ist der zuständigen Abgabenbehörde binnen drei Monaten ab Eintritt anzuzeigen (§ 6 Z 6 lit. d letzter Satz EStG 1988).

Beispiel 16:

A überträgt 2016 seine Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds an die D-Stiftung in Budapest. Dieser Vorgang unterliegt der Entstrickungsbesteuerung; A macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Anteilscheinen enthaltenen stillen Reserven in Raten zu entrichten; die erste Rate ist am 1.10.2017 fällig. Im Dezember 2018 verkauft die D-Stiftung die Anteilscheine. Der Verkauf durch die D-Stiftung führt zu einer Fälligstellung der noch offenen fünf Raten bei B.

Rz 6157c

Im Ratenzahlungskonzept sind nach der Entstrickung im Ausland eintretende Wertveränderungen – anders als beim Nichtfestsetzungskonzept (dazu Rz 6156d) – unbeachtlich, weil bereits anlässlich der Einschränkung des Besteuerungsrechts eine Realisierung der in der österreichischen Besteuerungshoheit entstandenen stillen Reserven erfolgt. Aus diesem Grund erfolgt auch die Bewertung bei einem späteren Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich mit dem gemeinen Wert (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. e EStG 1988). Treten die betroffenen Wirtschaftsgüter und Derivate vor Ablauf der sieben Jahre wieder in die österreichische Besteuerungshoheit ein, laufen noch offene Raten solange weiter, als keine Gründe für eine vorzeitige Fälligstellung (dazu Rz 6157b) eintreten.

Beispiel 17:

Eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 wird im Jahr 2016 in eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen eingelegt. Da dadurch das Besteuerungsrecht Österreichs nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 hinsichtlich der Beteiligung, die durch die Einlage zum ausländischen, dem Besteuerungszugriff Österreichs entzogenen Betriebsvermögen wird, gegenüber einem EU-Staat eingeschränkt wird, kann die Steuerschuld auf Antrag gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. d EStG 1988 in Raten entrichtet werden.

In der Folge wird die Beteiligung wieder aus dem Betriebsvermögen entnommen und damit ins Privatvermögen überführt. Da durch diesen Vorgang der Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich der Beteiligung wieder auflebt, ist die Beteiligung mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf die noch offenen Raten hat dies keine Auswirkungen.

Rz ~~6171~~6158

Nach den Inkrafttretensbestimmungen des BBG 2011 werden Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 grundsätzlich in das neue Kapitalvermögensbesteuerungsregime überführt (§ 124b Z 185 lit. a und b EStG 1988; siehe Abschnitt 20.1.1.3). Werden solche Beteiligungen:

- vor dem 1.4.2011 veräußert, kommt § 31 EStG 1988 (und allenfalls § 37 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988) noch zur Anwendung;
- nach dem 31.3.2011 veräußert, kommt bereits der 25-prozentige Sondersteuersatz **(ab 1.1.2016: 27,5%)** zur Anwendung, wobei zu unterscheiden ist:
  - Steuerverstrickte Beteiligungen unter 1% (aktuell unter 1%, aber innerhalb der letzten 5 Jahre mindestens 1%) iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011, die vor dem 1.1.2011 erworben worden sind, werden nur innerhalb der fünfjährigen „Wartefrist" besteuert;
  - Steuerverstrickte Beteiligungen über 1% (aktuell mindestens 1%) iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 sind zukünftig stets steuerpflichtig.

Da das Wegzugsbesteuerungskonzept des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 in § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 dem Grunde nach übernommen worden ist, findet in Bezug auf Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 ein nahtloser Übergang statt.

Rz ~~6171a~~6158a

Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

- Wird eine Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011, bei der anlässlich eines Wegzugsfalls die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, in Zukunft veräußert (bzw. findet ein die Steuerpflicht auslösender Weiterzug **gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988** statt), ist sowohl nach der bisherigen als auch nach der neuen Rechtslage die Steuer nachträglich festzusetzen**; zur Verjährung siehe Rz 6156c**. Hat der Wegzug vor dem 1.4.2012 stattgefunden, steht für Anteile an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften noch der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 4 Z 2 lit. b EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 zu.
- Findet in Bezug auf eine Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011, bei der anlässlich eines Wegzugsfalls die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist, ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich statt, ist für die weitere steuerliche Behandlung zu differenzieren:
  - Findet der Wiedereintritt vor dem 1.4.2012 statt, kommt es auf die Beteiligungshöhe zum 1.4.2012 an (siehe oben Abschnitt 20.1.1.3).
  - Findet der Wiedereintritt nach dem 31.3.2012 statt, ist weiter zu differenzieren:
    - Kann der Steuerpflichtige nachweisen, dass es sich um Altvermögen handelt, kommt es wiederum auf die Beteiligungshöhe zum 1.4.2012 an (siehe oben Abschnitt 20.1.1.3):
    - Kann der Steuerpflichtige nicht nachweisen, dass es sich um Altvermögen handelt, ist die Beteiligung zukünftig stets steuerhängig.

    Wertsteigerungen, die im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind im Realisierungsfall erlösmindernd zu berücksichtigen (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988). Sonstige, auch in der Vergangenheit eingetretene, Wertsteigerungen werden bereits mit dem **27,5**~~25~~-prozentigen Sondersteuersatz **(bis 31.12.2015: 25%)** erfasst.

Rz ~~6171b~~6158b

Für sonstige Anteile an Körperschaften (die keine Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 darstellen) und Anteilscheine an Kapitalanlagefonds und § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde kommen die Bestimmungen über die Wegzugsbesteuerung des § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 hinsichtlich des Neubestands (entgeltlicher Erwerb nach dem 31.12.2010) für Wegzugsfälle nach dem 31.3.2012 zur Anwendung.

Für alle anderen Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 kommen die Bestimmungen über die Wegzugsbesteuerung des § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 hinsichtlich des Neuvermögens (entgeltlicher Erwerb nach dem 31.3.2012) für Wegzugsfälle nach dem 31.3.2012 zur Anwendung.

Rz ~~6171c~~6158c

Beim Entstehen des Besteuerungsanspruchs der Republik Österreich (Zuzug) ist hinsichtlich der erfassten Wirtschaftsgüter und Derivate ebenfalls auf die oben genannten Fristen abzustellen: Vor dem 1.1.2011 entgeltlich erworbene Anteile an Körperschaften und Anteilscheine an Kapitalanlagefonds und § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde und vor dem 1.10.2011 entgeltlich erworbene sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate sind im Zuzugsfall bei späteren Realisierungsvorgängen stets steuerfrei (soweit sie nicht unter § 31 EStG 1988 fallen). Findet der entgeltliche Erwerb nach dem jeweiligen Stichtag statt, kommt im Zuzugsfall die Aufwertungsbestimmung des § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 (Aufwertung auf den gemeinen Wert) zur Anwendung. Es bestehen keine Bedenken, wenn im Zuge der Veranlagung auch bei Zuzügen zwischen 1.1.2011 und 31.3.2012 von einer Aufwertung auf den gemeinen Wert ausgegangen wird.

Rz 6174 wird wie folgt geändert:

Rz 6174

Einkünfte gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 liegen nur vor, wenn

- ein Differenzausgleich erfolgt,

- eine Stillhalterprämie geleistet wird,
- das Derivat selbst veräußert wird oder
- eine sonstige Abwicklung (Glattstellen) erfolgt.

Zur Behandlung von Schadenersatz bei Substanzschaden, siehe Rz 6143.

Rz 6174b wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6174b

Derivate unterliegen dem besonderen Steuersatz von ~~25%~~ **27,5%** gemäß § 27a **Abs. 1 Z 2** EStG 1988 und somit auch dem Kapitalertragsteuerabzug nur, wenn sie verbrieft sind (siehe Abschnitt 20.3.3).

Rz 6201 wird geändert (Salzburger Steuerdialog 2014 und StRefG 2015/2016)

Rz 6201

Nach der Rechtsprechung des VwGH führt die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Fremdwährung, im außerbetrieblichen Bereich nicht zu Einkünften gemäß § 30 EStG 1988, weil der sich durch die Konvertierung ergebende Vermögenszugang endgültig sein muss und durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährung" bestehen bleibt (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0255; VwGH 04.06.2009, 2004/13/0083).

Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in den Euro oder eine zum Euro wechselkursstabile Währung führt dagegen zu einer **im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerpflichtigen** Gewinnrealisierung. **Da der Schuldner keine Einkünfte aus der gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 aus der Verbindlichkeit erzielt, liegen keine Einkünften gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026)** ~~Da von der allgemeinen Anknüpfung an „Wirtschaftsgüter […], deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs. 2 sind" in § 27 Abs. 3 EStG 1988 positive wie negative Wirtschaftsgüter umfasst sind, führt auch die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens zu Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor (siehe Abschnitt 20.2.2)~~.

~~*Beispiel 1:*~~

~~*Eine Privatperson nimmt im Jahr 01 ein Fremdwährungsdarlehen bei einer Bank auf. Die Darlehensvaluta beträgt 5.000, die jährliche Verzinsung beträgt 5% bei einer Laufzeit von fünf Jahren, die Rückzahlung des FW Darlehens erfolgt jährlich mit 1.000. Im Zeitpunkt der Darlehenszuzählung wird der FW-Darlehenserlös in Euro getauscht und der Darlehensnehmer erhält für FW 5.000 Euro 5.000 (entspricht einem Wechselkurs von 1:1; Wechselkursparität).*~~

~~*Tilgung 1. Rate im Jahr 02*~~

~~*Im Jahr 02 bei Tilgung der ersten Rate von 1.000 FW beträgt der Wechselkurs Euro zu FW 0,9 zu 1, dh. um 1.000 FW tilgen zu können, müssen 900 Euro aufgewendet werden.*~~

~~*Nachdem bei Darlehensaufnahme Wechselkursparität bestanden hat, dh. der Pflichtige für 1.000 FW 1.000 Euro erhalten hat und jetzt nur 900 Euro aufwenden muss, um 1.000 FW zu tilgen, erzielt er dabei einen Wechselkursgewinn von 100, der unter den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen ist und dem 25%**27,5%** Steuersatz unterliegt.*~~

~~*Tilgung 2. Rate im Jahr 03*~~

~~*Im Jahr 03 bei Tilgung der zweiten Rate von 1.000 FW beträgt der Wechselkurs Euro zu FW 1,2 zu 1, dh. um 1.000 FW tilgen zu können, müssen 1.200 Euro aufgewendet werden. In diesem Fall erzielt der Steuerpflichtige einen Wechselkursverlust von 200, der als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen ist.*~~

Überträgt man diese Grundsätze auf Fremdwährungsforderungen, führt die Konvertierung einer solchen Forderung in Euro oder in eine zum Euro wechselkursstabile Währung zu einem steuerpflichtigen Tausch. Führt die Fremdwährungsforderung zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 (wie insbesondere bei Fremdwährungsguthaben bei Banken), ist der Tausch nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig **(zum Nachlass einer Forderung siehe aber Rz 6143)**. **Dies gilt auch für die Konvertierung von Kryptowährungen (zB Bitcoin), sofern diese zinstragend veranlagt sind.**

*Beispiel **1**~~2~~:*

A hat um 5.000 Euro 7.000 Dollar angeschafft, die er auf einem Dollar-Konto hält. Diese 7.000 Dollar konvertiert A zwei Jahre später in Euro und erhält dafür 5.500 Euro.

Der Vorgang stellt einen Tausch dar. Als Veräußerungserlös ist der gemeine Wert der Dollar zum Zeitpunkt der Konvertierung anzusetzen, das sind 5.500 Euro. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 Euro ist nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig.

Zum Forex-Handel siehe aber Rz 6174a.

In Rz 6201a und 6201b wird die Nummerierung der Beispiele angepasst:

Rz 6201a

[...]

*Beispiel **2**~~3~~:*

[...]

Rz 6201b

[...]

*Beispiel **3**~~4~~:*

[...]

*Beispiel **3**~~4~~ (Fortsetzung):*

[...]

Es wird folgende Rz 6201c neu eingefügt:

Rz 6201c

Für die Bewertung von Fremdwährungsgewinnen/-verlusten gilt Folgendes:

- **Wenn Einkünfte in Fremdwährungen erzielt werden (zB Zinsen, Dividenden, ausschüttungsgleiche Erträge), ist der EZB-Referenzkurs für die Bewertung heranzuziehen. Dies gilt auch, wenn eine Gewinnrealisierung ohne tatsächliche Umrechnung in Euro erfolgt (zB Veräußerung/Anschaffung eines Wertpapiers in Fremdwährung). Dabei ist es zulässig den (niedrigeren) Geldkurs anzusetzen.**
- **Kommt es tatsächlich zu einer Konvertierung von Fremdwährungen in Euro, ist der tatsächlich im Rahmen der Konvertierung herangezogene Wechselkurs für die Bewertung der Kursgewinne/-verluste relevant, weil die Realisierung tatsächlich zu diesen Werten erfolgt.**

Rz 6203 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

Rz 6203

Ein Zertifikat ist eine verbriefte Kapitalforderung (Schuldverschreibung), mit der die Wertentwicklung eines zugrunde liegenden Basiswertes abgebildet wird. Basiswerte können Aktien, Indizes, Rohstoffe, Währungen, Anleihen, Edelmetalle (wie zB bei ETCs) usw. sein.

Zertifikate verbriefen dem Käufer ein Recht auf Zahlung eines Geld- oder Abrechnungsbetrages, dessen Höhe vom Wert des zugrunde liegenden Index (Basiswertes) am Fälligkeitstag abhängt. Auch bei einem obligatorischen Anspruch auf die Lieferung des Basiswerts (zB des Edelmetalls) kann ein Zertifikat vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Möglichkeit physischer Ausfolgung nur theoretischer Natur ist und weder vom Emittenten noch vom Anleger ernsthaft beabsichtigt. Indizien, dass die Ausfolgung nicht ernsthaft beabsichtigt ist, können sich aus den Emissionsbedingungen ergeben, etwa wenn eine hohe Mindestausfolgungsmenge **sowie im Verhältnis zum Ertrag hohe Auslieferungskosten** vorgesehen **sind**~~ist~~**,** oder wenn die Einzelheiten der Ausfolgung nicht geregelt sind (zB Art und Umstände der Lieferung, Kosten- und Risikotragung). Während der Laufzeit finden meist keine periodischen Zinszahlungen oder sonstige Ausschüttungen statt.

Der Preis eines Zertifikates verläuft im Allgemeinen parallel mit den Bewegungen des Basiswertes, positiv wie negativ. Ein steigender Basiswert führt demnach zu höheren Preisen des Zertifikates und ein rückläufiger Basiswert zu sinkenden Zertifikatspreisen. Die einzige Ertragschance besteht in der Steigerung des Kurswertes der Zertifikate.

Realisierte Wertsteigerungen bzw. Wertverluste aus Zertifikaten bei deren Veräußerung oder sonstiger Einlösung stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 dar.

Rz 6218b wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6218b

Die Kapitalertragsteuer für Sachausschüttungen ist vom gemeinen Wert derselben zu berechnen. Dabei bestehen keine Bedenken, die Verordnung des Bundesministers für

Finanzen zur Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001, analog anzuwenden.

Es bestehen keine Bedenken, die auf zu verschiedenen Zeitpunkten vorgenommenen Ausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer einmal jährlich im Nachhinein bis 7. Jänner des Folgejahres an das zuständige Finanzamt abzuführen.

Wenn Ausschüttungen im Laufe des Jahres ohne Steuerabzug erfolgt sind, muss dem jeweiligen Mitglied die auf das Mitglied entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von **27,5% (bis 1.1.2016:** 25%**)** der Bemessungsgrundlage in Rechnung gestellt werden. Wird auf die Nachforderung gegenüber dem Mitglied verzichtet, ist die Jahresbemessungsgrundlage mit **37,93% (bis 1.1.2016:** 33,33%**)** der Kapitalertragsteuer zu unterziehen und die Kapitalertragsteuer bis 7. Jänner des Folgejahres abzuführen.

Die Agrargemeinschaft hat den Empfängern für jede Ausschüttung eine Bescheinigung über die Steuerabrechnung zu erteilen. Diese Verpflichtung entfällt, wenn die Kapitalerträge über ein Kreditinstitut gezahlt werden und über die Zahlung eine Abrechnung durch das Kreditinstitut erfolgt (siehe § 96 Abs. 4 EStG 1988).

Beispiel:

*Eine körperschaftlich organisierte Agrargemeinschaft hat 18 Anteile. In der Sitzung vom 15. Jänner ~~0~~**X**3 wird beschlossen, dass für ~~0~~**X**2 ein Betrag von 54.000 Euro mit Wirkung ab 20. Jänner ~~0~~**X**3 zur Ausschüttung gelangen soll. Daraus ergeben sich 3.000 Euro pro Anteil.*

- *Von diesem Betrag sind **27,5% (bis 1.1.2016:** 25%**)**, das sind **14.850 (bis 1.1.2016:** 13.500**)** Euro oder **825 (bis 1.1.2016:** 750**)** Euro pro Anteil, als Kapitalertragsteuer bis spätestens 7. Jänner ~~0~~**X**4 an das Finanzamt abzuführen, sodass letztendlich **2.175 (bis 1.1.2016:** 2.250**)** Euro pro Anteil ausbezahlt werden können.*
- *Im Erklärungsformular "Ka1" ist unter Punkt 1 der Betrag von 54.000 Euro und in das Feld "Summe KA" der Betrag von **14.850 (bis 1.1.2016:** 13.500**)** Euro einzutragen. Bei den vier Feldern "Der Kapitalertrag ist zugeflossen (§ 95 EStG 1988)" ist das erste Feld "Bezeichnung der Körperschaft, Datum des Beschlusses" anzukreuzen und mit den Worten "Agrargemeinschaft, 15. Jänner ~~0~~**X**3" auszufüllen.*
- *Den Mitgliedern ist eine Abrechnung zur Verfügung zu stellen, die lautet:*

*Bruttoausschüttung vom 20. Jänner ~~0~~**X**3 für ~~0~~**X**2*	*3.000 Euro*

davon Kapitalertragsteuer, abgeführt an das Finanzamt X.	***825 (bis 1.1.2016:** 750 Euro**)***
Nettoausschüttung	***2.175 (bis 1.1.2016:** 2.250 Euro**)***

Rz 6220 wird wie folgt geändert (Mittelstandsfinanzierungsgesellschaftengesetz 2017):

Rz 6220

Mit dem Mittelstandsfinanzierungsgesellschaftengesetz 2017 (MiFiG-Gesetz 2017), BGBl. I Nr. 106/2017, wurde ein neues Regime für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften geschaffen, das sich im Grundsatz am ausgelaufenen Regime für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften orientieren soll. Da das MiFiG-Gesetz 2017 als Rechtsgrundlage für Risikokapitalbeihilfen der EU-beihilferechtlichen Mitteilungspflicht an die Europäische Kommission unterliegt (Notifizierungspflicht), tritt es – sowie auch § 27 Abs. 7 EStG 1988 – erst nach EU-beihilferechtlicher Nichtuntersagung der mitteilungspflichtigen Regelungen durch die Europäische Kommission in Kraft.

Ausschüttungen aus Aktien und aus Genussrechten **an natürliche Personen**, die von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Sinne des **§ 6b Abs. 1 KStG 1988 idF MiFiGG 2017** ~~§ 5 Z 14 KStG 1988~~ ausgegeben wurden, sind gemäß § 27 Abs. 7 EStG 1988 **bis zu einer Höhe von 15.000 Euro pro Kalenderjahr** ~~bis zu einem Nennbetrag von insgesamt höchstens 25.000 Euro~~ steuerfrei. **Die Steuerbefreiung gilt nicht für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile.** Die Steuerbefreiung erfolgt im Rahmen der Veranlagung durch Anrechnung beziehungsweise Erstattung der Kapitalertragsteuer.

Die Befreiung ist nur zu gewähren, wenn die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses auf der zuletzt veröffentlichten Liste der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften genannt ist. Wird der Beschluss über eine Ausschüttung beispielsweise am 1.5.X1 gefasst, ist für die Gewährung der Befreiung des Investors im Rahmen seiner Veranlagung für das Kalenderjahr X1 entscheidend, ob die Gesellschaft zum 1.5.X1 auf der zuletzt veröffentlichten Liste geführt wird; je nach Zeitpunkt der Veröffentlichung der Jahresliste wird

das die Liste für das das Jahr X0 oder X1 sein. Das exakte Datum der Veröffentlichung ist gemäß § 6b Abs. 5 KStG 1988 auf der Liste anzugeben.

Rz 6223 wird samt Überschrift wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

20.3 ~~Besonderer Steuersatz~~Besondere Steuersätze

20.3.1 Allgemeines

Rz 6223

Mit dem BBG 2011 wurde die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% auf Kapitaleinkünfte, unabhängig davon, ob im Abzugsweg oder im Zuge der Veranlagung erhoben, vorgesehen. Dies machte die bis dahin geltenden entsprechenden Regelungen des § 37 Abs. 8 und des § 93 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011 obsolet. Ausnahmen vom besonderen Steuersatz enthält § 27a Abs. 2 EStG 1988 (siehe Abschnitt 20.3.3).

Der zweite Halbsatz des § 27a Abs. 1 EStG 1988 übernahm den Inhalt des bis zum BBG 2011 geltenden § 97 Abs. 3 EStG 1988: Mit dem besonderen Steuersatz besteuerte Einkünfte sind weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte, noch beim Einkommen zu berücksichtigen, das bedeutet, dass es – unabhängig von der Erhebungsform – bei der Besteuerung mit 25% bleibt. Diese „Abgeltungswirkung" der 25%-Besteuerung ergibt sich daher schon direkt aus § 27a EStG 1988; die in § 97 EStG 1988 vorgesehene „Steuerabgeltung" hat daher gegenüber der Rechtslage vor dem BBG 2011 nur mehr für die Frage Bedeutung, ob Kapitaleinkünfte, bei denen Kapitalertragsteuer abgezogen wurde, in die Veranlagung (zum besonderen Steuersatz) aufzunehmen sind (siehe Abschnitt 20.5.1). Die Formulierung wurde insoweit präzisiert, als nun im Falle der Regelbesteuerung ausdrücklich auch die an sich endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge zum Gesamtbetrag der Einkünfte und zum Einkommen zählen. Dies entspricht einerseits der tatsächlichen Steuerberechnung unter Einbeziehung dieser Einkünfte und stellt andererseits ein klares Bescheidbild sicher.

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde die Höhe des besonderen Steuersatzes für Kapitalerträge von 25% auf 27,5% angehoben. Mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% werden weiterhin Einkünfte aus Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten besteuert, wenn es sich nicht um Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4 EStG

1988 handelt (§ 27a Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Insbesondere Zinsen aus Sparbüchern und Girokonten sind daher nicht von der Anhebung des Steuersatzes erfasst.

Sämtliche sonstige Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen und aus Derivaten unterliegen hingegen einem besonderen Steuersatz von 27,5%, sofern keine Ausnahme des § 27a Abs. 2 EStG 1988 die Tarifbesteuerung anordnet.

Rz 6224 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6224

De~~m~~**n** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** unterliegende Kapitaleinkünfte sind, außer bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption, insbesondere auszuscheiden

- bei der Ermittlung des Höchstbetrages für den Spendenabzug im Rahmen der Sonderausgaben (§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988),
- bei der Bemessungsgrundlage für die Tarifierung (§ 33 Abs. 1 EStG 1988),
- bei der Ermittlung des ermäßigten Durchschnittssteuersatzes (§ 37 Abs. 1 und 5, § 38 Abs. 1 EStG 1988), des Progressionsvorbehaltes und des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 und 3 EStG 1988)
- bei der Berechnung des Erstattungsbetrages für Alleinverdiener sowie für Alleinerzieher (§ 33 Abs. 8 bzw. § 40 EStG 1988),
- bei der Ermittlung des Selbstbehalts für außergewöhnliche Belastungen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Rz 6224a wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6224a

Beim Gewinnfreibetrag ist dagegen nach § 10 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu unterscheiden:

- Betriebliche Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, die de~~m~~**n** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** unterliegen, zählen nicht zur Bemessungsgrundlage, außer es wird die Regelbesteuerungsoption ausgeübt.
- Betriebliche Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, zählen zur Bemessungsgrundlage.

Rz 6224b wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6224b

Bei folgenden Regelungen sind de~~m~~**n** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** unterliegende Kapitaleinkünfte nur dann auszuscheiden, wenn Kapitalertragsteuer abgezogen wurde und die Steuerpflicht mit dem Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 abgegolten ist (siehe dazu Abschnitt 29.7):

- für die Anwendung und das Ausmaß eines Veranlagungsfreibetrages (§ 41 Abs. 3 EStG 1988),
- für den Eintritt der Steuererklärungspflicht (§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Rz 6224d wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6224d

Zu~~m~~ **den** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** besteuerte Kapitaleinkünfte zählen nur beim Steuerpflichtigen selbst und bei der Berechnung seiner Einkommensteuer nicht zum Gesamtbetrag der Einkünfte und zum Einkommen. Dies bedeutet Folgendes:

- Zu~~m~~ **den** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** besteuerte Kapitaleinkünfte des (Ehe-)Partners dürfen bei Beurteilung des Anspruchs auf den Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) bzw. des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages (§ 33 Abs. 6 Z 1 EStG 1988) beim anderen (Ehe-)Partner nicht außer Ansatz bleiben. Auch zu~~m~~ **den** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** besteuerte Kapitaleinkünfte fallen dabei wie die übrigen Einkünfte unter die allgemeine Einkunftsgrenze von 6.000 bzw. 2.200 Euro.
- In jenen Fällen, in denen die abgegoltenen Kapitalerträge nicht für die Berechnung der Einkommensteuer, sondern für andere Zwecke von Bedeutung sind (Ermittlung des

wirtschaftlichen Einkommens im Bereich der Mietzinsbeihilfe, Einkommensermittlung für außersteuerliche Förderungsgesetze), bleiben die zu~~m~~ **den** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** besteuerten Kapitaleinkünfte ebenfalls beachtlich.

Rz 6224e wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6224e

§ 27a Abs. 6 EStG 1988 sieht vor, dass die Bestimmungen des § 27a Abs. 1 bis 5 EStG 1988 auch für die von natürlichen Personen im betrieblichen Bereich (oder im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) erzielten Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen und aus Derivaten Anwendung finden. Damit ~~kommt der 25-prozentige Steuersatz~~**kommen die besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%)** für die genannten Einkünfte auch im betrieblichen Bereich zur Anwendung. (Der in § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 enthaltene Ausschluss von Anschaffungsnebenkosten kommt dessen ungeachtet gemäß dem zweiten Satz dieser Vorschrift im betrieblichen Bereich nicht zur Anwendung; die Bewertungsbestimmungen des § 6 EStG 1988 gehen somit vor; siehe Abschnitt 4.8) Auch im betrieblichen Bereich bleibt es (ausgenommen bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption) bei der ~~25-prozentigen~~ Besteuerung **mit einem der besonderen Steuersätze**; ob aber bereits der Kapitalertragsteuerabzug Abgeltungswirkung entfaltet, oder die Einkünfte in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen und zum besonderen Steuersatz zu veranlagen sind, ergibt sich aus § 97 EStG 1988 (siehe Abschnitt 29.7).

Rz 6225 wird samt Überschrift wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

20.3.3 Ausnahmen vo~~m~~n den besonderen ~~Steuersatz~~Steuersätzen

Rz 6225

Der Rechtslage vor dem BBG 2011 entsprechend soll nur für bestimmte Einkünfte keine 25-**bzw. 27,5-**prozentige Endbesteuerung greifen. Aufgrund der Anknüpfung von § 93 EStG 1988 an die Anwendung ~~des~~**der** besonderen ~~Steuersatzes~~**Steuersätze** kommt es im Gegensatz zur früheren Rechtslage aber nur dann zum Abzug von Kapitalertragsteuer, wenn damit auch die Abgeltungswirkung verbunden ist (eine Ausnahme bilden Fälle, in denen zu

Unrecht bzw. aufgrund einer nicht den tatsächlichen Umständen entsprechenden Fiktion gemäß § 93 Abs. 5 EStG 1988 Kapitalertragsteuer abgezogen wurde; siehe Abschnitt 29.5.2). Die vo~~m~~**n den** besonderen ~~Steuersatz~~ **Steuersätzen** ausgenommenen Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen somit grundsätzlich keinem Kapitalertragsteuerabzug.

Rz 6225a wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6225a

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht **einem** ~~dem~~ **der** besonderen ~~Steuersatz~~ **Steuersätze** von 25% **bzw. 27,5%**, sondern dem normalen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuertarif unterliegen, sind in § 27a Abs. 2 EStG 1988 abschließend aufgezählt:

- Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt (Z 1)**:**
  Darunter fallen insbesondere Privatdarlehen und sonstige nicht verbriefte private Forderungen, wie zB nicht verbriefte obligationenähnliche Genussrechte~~.~~**; Einkünfte aus Darlehen von Privatdarlehensvermittlern (zB Onlineplattformen für Privatkredite) sind ebenso erfasst.** Uneinbringliche private Darlehensforderungen stellen negative Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar, deren Substanzanteil jedoch ebenfalls nicht unter den besonderen Steuersatz **von 27,5% (vor 1.1.2016 von 25%)** fällt **(zum Nachlass einer Forderung siehe aber Rz 6143)**. Zum Verlustausgleich siehe Rz 6234.

  [...]

Rz 6225c wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6225c

Fließt der Veräußerungserlös aus einer dem besonderen Steuersatz **von 27,5%** unterliegenden Kapitalanlage (zB Beteiligung) über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr ratenmäßig zu, sind deren Anschaffungskosten vom auf den Veräußerungszeitpunkt abgezinsten Verkaufspreis in Abzug zu bringen. Von den in späteren Jahren zufließenden Raten ist der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil auszuscheiden und zum Normaltarif zu erfassen.

Rz 6226 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6226

§ 27a Abs. 5 EStG 1988 enthält die bis zum BBG 2011 in § 97 Abs. 4 EStG 1988 verankerte Möglichkeit des Steuerpflichtigen, seine KESt-pflichtigen bzw. de~~m~~**n** besonderen ~~Steuersatz~~ **Steuersätzen** unterliegenden Einkünfte im Wege der Veranlagung zum Tarif besteuern zu lassen. Da nach dem BBG 2011 jedoch die Veranlagung von Kapitaleinkünften nicht mehr automatisch mit der Anwendung des progressiven Tarifs einhergeht, wird jene in § 27a Abs. 5 EStG 1988 nicht mehr „Veranlagungsoption", sondern „Regelbesteuerungsoption" genannt. Zur Geltendmachung eines Verlustausgleichs bloß innerhalb der ~~25%-Schedule~~**Kapitaleinkünfte, die einem besonderen Steuersatz unterliegen,** ist die Ausübung der Regelbesteuerungsoption daher nicht nötig; wünscht der Steuerpflichtige nur einen Verlustausgleich innerhalb der mit ~~25% besteuerten~~ Einkünfte aus Kapitalvermögen**, die einem besonderen Steuersatz unterliegen**, kann er – isoliert von der in § 27a Abs. 5 EStG 1988 enthaltenen Regelbesteuerungsoption – die Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 ausüben (siehe Abschnitt 20.5.2). Dasselbe gilt in Fällen, in denen Entlastungsverpflichtungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen wahrzunehmen sind; auch diese können im Wege der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 geltend gemacht werden (siehe Abschnitt 20.5.2).

Rz 6227 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6227

Wie schon vor dem BBG 2011 kann die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Kapitaleinkünfte des Steuerpflichtigen, dh. alle in- und ausländischen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Derivaten ausgeübt werden; sie umfasst auch die aufgrund des Subsidiaritätsprinzips unter den Haupteinkunftsarten zu erfassenden Kapitaleinkünfte.

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem BBG 2011 kann die Regelbesteuerungsoption unabhängig davon ausgeübt werden, ob die Anwendung des allgemeinen Steuertarifes zu einer geringeren Steuerbelastung führt als ~~der~~**die** besondere**n** ~~Steuersatz~~**Steuersätze** ~~von 25%~~. Zu beachten ist, dass mit dem BBG 2011 § 37 Abs. 4 EStG 1988 entfallen ist, sodass

ab 1.4.2012 sämtliche Kapitaleinkünfte (einschließlich Gewinnanteile und Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen außerhalb der Jahresfrist) im Falle der Regelbesteuerung dem Normalsteuersatz unterliegen. Ergibt sich aus der Veranlagung zum allgemeinen Steuertarif eine höhere Besteuerung als bei Beibehaltung des**r** besonderen ~~Steuersatzes~~**Steuersätze** (allenfalls auch bei Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988, siehe Abschnitt 20.5.2), kann der Steuerpflichtige die Ausübung der Regelbesteuerungsoption auch noch im Rechtsmittelverfahren zurückziehen.

Rz 6228 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6228

Die Ausübung der Regelbesteuerungsoption führt zu einer Veranlagung nach den allgemeinen Veranlagungstiteln der §§ 39 und 41 EStG 1988 unter Anrechnung der entrichteten Kapitalertragsteuer, wobei sämtliche in- und ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen, auch wenn sie den Haupteinkunftsarten zugerechnet werden, dem Normalsteuersatz unterliegen. Es handelt sich daher um eine – durch die Bestimmungen des § 27a Abs. 5 EStG 1988 ergänzte – Veranlagung nach den §§ 39 oder 41 EStG 1988. Der Veranlagungsfreibetrag von 730 Euro gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die ~~der~~**die** besondere**n** ~~Steuersatz~~**Steuersätze** anwendbar ~~ist~~**sind** (§ 41 Abs. 3 EStG 1988). Zu beachten ist weiters, dass die in § 27 Abs. 8 EStG 1988 enthaltenen Einschränkungen des Verlustausgleichs (siehe Abschnitt 20.4) sowie das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption gelten.

Rz 6230 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6230

Die Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen tritt grundsätzlich mit 1. April 2012 in Kraft; auf Kapitalvermögen, das § 27 EStG 1988 idF BBG 2012 unterliegt, ist auch § 27a EStG 1988 anwendbar. Hinsichtlich der Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen (§ 27 Abs. 3 EStG 1988) und Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988) ist daher zwischen Alt- und Neuvermögen zu unterscheiden (siehe Abschnitt 20.1.1.3). Grundsätzlich ist § 27a

EStG 1988 nur auf dem neuen Besteuerungsregime unterliegendes Neuvermögen anzuwenden. Davon bestehen folgende Ausnahmen:

- Auf betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen ist der besondere Steuersatz von **27,5% (bis 31.12.2015 von** 25%**)** auch auf Altvermögen anzuwenden, sofern die Veräußerung (Realisierung) nach dem 31.3.2012 erfolgt (§ 124b Z 192 EStG 1988). Siehe auch Rz 804 **bzw. 6103h**.
- Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 werden in § 27 Abs. 3 EStG 1988 überführt (§ 124b Z 185 lit. a erster TS EStG 1988). Auf sie ist bei Veräußerung nach dem 31.3.2012 daher bereits der besondere Steuersatz **von 27,5% (bis 31.12.2015 von 25%)** anwendbar.
  Fließen Einnahmen aus einer vor dem 1.4.2012 veräußerten Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 erst nach dem 31.3.2012 zu, hat die Besteuerung nicht mit dem besonderen Steuersatz **von 25%**, sondern gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 mit dem Hälftesteuersatz zu erfolgen.
- Auf nach dem 30.9.2011 und vor dem 1.4.2012 entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter (ausgenommen Anteile an Körperschaften und Fondsanteile) und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, deren Veräußerung bzw. Abwicklung stets als Spekulationsgeschäft gelten, ist bei Veräußerung bzw. Abwicklung nach dem 31.3.2012 bereits der besondere Steuersatz **von 25%** anzuwenden (§ 124b Z 184 zweiter TS letzter Satz EStG 1988) und Werbungskosten dürfen nicht berücksichtigt werden. Nicht ~~vom~~**von den** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** sowie dem Werbungskostenabzugsverbot umfasst sind vor dem 1.10.2011 angeschaffte Wirtschaftsgüter und Derivate, auch wenn sie nach dem 31.3.2012 veräußert bzw. abgewickelt werden.

Rz 6234 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6234

Einkünfte, auf die ~~der~~**die** besondere**n** ~~Steuersatz~~**Steuersätze** ~~von 25%~~ gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ~~ist~~**sind**, können nicht mit Einkünften ausgeglichen werden, für die

dieser aufgrund des § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht ~~gilt~~**gelten** (§ 27 Abs. 8 Z 3 EStG 1988). Daraus folgt, dass

- Verluste aus Kapitalanlagen iSd § 27a Abs. 2 EStG 1988 nur mit Überschüssen aus Kapitalanlagen iSd § 27a Abs. 2 EStG 1988 ausgeglichen werden können und
- Gewinne und Verlusten innerhalb der mit dem Tarif besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden können (mit Ausnahme der stillen Gesellschaft).

Dies gilt auch, wenn die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird. Wird für unverbriefte Derivate gemäß § 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988 eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer einbehalten, liegen keine tarifbesteuerten Kapitaleinkünfte vor (siehe Rz 7752a).

Rz 6235 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6235

Verbleibt innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach einem horizontalen Verlustausgleich noch ein Verlustüberhang, ist dieser nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichsfähig (§ 27 Abs. 8 Z 4 EStG 1988). Verluste aus § 27 EStG 1988 können somit auch nicht mit Gewinnen aus betrieblich gehaltenen Kapitalanlagen ausgeglichen werden.

Dagegen ist ein Ausgleich von Verlusten aus anderen Einkunftsarten mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen möglich; bei de~~m~~**n** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen ist hierfür die Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 notwendig.

> *Beispiel:*
>
> *Der Steuerpflichtige bezieht Zinsen aus Sparguthaben in Höhe von 1.000 Euro und Dividenden in Höhe von 2.000 Euro. Zusätzlich erleidet er einen Verlust in Höhe von 900 Euro durch die Veräußerung von Aktien. Weiters erleidet der Steuerpflichtige einen Verlust in Höhe von 10.000 Euro aus Gewerbebetrieb und bezieht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8.000 Euro.*
>
> *Der Verlust aus der Aktienveräußerung kann im Wege der Verlustausgleichsoption gegen die Dividenden ausgeglichen werden* ***(ein Ausgleich mit Zinsen aus Sparguthaben ist hingegen nicht zulässig)****; die Einkünfte aus Kapitalvermögen betragen somit 2.100 Euro.*

Der Verlust aus Gewerbebetrieb kann gegen den Gewinn aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden.

Übt der Steuerpflichtige die Regelbesteuerungsoption aus, kann der verbleibende Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.000 Euro gegen die Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden; dann verbleibt ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 100 Euro.

*Übt der Steuerpflichtige die Regelbesteuerungsoption nicht aus, geht der verbleibende Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.000 Euro in den Verlustvortrag ein, die Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 2.100 unterliegen in der Veranlagung de**n**~~m~~ besonderen **Steuersätzen**~~Steuersatz~~ von 25**% und 27,5**% und die KESt auf die Aktien und Sparbuchzinsen (~~750~~**800** Euro) wird angerechnet (**552,50**~~525~~ Euro) bzw. gutgeschrieben (**247,50**~~225~~ Euro).*

Rz 6236 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 6236

Grundsätzlich stehen nur Einkünfte aus Kapitalvermögen, die bereits § 27 EStG 1988 ab der Fassung BBG 2011 unterliegen, für den Verlustausgleich zur Verfügung. Aus den Inkrafttretensvorschriften des BBG 2011 bzw. AbgÄG 2011 ergibt sich daher Folgendes:

- Da § 27 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich für Alt- und Neuvermögen ab 1. April 2012 gilt (siehe Abschnitt 20.2.1.13), sind ab 1. April 2012 zugeflossene Einkünfte aus der Überlassung von Kapital – unabhängig davon, ob Alt- oder Neuvermögen iSd § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 vorliegt – in den Verlustausgleich einzubeziehen. Davor zugeflossene Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen noch § 27 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 und sind nicht einzubeziehen.
- Kommen auf Grund von § 124b Z 185 lit. c EStG 1988 auf vor dem 1. April 2012 erworbene Forderungswertpapiere noch §§ 27, 37 Abs. 8 sowie 93 bis 97 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 weiter zur Anwendung, so können diese Einkünfte ebenfalls nicht in den Verlustausgleich nach § 27 Abs. 8 EStG 1988 einbezogen werden.
- Für Altvermögen, soweit es sich nicht um Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 handelt, gilt § 30 EStG 1988 vor dem BBG 2011 gemäß § 124b Z 184 EStG 1988 weiter. Kommt es daher zu einem Veräußerungsverlust, ist auch weiterhin die Verlustausgleichsbeschränkung des § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 anzuwenden, ein Einbezug in den Verlustausgleich nach § 27 Abs. 8 EStG 1988

ist nicht möglich. Daran vermag auch die Anwendung des besonderen Steuersatzes ab 1. April 2012 **(seit 1.1.2016 existieren zwei besondere Steuersätze von 25% bzw. 27,5%, siehe Rz 6103g und 6223)** nichts zu ändern. Im Rahmen des § 30 EStG 1988 ist auch ein Ausgleich gegen Einkünfte möglich, die nicht de~~m~~**n** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** unterliegen.

Fließen Einnahmen aus einer vor dem 1.4.2012 veräußerten Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 erst nach dem 31.3.2012 zu, hat die Besteuerung nicht mit dem besonderen Steuersatz **von 27,5% (vor 1.1.2016 von 25%)**, sondern gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 mit dem Hälftesteuersatz zu erfolgen. Es können daher auch Verluste aus Kapitalanlagen gemäß § 27 Abs. 3 und Abs. 4 EStG 1988, die gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 de~~m~~**n** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** unterliegen, nicht mit solchen Einkünften ausgeglichen werden.

- Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 werden gemäß § 124b Z 185 lit. a erster TS EStG 1988 in § 27 EStG 1988 überführt. Veräußerungen nach dem 1. April 2012 sind daher in den Verlustausgleich einzubeziehen, für Veräußerungen davor gilt die Verlustausgleichsbeschränkung des § 31 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011.

Zur Behandlung von Verlusten aus Kapitalvermögen im betrieblichen Bereich siehe Abschnitt 4.8.

Die Rz 6237 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016; AbgÄG 2015):

Rz 6237

Veranlagungspflicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen besteht:

- Beim Bezug von Einkünften aus Kapitalvermögen, die nicht **einem** ~~dem~~ besonderen Steuersatz ~~von 25%~~ gemäß § 27a **Abs. 1** EStG 1988 **(25% oder 27,5%)** unterliegen; dies gilt auch, wenn für diese Einkünfte aus Kapitalvermögen zu Unrecht oder auf Grund der Vermutung eines öffentlichen Angebots (§ 93 Abs. 5 zweiter TS EStG 1988) Kapitalertragsteuer abgezogen wurde oder ein Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 und 7 EStG 1988 erfolgt ist. Keine Veranlagungspflicht besteht, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen insgesamt nicht mehr als 22 Euro betragen (§ 39 Abs. 1 EStG 1988).

  Beispiele:

Einkünfte aus Privatdarlehen, nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren, stiller Gesellschaft, nicht verbrieften Derivaten.

- Beim Bezug von **einem**~~dem~~ besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen, für die kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen wurde. Keine Veranlagungspflicht besteht, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen insgesamt nicht mehr als 22 Euro betragen (§ 39 Abs. 1 EStG 1988).

  Beispiele:

  Ausländische Kapitalerträge, Tafelgeschäfte

  Überschreiten die Kapitaleinkünfte gemeinsam mit anderen Einkünften nicht den Betrag von 11.000 Euro, so könnte die Regelbesteuerung beantragt werden und die Kapitaleinkünfte unterliegen im Ergebnis keiner Steuer. In einem solchen Sonderfall führt eine Nichterklärung zu keiner Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Dies gilt jedoch nicht, wenn ein Anspruch auf Kinder- oder Alleinverdienerabsetzbetrag vermittelt wird.

  Beispiel:

  Eine Person verfügt über kein eigenes Einkommen, sondern erzielt lediglich Kapitaleinkünfte ***(Zinsen aus Bankeinlagen)*** *in Höhe von 5.000, die jedoch im Ausland anfallen und keinem inländischen KESt-Abzug unterliegen. Sie vermittelt jedoch, da zwei Kinder vorliegen, ihrem Ehepartner den Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 669. Eine Veranlagung mit dem besonderen Steuersatz ergäbe eine Steuer in Höhe von 1.250. Es kann ein Antrag auf Regelbesteuerung gestellt werden, wobei sich im Zuge dieser Veranlagung ein Steuersatz von Null ergibt. Allerdings ist zumindest der Betrag, der im Zuge einer KESt-Erstattung nicht erstattet wird, das ist im Beispielsfall der Betrag von 669, als Steuer festzusetzen. (Siehe auch Beispiel in Abschnitt 20.3.4.4) Es besteht daher auch Erklärungspflicht.*

- Beim Bezug von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten, wenn diese zu den betrieblichen Einkunftsarten zählen.

  Beispiel:

  Veräußerungsgewinne aus betrieblich gehaltenen Beteiligungen

- Beim Bezug von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen bzw. Einkünften aus Derivaten aus Kapitalvermögen, dessen Anschaffungskosten pauschal nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 angesetzt wurden (siehe Abschnitt 29.5.1.1.4).

  Beispiel:

  Der Steuerpflichtige liefert Wertpapiere ins Depot seiner inländischen Bank ein und weist dieser weder Anschaffungskosten noch –zeitpunkt nach. Seine Bank geht davon

aus, dass es sich um „Neuvermögen" handelt und berechnet die Anschaffungskosten auf Basis des gemeinen Werts zum Zeitpunkt der Einlieferung ins Depot. Veräußert der Steuerpflichtige später die Wertpapiere, hat er im Rahmen der Veranlagung die tatsächlichen Anschaffungskosten nachzuweisen (oder, dass es sich um „Altvermögen" handelt).

- Beim Bezug von Einkünften aus Kapitalvermögen, bei denen Kapitalertragsteuer auf Basis der in § 93 Abs. 5 EStG 1988 enthaltenen Fiktionen abgezogen wurde, und diese nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

  Beispiel:

  Der Steuerpflichtige ist im Jahr 01 weggezogen und meldet dies im Jahr 02 seiner Bank. Diese geht davon aus, dass der Wegzug 02 erfolgt ist und nimmt die ***Entstrickung****~~Wegzug~~besteuerung 02 vor. Dessen ungeachtet besteht für den Steuerpflichtigen im Jahr 01 Veranlagungspflicht.*

Ob auf die genannten Kapitaleinkünfte im Rahmen der Veranlagung **ein** ~~der~~ besonderer **r** Steuersatz von 25% **bzw. 27,5%** zur Anwendung kommt oder der Normalsteuersatz, ergibt sich aus § 27a EStG 1988.

Rz 6238 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

Rz 6238

Besteht für Einkünfte aus Kapitalvermögen keine Veranlagungspflicht, steht es dem Steuerpflichtigen offen, diese

- durch Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 unter Beibehaltung des besonderen Steuersatzes (auch nur) teilweise in die Veranlagung aufzunehmen;
- durch Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 vollständig zum Normalsteuersatz in die Veranlagung aufzunehmen; diesfalls kommt der Normalsteuersatz auf sämtliche (auch betriebliche und zu veranlagende) Kapitaleinkünfte zur Anwendung (siehe Abschnitt 20.3.4.3).

Zum Verhältnis der beiden Optionen siehe Abschnitt 20.3.4.1.

Die Durchführung des Verlustausgleichs (zu den materiellen Bestimmungen siehe Abschnitt 20.4) bildet zwar den Hauptanwendungsbereich der Verlustausgleichsoption, allerdings kann sie auch für andere Zwecke ausgeübt werden, zB

- zur Berücksichtigung der tatsächlichen Anschaffungskosten, wenn dem Kapitalertragsteuerabzug die nach § 124b Z 185 EStG 1988 bzw. der Wertpapier-Anschaffungskosten-VO vom gemeinen Wert abgeleiteten Anschaffungskosten zu Grunde gelegt wurden;
- zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bzw. zur Wahrnehmung von Entlastungsverpflichtungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen;
- zur Berichtigung eines unrichtigen Kapitalertragsteuerabzuges**, sofern dem Grunde nach Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen**. **Wird ein Steuerabzug vorgenommen, obwohl dem Grunde nach keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen, kann eine Erstattung nach § 240 Abs. 3 BAO und nicht nur im Rahmen der Verlustausgleichsoption erfolgen.**

Die Verlustausgleichsoption kann innerhalb von 5 Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres **ausschließlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das betreffende Jahr** gestellt werden.

Für zu einem Betriebsvermögen gehörendes Kapitalvermögen kann keine Verlustausgleichsoption ausgeübt werden:

- Aufgrund der Ausnahme der betrieblichen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten kommt es im betrieblichen Bereich automatisch zu einem Verlustausgleich innerhalb dieser Einkünfte; die Verrechnung eines allfälligen Verlustüberhangs mit den übrigen betrieblichen Einkünften (auch den betrieblichen Einkünften aus der Überlassung von Kapital) unterliegt den Einschränkungen des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 (siehe Abschnitt 4.8). Eine Verlustausgleichsoption für die betrieblichen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital ist daher aufgrund der Spezialnorm des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 nicht möglich.
- Soll im betrieblichen Bereich ein unrichtiger Kapitalertragsteuerabzug richtig gestellt werden, so kann dies entweder über § 240 Abs. 1 BAO im Wege des

Abzugsverpflichteten (wie bei allen anderen Depots bereits aufgrund der Privatvermögensvermutung in § 93 Abs. 5 erster TS EStG 1988) oder im Rahmen der Veranlagung stattfinden. Ein Antrag auf Rückzahlung nach § 240 Abs. 3 BAO ist idR aufgrund der verpflichtenden Veranlagung nicht möglich.

Rz 6408a wird neu eingefügt (Klarstellung und Judikatur)

Rz 6408a

Die entgeltliche Einräumung von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte) führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. VwGH 26.07.2006, 2006/14/0024; VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104), wobei es unbeachtlich ist, ob das Entgelt einmalig oder laufend entrichtet wird; zu grundstücksgleichen Rechten siehe Rz 6622.

Rz 6420a wird neu eingefügt (Judikatur)

Rz 6420a

Bei einer zeitlich abwechselnden Verwendung eines Mietobjektes zur Vermietung einerseits und zu einer Selbstnutzung andererseits, sind als Werbungskosten jene Kosten zu berücksichtigen, die ausschließlich durch die Vermietung veranlasst sind, während jene Kosten auszuschließen sind, die ausschließlich durch die Eigennutzung veranlasst sind. Kosten (Fixkosten), die in einem Veranlassungszusammenhang sowohl mit der Vermietung als auch mit der Eigennutzung stehen sind – soweit keine dieser beiden Veranlassungen völlig untergeordnet ist – als gemischt-veranlasst aufzuteilen. Ist eine Eigennutzung (an sich) jederzeit möglich, hat die Aufteilung dieser gemischt veranlassten Aufwendungen nach dem Verhältnis der Tage der Eigennutzung zu den Tagen der Vermietung zu erfolgen (VwGH 25.11.2015, Ro 2015/13/0012).

Rz 6421 wird aufgehoben (alte Rechtslage) und Rz 6421a zu Rz 6421

~~**Rz 6421**~~

~~Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde die Möglichkeit, steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 zu bilden, mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 1996 - verfassungsrechtlich unbedenklich (VfGH 13.6.2000, B 889/00) - beseitigt. § 116 Abs. 5 EStG 1988 sah bis 31. Dezember 1999 hinsichtlich der bis einschließlich 1995 gebildeten steuerfreien Beträge eine gegenüber dem aufgehobenen § 28 Abs. 5 EStG 1988 erweiteterte Verrechnungsmöglichkeit vor; diesbezüglich wird auf den Erlass des BMF vom 23. September 1998, 06 1750/1-IV/6/98, betreffend die gebäudeübergreifende Verrechnung steuerfreier Beträge gemäß § 116 Abs. 5 EStG 1988 verwiesen.~~

Rz 6442c wird geändert (Klarstellung)

Rz 6442c

Die vom Rechtsvorgänger geltend gemachte AfA ist bis zur vollständigen Abschreibung vom Erwerber fortzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988). **Grundsätzlich** ~~Es~~ ist weder eine neue Bemessungsgrundlage noch ~~eine~~ **ein** neuer AfA-Satz zu ermitteln; Rz 3132 gilt entsprechend.

Dies gilt in folgenden Fällen:

1. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (Wohnung), das im Zeitpunkt des Erwerbes zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird ("durchgehende" Vermietung).
2. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (Wohnung), das zwar nicht durchgehend vermietet wird, aber vom Rechtsvorgänger bereits einmal vermietet wurde. Bei der Ermittlung der noch verbleibenden Nutzungsdauer gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 bzw. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bleibt die Zeit der "Nichtvermietung" unberücksichtigt (siehe Rz 6433e).

Abweichend vom Ansatz der AfA des Rechtsvorgängers bestehen keine Bedenken, für die AfA-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, wenn bei einem

unentgeltlichen Erwerb zwischen der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger oder der im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes erfolgten Beendigung des Mietverhältnisses und dem neuerlichen Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt (siehe zu neuerlichen Nutzungen vor dem 1.1.2012 Rz 6433f und zu neuerlichen Nutzungen nach dem 31.12.2012 Rz 6432).

Die Änderung der Bemessungsgrundlage ab 1.1.2016 auf Grund der gesetzlichen Änderung von § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ist jedenfalls durchzuführen.

Rz 6442g wird geändert (Klarstellung)

Rz 6442g

Wird vom Vorbehaltsfruchtnießer nach dem 31. Juli 2008 unentgeltlich auf das Fruchtgenussrecht verzichtet, sodass die Einkunftsquelle (wieder) unentgeltlich zum zivilrechtlichen Eigentümer wechselt, ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF des SchenkMG 2008 anzuwenden (ebenso bei Wegfall des wirtschaftlichen Eigentums nach dem 31. Juli 2008; UFS 24.05.2011, RV/2411-W/10). Hat der Fruchtnießer mangels wirtschaftlichen Eigentums zwar keine AfA geltend gemacht, aber eine Zahlung für Substanzabgeltung geleistet (Rz 112~~2~~**3a**), kann der Eigentümer eine AfA in Höhe der geleisteten Zahlung bis zur vollständigen Berücksichtigung der AfA geltend machen.

Hat der Fruchtnießer keine Zahlung für Substanzabgeltung geleistet, kann der Eigentümer ab Wegfall des Fruchtgenussrechtes die AfA des Rechtsvorgängers vor Fruchtgenusseinräumung geltend machen, wobei der auf die „Fruchtnießung" entfallende Zeitraum die noch verbleibende Restnutzungsdauer nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 nicht verkürzt.

> ***Beispiel:***
>
> ***Der Vater überträgt seiner Tochter ein Zinshaus und behält sich das Fruchtgenussrecht zurück. Er leistet der Tochter keine Substanzabgeltung. Somit kann die Tochter – obwohl Eigentümerin - keine AfA geltend machen.***
>
> ***Mit dem Tod des Vaters erlischt das Fruchtgenussrecht. Ab diesem Zeitpunkt kann die Tochter die AfA des Rechtsvorgängers geltend machen. Jene Zeiten, während denen weder der Vater noch die Tochter eine AfA geltend machen konnten, verkürzen nicht die Restnutzungsdauer.***

Rz 6443 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6443

Bei Gebäuden beträgt der AfA-Satz grundsätzlich bis zu 1,5% (1,5% entsprechen einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren). Nicht maßgeblich ist die Nutzungsart durch den Mieter; der AfA-Satz beträgt daher auch dann bis zu 1,5%, wenn der Mieter sein Mietobjekt zu gewerblichen Zwecken nützt. Der AfA-Satz von 1,5% gilt auch für ein Gebäude auf fremden Grund und Boden (Superädifikat, VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052).

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012), der einen grundsätzlich einheitlichen, jährlich geltend zu machenden AfA-Prozentsatz von 1,5% normiert, ändert es an der Höhe dieses AfA-Satzes nichts, wenn das vermietete Gebäude schon vor dem Eigentumsübergang in Nutzung stand (und sich damit eine Gesamtnutzungsdauer von über 66 Jahren errechnet, VwGH 18.07.2001, 98/13/0003). Ein höherer AfA-Satz (kürzere Nutzungsdauer) kommt – auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand angeschafft worden ist - nur dann in Betracht, wenn auf Grund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen ist.

In jedem Fall ist eine kumulierte AfA über die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus nicht zulässig.

Rz 6444 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6444

Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer ist grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192). Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist auch die Aussagekraft von Gutachten zu beurteilen, die vom Steuerpflichtigen selbst erstellt werden. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer setzt ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer.

Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, ist es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Es bestehen keine Bedenken, von der genauen Überprüfung der Nutzungsdauer abzusehen, wenn das Gebäude vor 1915 erbaut wurde und der AfA-Satz nicht mehr als 2% beträgt.

Zu Gebäuden in Leichtbauweise siehe Rz 3139a.

Rz 6447 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6447

Wird die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vom gemeinen Wert oder von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen, ist der auf Grund und Boden entfallende Teil aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Dies gilt auch für Eigentumswohnungen (VwGH 13.12.1989, 88/13/0056). Die Aufteilung hat idR nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits zu erfolgen (VwGH 7.9.1990, 86/14/0084, Verhältnismethode).

~~Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5% bzw. 2% (vgl. Rz 6443 ff) angesetzt wird, erfolgt der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20%. Ergeben sich jedoch im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führt, ist eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen.~~

Wird die AfA ~~hingegen~~ vom Einheitswert berechnet, dann ist der gesamte Einheitswert, also einschließlich des auf den Grundwert entfallenden Anteils, der AfA-Bemessung zu Grunde zu legen. Die AfA vom Einheitswert ist nicht zeitlich unbegrenzt möglich, sondern nur auf den Zeitraum der (Rest-)Nutzungsdauer absetzbar (VwGH 15.4.1989, 88/13/0217).

Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5% bzw. 2% (vgl. Rz 6443 ff) angesetzt wird, erfolgt der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20%. Ergeben sich jedoch im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führt, ist eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen.

Rechtslage ab der Veranlagung 2016

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, sind bei Vermietungen ab dem 1.1.2016 von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes grundsätzlich 40% als Anteil für den Grund und Boden pauschal auszuscheiden.

Alternativ dazu kann auch das Aufteilungsverhältnis entsprechend der GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, herangezogen werden:

Danach beträgt der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten:

- **20% in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land weniger als 400 Euro beträgt;**
- **30% in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 Euro beträgt, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst;**
- **40% in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 Euro beträgt, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.**

Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land ist anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels mit Abbildung auf Gemeindeebene glaubhaft

zu machen. Dabei gelten als baureifes Land alle Grundstücke, die nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar sind. Erfasst sind vor allem Grundstücke bzw. Grundstücksteile, die von der Gemeinde zur Bebauung vorgesehen sind, deren Erschließungsgrad die sofortige Bebauung gestattet, sofern die baurechtlichen Kriterien für eine Bebauung erfüllt sind.

Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen (Anzahl der Einwohner, durchschnittlicher Quadratmeterpreis für baureifes Land und Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten).

Das pauschale Aufteilungsverhältnis kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird, oder wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich, dh. eindeutig ersichtlich, vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen. Für das Vorliegen einer erheblichen Abweichung ist vor allem auf die Größe und den Zustand des Gebäudes im Verhältnis zur Grundfläche abzustellen. Eine erhebliche Abweichung könnte beispielsweise bei einem kleinen, nur für die Wochenendnutzung bestimmten („Garten-")Haus gegeben sein, das auf einer großen („Garten-" bzw.) Grundfläche in guter Lage steht, oder bei einem Gebäude in einem – trotz vorhandener „Vermietbarkeit" – sehr schlechten technischen Zustand.

Ein erhebliches Abweichen liegt dann vor, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht.

Der Nachweis eines vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichenden tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses kann zB durch ein Gutachten erbracht werden. Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.

Die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes können aber auch entsprechend dem Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV) glaubhaft gemacht werden, sofern eine solche Glaubhaftmachung aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis plausibel erscheint. Ein auf diese Weise ermittelter Anteil des Grund und Bodens von weniger als 20% des Gesamtkaufpreises erscheint jedenfalls nicht plausibel.

In diesem Fall ist weder eine Glaubhaftmachung noch ein Nachweis erbracht worden. Es sind daher die pauschalen Aufteilungsverhältnisse gemäß GrundanteilV 2016 anzuwenden.

Dabei ist die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu beziehen. Dies gilt auch für vor dem 1.1.2016 vermietete Grundstücke. In diesen Fällen sind der Grundwert und der Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 GrWV zum 1.1.2016 zu ermitteln.

Wird vom Steuerpflichtigen der Anteil des Grund und Bodens nur deshalb nachgewiesen, um darzulegen, dass keine offenkundig erhebliche Abweichung gegeben ist, gilt dies nicht als Nachweis im Sinne des § 3 Abs. 1 erster Satz GrundanteilV 2016, womit der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens weiterhin nach § 2 GrundanteilV 2016 pauschal ermittelt werden kann.

Wurde bereits in der Vergangenheit das Aufteilungsverhältnis nachgewiesen, erfolgt keine Anpassung. War das Aufteilungsverhältnis bereits konkret Gegenstand einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme, ist jenes Aufteilungsverhältnis als nachgewiesen anzusehen, das sich als Ergebnis der Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse ergeben hat.

Beträgt das bisherige Aufteilungsverhältnis 80/20, ist bei einer Anpassung auf das Aufteilungsverhältnis 60/40 die AfA um 25% (1/4) zu reduzieren; der Gebäudewert ist um 25% abzustocken und der entsprechende Wert dem Grund und Boden zuzuschlagen. Bei einer Überführung des Aufteilungsverhältnisses auf 70%/30% ist die AfA um 12,5% (1/8) zu reduzieren; der Gebäudewert ist um 12,5% abzustocken und der entsprechende Wert dem Grund und Boden zuzuschlagen.

> ***Beispiel:***
>
> ***Im Jahr 2006 wurde ein bebautes Grundstück mit den Anschaffungskosten von 1.000.000 Euro erworben. 80% wurden dem Gebäude (800.000 Euro) und 20% dem Grund und Boden (200.000 Euro) zugeordnet. Für das Gebäude wurde bis 2016 eine AfA von 12.000 Euro geltend gemacht (1,5% von 800.000 Euro). Der Restbuchwert des Gebäudes beträgt daher zum 31.12.2015 680.000 Euro (= 800.000 Euro – [12.000 Euro x 10 Jahre]).***

Ab 2016 ändert sich ohne Nachweis eines abweichenden Verhältnisses das Aufteilungsverhältnis von Gebäude zu Grund und Boden von 80:20 (bisherige Verwaltungspraxis) zu 60:40 (nach GrundanteilV 2016). Die Bemessungsgrundlage für die AfA sind daher 600.000 Euro. Die AfA beträgt daher 9.000 Euro p.a.

Vom Restbuchwert des Gebäudes (fortgeschriebene Anschaffungskosten) zum 31.12.2015 in Höhe von 680.000 Euro sind zum 1.1.2016 25% den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzuschlagen. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten in Höhe von 370.000 Euro (200.000 Euro + 25% von 680.000 Euro). Die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes betragen daher 510.000 Euro (680.000 Euro – 25% von 680.000 Euro) und reduzieren sich um die jährliche AfA von 9.000 Euro.

Rz 6447a und 6447b werden eingefügt (StRefG 2015/2016)

Rz 6447a

Von einer eigenen Geschäftseinheit ist je angefangene 400 m² Nutzfläche auszugehen.

Für die Ermittlung der Anzahl der Wohn- und Geschäftseinheiten ist nicht relevant, wie viele Wohn- oder Geschäftseinheiten sich in einem Gebäude befinden, sondern die Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten auf einer Grundstücksnummer.

Beispiel:

Auf einem Grundstück (einer Grundstücksnummer) in Wien befinden sich zwei Gebäude mit je 8 Geschäftseinheiten. Nach der GrundanteilV 2016 wäre – bei isolierter Betrachtung beider Gebäude – ein Grundanteil von je 40% anzusetzen. Im Gegensatz dazu wäre bei einem Gebäude mit 16 Wohnungen auf einem Grundstück (einer Grundstücksnummer) ein Grundanteil iHv 30% auszuscheiden. Da diese unterschiedliche Beurteilung nicht sachgerecht wäre, ist daher für die Beurteilung der Anzahl der Wohn- und Geschäftseinheiten stets auf die Grundstücksnummer abzustellen.

Rz 6447b

Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern sind mit Stand der Volkszählung 2011 (kundgemacht mit BGBl. II Nr. 181/2013) derzeit Wien, Graz, Linz, Salzburg und Innsbruck. Für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner ist das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, das vor dem Beginn des

Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird.

Rz 6457 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6457

Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

Instandsetzungsaufwendungen, die Wohngebäude betreffen, sind gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 zwingend auf zehn Jahre abzusetzen. Soweit die Instandsetzungsaufwendungen andere als Wohngebäude betreffen, können sie wahlweise sofort oder auf zehn Jahre verteilt abgesetzt werden.

Rechtslage ab der Veranlagung 2016

Instandsetzungsaufwendungen, die Wohngebäude betreffen, sind gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 zwingend auf fünfzehn Jahre abzusetzen. Dabei gilt die Verlängerung von 10 auf 15 Jahre auch für bereits laufende Zehntelabsetzungen für Instandsetzungsaufwendungen.

Soweit die Instandsetzungsmaßnahmen andere als Wohngebäude betreffen, können sie wahlweise sofort oder auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt werden. In der Vergangenheit begonnene „freiwillige" Zehntelabsetzungen nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 laufen unverändert weiter.

Rz 6458 und 6459 werden geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6458

Instandhaltungsaufwendungen sind grundsätzlich sofort abzusetzen. Jener Instandhaltungsaufwand, der nicht regelmäßig jährlich wiederkehrt, kann gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auch wahlweise auf **fünfzehn Jahre (bis 2015** zehn Jahre**)** verteilt werden. **Bereits in der Vergangenheit begonnene „freiwillige" Zehntelabsetzungen nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 laufen unverändert weiter.**

Rz 6459

Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen können im Fall der **Fünfzehntelung (bis 2015** Zehntelung**)** nach Beendigung der Vermietung als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden (siehe Rz 6487 f). Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen führen zu keiner Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 bzw. bei Veräußerungen nach dem 31.3.2012 zu keiner Nachversteuerung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988. Dies gilt auch für jene Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen, die in Vorjahren zu Unrecht als Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt wurden. Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen bei der Ermittlung von Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen zu den Anschaffungskosten hinzuzurechnen.

Rz 6465a wird geändert (Judikatur)

Rz 6465a

Ist die Einkunftsquelle nicht das gesamte Gebäude, sondern eine Eigentumswohnung, ist die für das Vorliegen von Instandsetzungsaufwand bedeutsame Verlängerung der Nutzungsdauer oder Verlängerung des Nutzungswertes nicht auf das Gebäude, sondern auf die jeweilige Einkunftsquelle (Eigentumswohnung) zu beziehen **(VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024)**. Die in Rz 6463 angesprochene 25%-Grenze ist daher auf die jeweilige Einkunftsquelle (Eigentumswohnung) zu beziehen. Dies gilt sinngemäß, wenn mehrere Eigentumswohnungen gemeinsam als eine Einkunftsquelle anzusehen sind (zB drei Eigentumswohnungen in einem Gebäude werden gemeinsam vermietet).

Rz 6467 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6467

Instandhaltungsaufwand sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- laufenden Wartungsarbeiten,
- Reparaturen, auch wenn diese nicht jährlich anfallen,

- Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume,
- Anfärbeln der Fassade ohne Erneuerung des Außenverputzes,
- Ausbessern des Verputzes usw.,
- Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt (zB bei Sturm- und Hagelschäden).

Instandhaltungsaufwendungen sind sofort oder - wenn es sich um nicht jährlich wiederkehrende Arbeiten handelt - über Antrag auf **fünfzehn Jahre (bis 2015:** zehn Jahre**)** verteilt absetzbar.

Rz 6471 bis 6473 und Rz 6475 werden geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6471

Wird ein Gebäude teilweise für Wohnzwecke und teilweise für andere Zwecke (zB für Bürozwecke, Geschäftslokale) vermietet, dann sind Instandsetzungsaufwendungen, soweit sie den Wohnzwecken dienenden Teilen eindeutig zurechenbar sind, auf **fünfzehn Jahre (bis 2015:** zehn Jahre**)** zu verteilen. Jene Instandsetzungsaufwendungen, die nicht für Wohnzwecke vermietete Teile des Gebäudes betreffen, können sofort oder über Antrag auf **fünfzehn Jahre (bis 2015:** zehn Jahre**)** verteilt abgesetzt werden.

Rz 6472

Nicht eindeutig zuordenbare Instandsetzungsaufwendungen (zB Instandsetzung der gesamten Fassade, Erneuerung der Hauptwasser- oder Stromleitungen) sind entsprechend dem Verhältnis der Nutzflächen aufzuteilen. Ein untergeordnetes Ausmaß (weniger als 20%) der jeweils anders gearteten Nutzung bleibt dabei außer Betracht.

> *Beispiel:*
>
> *Bei einem Gebäude, welches zu 40% für Geschäftszwecke und zu 60% für Wohnzwecke vermietet wird, wird die Fassade abgeschlagen, wärmegedämmt und neu verputzt; in allen Geschäftslokalen wird die Zentralheizungsanlage erneuert. Beide Maßnahmen stellen Instandsetzungsaufwendungen dar. Die Fassadenerneuerung ist zu 60% als Instandsetzung auf ein Wohngebäude zu beurteilen und zwingend auf ~~zehn~~ **fünfzehn** Jahre zu verteilen. Die den Geschäftszwecken zuzuordnende Erneuerung der Fassaden (40%) und die Erneuerung der bestehenden Zentralheizungsanlage (100%) sind sofort oder über Antrag auf ~~zehn~~ **fünfzehn** Jahre verteilt absetzbar.*

Rz 6473

Instandsetzungsaufwendungen auf Wohngebäude sind nach Maßgabe der Verausgabung (also im Zeitpunkt des Abfließens gemäß § 19 EStG 1988) auf **fünfzehn Jahre (bis 2015:** zehn Jahre**)** zu verteilen. Bei gemischter Nutzung ist gegebenenfalls eine Aufteilung vorzunehmen (siehe Rz 6471 f). Werden Instandsetzungsaufwendungen vom Steuerpflichtigen vorausbezahlt, dann sind sie bereits im Zeitpunkt der Vorauszahlung mit Subventionen (nach Maßgabe der Rz 6501 ff) zu verrechnen; für den verbleibenden Betrag ist mit der **Fünfzehntelabsetzung (bis 2015:** Zehntelabsetzung**)** zu beginnen.

Rz 6475

Im Anwendungsbereich des § 28 Abs. 2 EStG 1988 (soweit das Gebäude Wohnzwecken dient) sind Instandsetzungsaufwendungen stets auf **fünfzehn Jahre (bis 2015:** zehn Jahre**)** abzusetzen. Dabei ist davon auszugehen, dass bei Erwerb eines vernachlässigten Gebäudes alle Aufwendungen im nahen zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung - also auch jene, die isoliert betrachtet Instandhaltung sind - zu einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer bzw. einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes führen, also Instandsetzungsaufwand vorliegt. Soweit der nachgeholte Aufwand Herstellungsaufwand ist, können bei Vorliegen der Voraussetzungen Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzungen vorgenommen werden. Bei gemischter Nutzung richtet sich die Zuordnung nach Rz 6471 f.

Die Rz 6484 bis 6487 werden geändert (StRefG 2015/2016 und Zwischenüberschrift in Rz 6484)

Rz 6484

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen vor dem 1. August 2008:

Wird ein Gebäude entgeltlich oder unentgeltlich unter Lebenden übertragen, dann gehen die verteilten Absetzungen für Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen nicht über. Auch der bisherige Eigentümer darf ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr keine restlichen verteilten Absetzungen mehr geltend machen. Im Jahr der Übertragung steht dem Übertragenden noch der volle Jahresbetrag zu.

Beispiel:

Im Jahr 2002 wurden von A für ein vermietetes Gebäude 30.000 Euro für Instandsetzungen aufgewendet. Am 15. Juni 2008 schenkt A das Gebäude seinem Sohn B, der das Gebäude weitervermietet. A kann für 2002 bis 2008 je 1/10 von 30.000 Euro absetzen. Weder A noch B können die noch nicht "verbrauchten" Zehntelbeträge geltend machen.

Rechtslage für entgeltliche Einkunftsquellenübertragungen nach dem 31. Juli 2008:

Wird ein Gebäude entgeltlich übertragen, gehen die verteilten Absetzungen für Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen nicht über. Auch der bisherige Eigentümer darf ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr keine restlichen Absetzungen mehr geltend machen (zu offenen Instandhaltungsaufwendungen siehe Rz 6486a). Im Jahr der Übertragung steht dem Übertragenden noch der volle Jahresbetrag zu.

Rz 6485

Unter "Übertragung des Gebäudes" (§ 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988) ist die Übertragung der Einkunftsquelle zu verstehen. Wird das zivilrechtliche Eigentum am Gebäude unter gleichzeitiger unentgeltlicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes übertragen, sodass sich an der Zurechnung der Einkunftsquelle nichts ändert, kann der bisherige Vermieter (Verpächter) die noch nicht geltend gemachten **Fünfzehntel-(**Zehntel**-)**beträge nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 weiter absetzen. Hinsichtlich der Fünfzehntel-(Zehntel-)Beträge nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 ist dies nur möglich, wenn der bisherige Vermieter auch wirtschaftlicher Eigentümer geblieben ist oder Zahlungen für Substanzabgeltungen in Höhe der bisher geltend gemachten Fünfzehntel-(Zehntel-)Beträge leistet (vgl. Rz 11~~2~~**3a**). Bei Übertragungen an Privatstiftungen vor dem 1. August 2008 sind die offenen Absetzungen gemäß § 15 Abs. 3 Z 1 lit. b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG 2008 von der Stiftung fortzuführen.

Rz 6486a

Wird ein Gebäude entgeltlich übertragen, gehen die verteilten Absetzungen für Instandhaltung nicht auf den Erwerber über. Offene Instandhaltungs**fünfzehntel/-**zehntel

sind in den folgenden Kalenderjahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend zu machen.

Rz 6487

Da es sich bei den **Fünfzehntel-(**Zehntel**-)**absetzungen für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen sowie für außergewöhnliche Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 dritter Teilstrich EStG 1988 nur um die Verteilung eines an sich sofort absetzbaren Erhaltungsaufwandes handelt, können beim Übergang von der Vermietung eines Gebäudes auf Privatnutzung die noch nicht abgesetzten **Fünfzehntel-(**Zehntel**-)**beträge in den folgenden Kalenderjahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden.

Im Falle der Einlage des Gebäudes in ein Betriebsvermögen kommt es auch zur Einlage der noch ausstehenden **Fünfzehntel-(**Zehntel**-)**absetzungen für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen sowie für außergewöhnliche Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 dritter Teilstrich EStG 1988. Diese sind daher in den folgenden Wirtschaftsjahren als Betriebsausgaben geltend zu machen.

> *Beispiel:*
>
> *Im Jahr 01 wird für Instandsetzungen ein Betrag von 20.000 Euro aufgewendet. Im Laufe des Jahres 04 wird die Vermietung aufgegeben, das Gebäude danach privat genutzt und 07 in ein Betriebsvermögen eingelegt. Für die Jahre 01 bis 04 sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um jeweils 1/10 von 20.000 Euro zu vermindern. Die verbleibenden 6/10 können in den Jahren 05 und 06 als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und in den Jahren als 07 bis 10 als Betriebsausgaben im Rahmen der betrieblichen Einkünfte geltend gemacht werden.*

Rz 6498 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6498

Die oben genannten Kosten sind Anschaffungskosten und gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ohne weiteren Nachweis einer anderen Nutzungsdauer mit einem AfA-Satz von 1,5% abzuschreiben. Es bestehen zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen keine Bedenken, diese Aufwendungen in einem Ausmaß von 25% der Instandsetzungs- und

Herstellungskosten gemäß § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 in die **Fünfzehntel-/**Zehntel- bzw. Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung (gegebenenfalls aliquot) einzubeziehen.

[…] (Beispiel 1 und Beispiel 2 bleiben unverändert.)

Rz 6506 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6506

Werden die tatsächlichen Aufwendungen für einen einheitlichen Sanierungsvorgang in mehreren Jahren bezahlt, so sind die Subventionen zunächst vorrangig mit den "ältesten" Aufwendungen zu verrechnen. Ab jenem Jahr, in dem die gesamten tatsächlichen Aufwendungen den Gesamtbetrag der Subvention übersteigen, ist der Differenzbetrag auf **fünfzehn/**zehn bzw. zehn bis fünfzehn Jahre zu verteilen.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Steuerpflichtiger erhält ~~2001~~**2002** für förderbare Gesamtsanierungskosten von ~~8 Millionen Schilling~~ **800.000 Euro** eine Förderungszusage von 8% jährlich für einen Zeitraum von zehn Jahren, insgesamt daher von ~~6,4 Millionen Schilling~~ **640.000 Euro**. In den förderbaren Gesamtsanierungskosten sind auch Aufwendungen für die Bauverwaltung von ~~500.000 S~~ **50.000 Euro** durch den Steuerpflichtigen selbst und für ein Hauptmietzins-Passivum von ~~100.000 S~~ **10.000 Euro** enthalten. Von den tatsächlichen Aufwendungen werden ~~2001 1,5 Millionen Schilling~~ **2002 150.000 Euro**, ~~2002 5 Millionen Schilling~~ **2003 500.000 Euro** und ~~2003 900.000 Schilling~~ **2004 90.000 Euro** bezahlt. Die Aufwendungen des Jahres ~~2001~~ **2002** sind zur Gänze mit der Subvention zu verrechnen. Die Aufwendungen des Jahres ~~2002~~ **2003** sind mit dem noch "offenen" Subventionsbetrag von ~~4,9 Millionen Schilling~~ **490.000 Euro** zu verrechnen. Der Differenzbetrag von ~~100.000 S~~ **10.000 Euro** kann auf die Jahre ~~2002~~ **2003** bis ~~2011~~ **2012** verteilt abgesetzt werden. Die Aufwendungen des Jahres ~~2003~~ **2004** sind zur Gänze Werbungskosten und können auf die Jahre ~~2003 bis 2012~~ **2004 bis 2013** verteilt abgesetzt werden.*

Rz 6507 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6507

Steht die tatsächliche Höhe der Aufwendungen und somit der Förderung erst in einem Folgejahr fest (wegen letztlich geringerer als ursprünglich angenommener Aufwendungen oder wegen Gewährung einer Nachtragssubvention), so ist zunächst wie oben vorzugehen. Für die weitere Vorgangsweise ist zu unterscheiden:

- Wurden die bisher angefallenen Aufwendungen zur Gänze mit Subventionen verrechnet, so kommt es in jenem Jahr, in dem die Höhe der Subvention feststeht, durch die Verrechnung der verbleibenden Subvention und der restlichen noch nicht verrechneten Aufwendungen automatisch zu einem "Spitzenausgleich". Der sich dabei ergebende Überhang an Aufwendungen ist - beginnend mit dem Jahr des Feststehens - auf **fünfzehn/**zehn bzw. zehn bis fünfzehn Jahre zu verteilen.

  Beispiel:

  *Ein Steuerpflichtiger bekommt im Jahr ~~2000~~ **2002** eine Förderungszusage von ~~4,8 Millionen Schilling~~ **480.000 Euro** für Instandsetzungsmaßnahmen von ~~5,6 Millionen Schilling~~ **560.000 Euro** (nach Abzug der Aufwendungen für die "eigene" Bauverwaltung und des Hauptmietzins-Passivums). Es können daher Werbungskosten von ~~800.000 S~~ **80.000 Euro** verteilt auf zehn Jahre geltend gemacht werden. In den Jahren ~~2000 und 2001~~ **2002 und 2003** fallen Instandsetzungskosten von ~~4 Millionen Schilling~~ **400.000 Euro** an.*

  *Die Instandsetzungsmaßnahmen werden ~~2002~~ **2004** beendet:*

  *a) Die abschließende Zahlung ~~2002~~ **2004** beträgt ~~1,1 Millionen Schilling~~ **110.000 Euro**. Im Jahr ~~2002~~ **2004** steht daher fest, dass der Gesamtaufwand nur ~~5,1 Millionen Schilling~~ **510.000 Euro** und die Förderung nur ~~4,4 Millionen Schilling~~ **440.000 Euro** beträgt. Da in den Jahren ~~2000 und 2001~~ **2002 und 2003** die tatsächlichen Aufwendungen geringer als die Subvention waren, sind noch keine Werbungskosten angefallen. Im Jahr ~~2002~~ **2004** ist die nunmehr feststehende Subvention mit den nunmehr feststehenden Aufwendungen zu verrechnen. Der sich dabei ergebende Überhang an Aufwendungen von ~~700.000 S~~ **70.000 Euro** ist ab ~~2002~~ **2004** auf zehn Jahre verteilt als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

  *b) Die abschließende Zahlung ~~2002~~ **2004**beträgt ~~2,1 Millionen Schilling~~ **210.000 Euro**. Im Jahr ~~2002~~ **2004** steht daher fest, dass der Gesamtaufwand ~~6,1 Millionen Schilling~~ **610.000 Euro** beträgt. Es wird eine Nachtragssubvention von ~~400 000 S~~ **40.000 Euro** gewährt. Ab dem Jahr ~~2002~~ **2004** sind daher ~~900.000 S~~ **90.000 Euro** auf zehn Jahre verteilt als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

- Haben hingegen die tatsächlichen Aufwendungen die Subventionen bereits überstiegen und kommt es erst in einem Folgejahr zu einer Nachtragssubvention, so ist diese isoliert den nachträglichen Aufwendungen gegenüberzustellen und für den Unterschiedsbetrag mit einem neuen Verteilungszeitraum zu beginnen.

  Beispiel:

  *Siehe Angaben zu dem obigen Beispiel. Wären für die Instandsetzungsmaßnahmen bereits im Jahr ~~2000~~ **2002** Aufwendungen von ~~4 Millionen Schilling~~ **400.000 Euro** und im Jahr ~~2001~~ **2003** ein weiterer Teilbetrag von ~~1,6 Millionen Schilling~~ **160.000 Euro** angefallen, so wäre bereits ab dem Jahr ~~2001~~ **2003** ein Betrag von ~~800.000 S~~ **80.000***

__Euro__ auf zehn Jahre verteilt abzusetzen. Kommt es im Jahr ~~2002~~ __2004__ auf Grund zusätzlicher Aufwendungen von ~~500.000 S~~ __50.000 Euro__ zu einer Nachtragssubvention von ~~400.000 S~~ __40.000 Euro__, so ist der Unterschiedsbetrag von ~~100.000 S~~ __10.000 Euro__ ab dem Jahr ~~2002~~ __2004__ auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Rz 6510 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6510

Erfolgt die Zusage einer Förderung erst in einem dem Beginn von Herstellungs-, Instandsetzungs- oder Instandhaltungsmaßnahmen folgenden Jahr, so kann die Verrechnung von Subventionen wahlweise erst im Jahr der Zusage vorgenommen werden. Die Verrechnung hat in diesem Fall vorrangig mit "offenen" **Fünfzehntel/**Zehntel- bzw. Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzungen aus den subventionierten Maßnahmen zu erfolgen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger beginnt im Jahr ~~2001~~ __2002__ mit Herstellungsmaßnahmen. An Herstellungskosten fallen ~~2001 3 Millionen Schilling~~ __2002 300.000 Euro__ an. Im Jahr ~~2002~~ __2003__ erhält der Steuerpflichtige eine Subventionszusage über ~~4 Millionen Schilling~~ __400.000 Euro__. An weiteren Herstellungskosten fallen in diesem Jahr ~~1,5 Millionen Schilling~~ __150.000 Euro__ an. Im Jahr ~~2001~~ __2002__ wurde ein Fünfzehntel von ~~3 Millionen Schilling~~ __300.000 Euro__, also ein Betrag von ~~200.000 S~~ __20.000 Euro__, abgesetzt. Die Subvention wird vorrangig mit den offenen Fünfzehntelbeträgen von ~~2,8 Millionen Schilling~~ __280.000 Euro__ verrechnet. Die von der Subvention verbleibenden ~~1,2 Millionen Schilling~~ __120.000 Euro__ sind mit den Herstellungskosten des Jahres ~~2002~~ __2003__ zu verrechnen. Die verbleibenden ~~300.000 S~~ __30.000 Euro__ sind auf die noch "offenen" vierzehn Jahre (~~2002 bis 2015~~ __2003 bis 2016__) zu verteilen.

Rz 6526 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6526

Jeder Miteigentümer kann insbesondere folgende Wahlrechte getrennt ausüben:

- **Fünfzehntel-(**Zehntel**)**absetzung oder Sofortabzug von nicht regelmäßig wiederkehrenden Instandhaltungsaufwendungen,
- Verteilung des Herstellungsaufwandes auf fünfzehn Jahre oder auf die Restnutzungsdauer,
- Inanspruchnahme der Verteilung von § 10 MRG-Ersätzen auf zehn Jahre,

- Verteilung des Herstellungsaufwandes auf fünfzehn Jahre oder einen kürzeren Zeitraum (bis zehn Jahre) bei Zwangsmieten,
- Inanspruchnahme der pauschalen Gewinnermittlung bei der Veräußerung von Grundstücken des Altvermögens (bezogen auf den einzelnen Beteiligten) oder bei der Übertragung von Miteigentumsanteilen, bei Grundstücken des Altvermögens (bezogen auf den einzelnen Beteiligten).

Rz 6611 wird geändert (Judikatur)

Rz 6611

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

- Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen
- Die Vermietung eines einzigen Motorbootes, weil davon ausgegangen werden kann, dass eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit allenfalls in geringem Ausmaß anfällt und dadurch ein steuerlicher Gewerbebetrieb nicht begründet wird.
- Die Dauervermietung von zwei ehemaligen Betriebsfahrzeugen, zumal diese über eine bloße Vermögensverwaltung nicht hinausgeht.
- Einkünfte von Sachwaltern für einen Angehörigen (keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr)
- Die nicht gewerbsmäßige Vermietung eines KFZ gegen ein Entgelt in Höhe des amtlichen Kilometergeldes an das Unternehmen des Ehegatten.
- Die Vermietung zweier (mit Fremdmitteln angeschaffter) Container durch einen Bankangestellten (VwGH 11.04.1984, 83/13/0028).
- Beträge, die für den Verzicht auf Nachbarrechte im Zusammenhang mit einem Bauvorhaben (Einwilligung des Anbaus direkt an die Grundstücksgrenze) geleistet wurden (VwGH 28.01.1997, 96/14/0012).

- Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes (zB Errichtung eines Einkaufszentrums, VwGH 30.09.1999, 98/15/0117).
- Entgelte für die Einräumung eines Vorkaufsrechtes an einem privaten Grundstück
- Entgeltlicher Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechtes (VwGH 03.07.2003, 99/15/0003).
- Die entgeltliche Abstandnahme von der Einbringung oder Fortführung von Besitzstörungsklagen (VwGH 25.06.2008, 2008/15/0132).
- Entgeltlicher Verzicht auf die Optionsausübung auf Abschluss eines Mietvertrages (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0091).
- Provision für eine einmalige Kreditvermittlung (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).
- Die Abtretung von Ansprüchen aus einem Versicherungsvertrag gegen Ablöse beim Abtretenden in Höhe der Differenz zwischen Ablösesumme und eigener Prämienleistung.
- Einnahmen aus der einmaligen Mitteilung einer Idee zur Auswertung an einen branchenkundigen Geschäftsmann.
- Entgelte für die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes (VwGH 23.05.2000, 95/14/0029).
- Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes **(Recht zum Gebrauch einer einzelnen Wohnung oder von Räumlichkeiten zum persönlichen Bedarf, VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018); wurde aber ein Wohnrecht im Rahmen der Veräußerung eines Gebäudes zurückbehalten und minderte dies den Veräußerungserlös, stellt das Entgelt für die nachträgliche Aufgabe des Wohnrechtes einen nachträglichen Veräußerungserlös aus der Grundstücksveräußerung dar (BFG 18.8.2017, RV/5101768/2014; siehe auch Rz 115a)**.
- Bürgschaftsübernahme gegen Entgelt.
- Die Zustimmung von Wohnungseigentümern zum Ausbau des Dachbodens durch einen Wohnungseigentümer gegen Erbringung von Sanierungsmaßnahmen an deren Eigentumswohnungen (zB Austausch der Fenster).

- **Entgelte für den Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018).**

Rz 6620 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6620

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Damit sind grundsätzlich alle entgeltlichen Übertragungen von Grundstücken des Privatvermögens von der Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 umfasst. Die Veräußerung innerhalb bestimmter Fristen ist für die Steuerpflicht dem Grunde nach nicht mehr relevant. Für den Umfang der Steuerpflicht der Höhe nach ist jedoch die Steuerhängigkeit zum Stichtag 31.3.2012 (und damit grundsätzlich auch die Behaltedauer) wesentlich. Die Behaltedauer ist im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung überdies für den Inflationsabschlag **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** bedeutsam.

In Bezug auf ausländische Grundstücke siehe Rz 6631.

Rz 6621 wird geändert (StRefG 2015/2916)

Rz 6621

[…]

Diese Grundstücksdefinition, die nicht nur den Tatbestand des § 30 EStG 1988 definiert, sondern auch für die Anwendung des Steuersatzes von 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** maßgebend ist, gilt gleichermaßen für den betrieblichen Bereich (vgl. Verweis in § 4 Abs. 3a EStG 1988).

Rz 6622 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6622

Als grundstücksgleiche Rechte kommen nur zivilrechtlich selbständige Rechte in Frage, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (insbesondere hinsichtlich des Erwerbes) unterliegen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind. Grundstücksgleiche Rechte sind in diesem Sinne insbesondere:

- Baurechte an fremden Grundstücken. Das „Baurecht" am eigenen Grundstück stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst die Überlassung des Baurechts an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit führt zur Verselbständigung des Baurechtes, sodass mit diesem Akt ein grundstücksgleiches Recht erst begründet wird. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts an einem privaten Grundstück gegen einen Bauzins ist somit nach § 28 EStG 1988 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen (VwGH 26.7.2006, 2006/14/0024), sodass § 30 EStG 1988 schon wegen der Subsidiarität nicht anwendbar ist; unter § 30 EStG 1988 fällt daher nur die Veräußerung durch den Bauberechtigten. Wird ein Baurecht an einem bebauten Grundstück eingeräumt, geht das Gebäude als Zugehör des Baurechtes (§ 6 Abs. 1 Baurechtsgesetz) in das Eigentum des Bauberechtigten über. Wird für die Eigentumsübertragung am Gebäude eine Abschlagzahlung geleistet, liegt bei entsprechenden Wertverhältnissen von Gebäudewert und Abschlagszahlung (siehe dazu Rz 6625) eine Veräußerung des Gebäudes vor. Erfolgt die Abgeltung des Gebäudewertes im Rahmen des Bauzinses, ist der abgezinste Gesamtbetrag des Bauzinses gemäß dem Verhältnis von Baurecht und Gebäude aufzuteilen (eine Aufteilung des Bauzinses unterbleibt aber, wenn der Bauzins ausdrücklich nur die Einräumung des Baurechtes betrifft und die Bemessung des Bauzinses fremdüblich ist). Eine entgeltliche Gebäudeübertragung liegt nur dann vor, wenn der auf das Gebäude entfallende abgezinste Gesamtbetrag des Bauzinses mindestens 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Gebäudes erreicht (siehe Rz 6625; zur Ermittlung der Einkünfte siehe Rz 774 und Rz 6657). An der steuerlichen Qualifikation des für die Baurechtseinräumung geleisteten Bauzinses bzw. des auf das Baurecht entfallenden Teils des Bauzinses ändert dies nichts.
- Fischereirechte an fremden Gewässern. Das „Fischereirecht" am eigenen Gewässer stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Die Ausführungen zum Baurecht gelten sinngemäß; unter § 30 EStG 1988 fällt daher nur die Veräußerung durch den Fischereiberechtigten. Hinsichtlich des Fischereirechtes an fließenden Gewässern handelt es sich in den meisten Fällen um Fischereirechte an fremden Gewässern. Nach § 2 Wasserrechtsgesetz 1959 (WRG 1959) sind die im Anhang A aufgezählten Ströme (zB die Donau), Flüsse, Bäche und Seen öffentliche Gewässer. Dies betrifft auch alle Arme,

Seitenkanäle und Verzweigungen dieser Gewässer. Darüber hinaus sind aber auch alle anderen Gewässer öffentliche Gewässer, soweit sie nicht nach dem WRG 1959 als Privatgewässer bezeichnet werden. Sie gehören somit dem öffentlichen Gut an, das nach § 287 ABGB im Eigentum des Bundes oder des Landes steht und nur dem Gebrauch durch jedermann dient. Unter diesem Aspekt stellt ein Fischereirecht an einem Fließgewässer idR ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer dar und es liegt daher ein grundstücksgleiches Recht vor. Zu Fischereirechten in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen siehe Rz 5009.

- Bergwerksberechtigungen nach dem Mineral-Rohstoff-Gesetz gelten als unbewegliche Sache und sind in das Bergbuch beim zuständigen Bergbuchsgericht einzutragen.
- **Kellereigentum nach § 300 ABGB stellt zwar kein grundstücksgleiches Recht dar, die Ausführungen zum Baurecht gelten aber sinngemäß. Die entgeltliche Einräumung von Kellereigentum ist somit nach § 28 EStG 1988 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen; die Veräußerung fällt unter den Tatbestand des § 30 EStG 1988, da das dingliche Recht an ein Gebäude gekoppelt ist und Kellereigentum nur bestehen kann, wenn auch tatsächlich ein unter der Erde errichtetes Gebäude (Keller) vorhanden ist.**

Keine grundstücksgleichen Rechte sind insbesondere

- Jagdrechte: Das Jagdrecht ist untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden. Mangels selbständigen Rechts kann daher kein grundstücksgleiches Recht vorliegen.
- Fischereirechte an eigenen Gewässern (siehe oben).
- Wasserrechte nach dem Wasserrechtsgesetz 1959.
- Dienstbarkeiten: Persönliche Dienstbarkeiten (zB Wohnrechte) sind als bewegliche Rechte einzustufen. Dies gilt auch, wenn sie verbüchert werden. Grunddienstbarkeiten (zB Wegerecht) sind nicht getrennt vom herrschenden Grundstück übertragbar.

Einkünfte im Zusammenhang mit solchen Rechten fallen nicht unter § 30 EStG 1988 und unterliegen im Falle der Steuerpflicht daher grundsätzlich dem Normalsteuersatz.

Rz 6623 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6623

Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 EStG 1988 ist die Veräußerung. Darunter ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird; zum Erbschaftskauf siehe Rz 134e). Unter Anschaffung ist spiegelbildlich jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen. Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe. Jeder Veräußerung auf Seiten des Überträgers steht im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung des Erwerbers gegenüber.

Als Zeitpunkt der Veräußerung (= Anschaffung) ist im Zusammenhang mit Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (zB Kauf- oder Tauschvertrag) und – abweichend vom allgemeinen steuerlichen Anschaffungszeitpunkt (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne der Erlangung der faktischen Verfügungsgewalt über das Wirtschaftsgut, VwGH 28.2.2012, 2009/15/0218) - nicht jener der sachenrechtlichen Übergabe maßgebend (VwGH 08.02.1989, 88/13/0049; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Dies gilt jedoch dann nicht, wenn das wirtschaftliche Eigentum schon früher übertragen wurde (siehe Rz 6629). Dies gilt grundsätzlich auch bei bedingten Rechtsgeschäften:

- Bei auflösender Bedingung ist der Tatbestand mit Vertragsabschluss erfüllt. Eine spätere Auflösung des Verpflichtungsgeschäftes infolge des Eintrittes der Bedingung beseitigt nicht die ursprüngliche Anschaffung/Veräußerung. Es liegt vielmehr ein neuerlicher Anschaffungs-/Veräußerungsvorgang vor.
- Ist bei nach dem 31.5.2013 unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossenen Verträgen der Bedingungseintritt hinreichend wahrscheinlich (zB Genehmigung durch die Grundverkehrskommission), wird der Tatbestand ebenfalls bereits mit Vertragsabschluss erfüllt. Sollte trotz hinreichender Wahrscheinlichkeit die Bedingung nicht eintreten, liegt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor. Ist bei aufschiebend bedingten

Veräußerungen der Bedingungseintritt von Beginn an nicht hinreichend wahrscheinlich, liegt eine Veräußerung erst bei Bedingungseintritt vor.

Optionen sind Bedingungen nicht gleichzuhalten. Eine Option liegt vor, wenn dem Vertragspartner ein einseitiges Gestaltungsrecht eingeräumt wird, einen Vertrag abzuschließen. Dies ist dann der Fall, wenn die Rechtswirksamkeit eines Vertrages ausdrücklich von der Erklärung eines Vertragspartners (zB des Käufers) abhängt. Bei solchen Optionsgeschäften kommt das relevante Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option zustande. Es gilt daher – bei Ausübung einer vor dem 1.4.2012 eingeräumten Option nach dem 31.3.2012 – die neue Rechtslage für Grundstücksveräußerungen. Der Ausübung einer Option gleichzuhalten ist die Ausübung eines im Vertrag über die Veräußerung vereinbarten Wiederkaufsrechtes.

Wird ein Grundstück beispielsweise im Rahmen einer öffentlichen Versteigerung erworben, ist der Zeitpunkt der Zuschlagserteilung als maßgeblicher Stichtag für die Veräußerung bzw. Anschaffung zu sehen.

Unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot stellt die gerichtliche ex tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 871 ABGB (Irrtum), § 879 ABGB (Nichtigkeit auf Grund eines Verstoßes gegen die guten Sitten; zB Wucher), § 932 ABGB (Wandlung) und § 934 ABGB (Verkürzung über die Hälfte) ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar (siehe dazu auch Abschnitt 3.2.9. der Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass des BMF vom 29.11.2006, BMF-010103/0083-VI/2006). Dies gilt auch für eine Rückabwicklung des Veräußerungsgeschäftes auf Grund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien, wenn nachweislich (gegenüber dem Parteienvertreter oder dem Finanzamt) die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären.

Wird eine Schenkung rückabgewickelt, stellt dies ebenfalls keine Veräußerung dar. Werden aber für ein zwischenzeitig vom Geschenknehmer errichtetes Gebäude die Herstellungskosten dem rückübertragenden Geschenknehmer ersetzt, kann bei Überschreitung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine Veräußerung des Gebäudes bewirkt werden. Beschränkt sich die Entschädigung auf einen reinen Aufwandsersatz bzw.

Ersatz der Herstellkosten, ist aber davon auszugehen, dass keine steuerlich relevanten Einkünfte erzielt werden.

Erfolgt eine Grundstücksveräußerung jedoch gegen Ratenzahlung oder gegen Rente und ist dadurch zum Zeitpunkt der Rückabwicklung des ursprünglichen Veräußerungsgeschäftes noch kein Abgabenanspruch entstanden, sind die oben dargestellten Grundsätze nicht zu beachten. So lange auf Grund des ursprünglichen Veräußerungsgeschäftes noch kein Abgabenanspruch entstanden ist, ist eine Rückabwicklung dieses Veräußerungsgeschäftes ohne ertragsteuerliche Konsequenzen möglich. Die Rückabwicklung ist somit keine (neue) Veräußerung, sondern kann so gestellt werden, als ob die Veräußerung nie vollzogen wurde.

Es führt auch nicht zu einer anderen Beurteilung, wenn der Steuerpflichtige den noch nicht entstandenen Abgabenanspruch bereits (zum Teil) entrichtet hat.

Der Grundsatz, dass Veräußerung und Anschaffung spiegelbildliche Begriffe sind, wird bei Zuwendungen durch Privatstiftungen durchbrochen. Solche Zuwendungen stellen kein Veräußerungsgeschäft dar. Allerdings gilt eine solche Zuwendung gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 als Anschaffung beim Zuwendungsempfänger. Als Anschaffungskosten sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung anzusetzen (§ 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988).

Zu Sonderfragen siehe Rz 6629 ff.

Rz 6624 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6624

Keine Veräußerung/Anschaffung liegt insbesondere in folgenden Fällen vor:

[...]

- Bei der Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG; sie ist - auch bei Ausgleichszahlungen ohne betragliche Begrenzung - einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung zu werten. Dies

gilt auch bei einvernehmlichen Ehescheidungen, bei der Auflösung von eingetragenen Partnerschaften und bei Scheidungen nach ausländischem Recht, wenn die Aufteilung des ehelichen (partnerschaftlichen) Gebrauchsvermögens nach den Grundsätzen des § 83 EheG vorgenommen wird bzw. im Falle einer Scheidung nach ausländischem Recht, wenn die ausländische Rechtsgrundlage für die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens im Wesentlichen den Kriterien des § 83 EheG entspricht. Die Naturalteilung hat die gleichen Rechtswirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung, sodass auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen ist.

Keine Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens oder der ehelichen Ersparnisse liegt dann vor, wenn eheliches Gebrauchsvermögen oder eheliche Ersparnisse mit Wirtschaftsgütern getauscht werden, die gemäß § 82 EheG nicht der Aufteilung unterliegen. In diesem Fall liegt insgesamt ein steuerbarer Tauschvorgang vor. Gemäß § 82 EheG unterliegen zB Wirtschaftsgüter, die zu einem Unternehmen gehören, Anteile an einem Unternehmen wie zB an einer GmbH oder einer Personengesellschaft nicht der Aufteilung. Der Aufteilung gemäß § 82 EheG unterliegen Anteile an einem Unternehmen aber dann, wenn es sich um eine bloße Wertanlage handelt; dies ist dann der Fall, wenn die Beteiligung mit keinem maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen verbunden ist, wobei ein maßgeblicher Einfluss bereits dann gegeben ist, wenn die bloße rechtliche Möglichkeit dazu besteht, ohne diese auszuüben (OGH 24.7.2014, 1 Ob 132/14i).

Wird im Zuge einer Ehescheidung die gemeinsame Ehewohnung veräußert und der Veräußerungserlös anschließend entsprechend den Miteigentumsanteilen aufgeteilt, fällt dies nicht unter die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens nach § 83 EheG, da das eheliche Gebrauchsvermögen veräußert und nicht aufgeteilt wird.

[...]

Rz 6625 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6625

Eine Schenkung ist grundsätzlich nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen anzunehmen (Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken). Ertragsteuerlich wird in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch bei einer gemischten Schenkung Unentgeltlichkeit des gesamten Vorgangs angenommen (keine „Teilentgeltlichkeit"; siehe dazu Rz 5571 f, zur gemischten Rente siehe aber unten), wenn insgesamt Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt (VwGH 18.09.1964, 1118/64; VwGH 21.10.1966, 1484/65; VwGH 03.03.1967, 0721/66; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113). § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 geht davon aus, dass die Voraussetzungen erfüllt sind, wenn die Gegenleistung 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht erreicht.

Zur Übertragung gegen Rente siehe Rz 7001 ff.

Für die steuerliche Behandlung von Grundstückstransaktionen im Zusammenhang mit vorweggenommenen Erbfolgeregelungen gelten folgende allgemeine Grundsätze:

- Ausgleichzahlungen für anderen Erbberechtigten überlassene Grundstücksanteile sind nur dann potentiell steuerlich relevant, wenn es auch zu Leistungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers kommt.
- Für Ausgleichszahlungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers ist die Überwiegensregel des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu beachten. Beträgt die Ausgleichszahlung mindestens 50% des gemeinen Wertes des Grundstückes, liegt eine Veräußerung durch den Übergeber des Grundstückes vor. **Die Übernahme der Ausgleichszahlung durch den Grundstückserwerber gilt dabei als Gegenleistung an den Grundstücksübergeber (auch wenn der Zahlungsweg verkürzt wird und der Betrag an eine andere Person fließt) und ist bei diesem als Veräußerungserlös zu erfassen.**

  Beispiel:

  Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von 600 an seine Schwester zu leisten. Die Ausgleichszahlung (600) beträgt mehr als 50% des gemeinen

Werts des Grundstücks (500). Es liegt daher eine Veräußerung durch den Vater vor (dh. Steuerpflicht beim Vater).

Beträgt die Ausgleichszahlung weniger als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstückes, liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor.

Die Verpflichtung, einen allfälligen Veräußerungserlös mit anderen Erbberechtigten zu teilen, stellt dagegen keine Verpflichtung zur Leistung einer Ausgleichszahlung aus der eigenen Vermögenssphäre dar. Es liegt daher kein entgeltlicher Vorgang vor. Die spätere Veräußerung der Eigentumswohnung führt aber zur Steuerpflicht beim Veräußerer, wobei die nachfolgende teilweise Weitergabe des Verkaufserlöses an die anderen Erbberechtigten (Kinder) eine steuerlich unbeachtliche Einkünfteverwendung darstellt.

Wird der „weichende Erbe" mit einem Teil des übertragenen Grundstückes abgefunden, kommt es zu keiner Realisierung der im Grundstück enthaltenen stillen Reserven; es gelten die Grundsätze der Grundstücksrealteilung (siehe Rz 6627).

Für Schenkungen auf den Todesfall gelten die Regeln der Erbauseinandersetzung; siehe Rz 134a ff.

Rz 6626 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6626

Tauschvorgänge sind grundsätzlich immer als Veräußerungsvorgänge (und Anschaffungsvorgänge) zu werten; werden aber unter nahen Angehörigen Grundstücke getauscht, deren Werte sich um mehr als 50% unterscheiden, stellt dies in der Regel ein Rechtsgeschäft mit Bereicherungsabsicht dar. Es liegt daher insgesamt für alle Beteiligten ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor. Dies gilt insbesondere für Grundstückstäusche im Rahmen einer Erbauseinandersetzung.

Stellt der Tausch einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang dar, ist als Veräußerungserlös des hingegebenen und gleichzeitig als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks anzusetzen (vgl. § 30 Abs. 1 letzter Satz iVm § 6 Z 14 lit. a EStG 1988); der Veräußerungserlös fließt allerdings erst in jenem Zeitpunkt zu, zu dem der Steuerpflichtige das wirtschaftliche Eigentum über das erhaltene Grundstück erlangt. Werden Grundstücke getauscht, liegt - sofern keine

Steuerbefreiung eingreift (siehe zB zur Flurbereinigung uä. Rz 6652) - bei jedem der Tauschpartner ein steuerpflichtiger Vorgang vor. Durch Ausgleichszahlungen vorgenommene Wertauf- oder -abstockungen sind nur für die Ermittlung des Anschaffungspreises (zB für eine spätere Veräußerung), nicht jedoch für die Ermittlung des Veräußerungserlöses (der Einkünfte nach § 30 EStG 1988) zu berücksichtigen. **Die Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstückes setzen sich demnach aus dem gemeinen Wert des hingegebenen Grundstückes zuzüglich der geleisteten Aufzahlung zusammen. Beim Tauschpartner sind die Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstückes der Wert des von ihm hingegebenen Grundstücks abzüglich der erhaltenen Aufzahlung (vgl. auch Rz 2592).**

[...]

Rz 6627 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6627

Bei der Realteilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks bzw. einer Mehrzahl von Grundstücken (zB Grund und Boden und Gebäude), welche aber bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG 1955) bilden, liegt wirtschaftlich betrachtet keine Veräußerung/Anschaffung vor, soweit nicht eine Geldabfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet wird (VwGH 22.06.1976, 0507/74, 0509/74, 0529/74). **Dazu zählt zB auch die Übernahme von Verbindlichkeiten; diese zählen selbst dann nicht zur Teilungsmasse, wenn sie untrennbar mit der Liegenschaft verbunden sind.** Im Falle von Verschiebungen der Wertverhältnisse ist die "Realteilung" als zweistufiger Vorgang zu werten (Aufteilung entsprechend der Wertverhältnisse und nicht nach Fläche): In einem ersten Schritt erfolgt die Aufteilung entsprechend der bisherigen Miteigentumsquote(n). In einem zweiten Schritt erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse. Erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse gegen die Leistung einer Ausgleichszahlung, die mindestens 50% des von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wertes ausmacht, liegt eine Teilveräußerung vor. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob ein Grundstück auf alle Miteigentümer zur Begründung von Alleineigentum aufgeteilt wird, oder ob ein Grundstücksteil lediglich an

einen oder mehrere Miteigentümer "abgeteilt" wird und der Rest des Grundstückes im Miteigentum der übrigen oder aller bisherigen Miteigentümer verbleibt.

Beispiel:

Ein Grundstück steht je zur Hälfte im Miteigentum von A und B. Der gemeine Wert des Grundstücks beträgt 100.000 Euro. Zusätzlich ist das Grundstück mit einer Hypothek in Höhe von 40.000 Euro belastet. Das Miteigentum wird nach den Wohnungsgrößen aufgeteilt. A erhält eine Wohnung mit einem gemeinen Wert von 70.000 Euro und B eine Wohnung mit einem gemeinen Wert von 30.000 Euro. Die Verbindlichkeit wird im selben Verhältnis wie die Wohnungen aufgeteilt (A übernimmt 28.000 Euro an Verbindlichkeiten, B 12.000 Euro).

In einem ersten Schritt erfolgt die Aufteilung entsprechend der bisherigen Miteigentumsquoten. In einem zweiten Schritt erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse des Grundstücks (70/30 statt 50/50). Wenn Ausgleichszahlungen mit außerhalb der Teilungsmasse gelegenen Wirtschaftsgütern geleistet werden, die mindestens 50% des von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wertes (20.000 Euro) ausmachen, liegt ein entgeltlicher Vorgang (Teilveräußerung) vor. Da die Übernahme der Verbindlichkeiten nicht zur Teilungsmasse gehört, handelt es sich um eine Leistung mit Wirtschaftsgütern außerhalb der Teilungsmasse. A übernimmt Verbindlichkeiten in Höhe von 28.000 Euro, somit um 8.000 Euro mehr, als er entsprechend der Miteigentumsquote übernehmen müsste. Da die Gegenleistung nicht 50% des verschobenen gemeinen Wertes erreicht, liegt kein Veräußerungsvorgang vor.

Im Ausmaß der Verschiebung der Wertverhältnisse, ändert sich der Charakter als Altgrundstück hinsichtlich des erworbenen Grundstücksteils. Für eine nachfolgende Veräußerung liegt daher eine anteilige Anschaffung eines Neugrundstücks vor.

Beispiel:

Ein Grundstück steht je zur Hälfte im Miteigentum von A und B. Die Anschaffungskosten betragen 20.000 Euro und der gemeine Wert beträgt 100.000 Euro. A und B kommen überein, das Grundstück zu teilen. Dabei erhält A einen Teil, dessen Wert 60.000 Euro beträgt und der Teil des B hat einen Wert von 40.000 Euro. A muss daher an B einen Wertausgleich in Höhe von 10.000 Euro zahlen. Die Ausgleichszahlung entspricht der Wertverschiebung, sodass ein entgeltlicher Vorgang gegeben ist.

Bezogen auf den Wert des Grundstücksanteiles des B vor der Teilung (50.000 Euro) kommt es zu einer Wertverschiebung im Umfang von 20%. Als Anschaffungskosten des durch B veräußerten Grundstücksteiles sind daher 20% der auf ihn entfallenden AK (10.000 Euro) anzusetzen. Der erhaltenen Ausgleichszahlung sind daher anteilige AK von 2.000 Euro gegenüberzustellen. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 8.000 Euro.

Bei A erhöhen sich die auf ihn entfallenden Anschaffungskosten von 10.000 Euro um die gezahlte Ausgleichszahlung und betragen daher insgesamt 20.000 Euro.

Werden aneinandergrenzende Grundstücke (im Alleineigentum verschiedener Steuerpflichtiger) zu einem Grundstück (im Miteigentum aller Beteiligten) vereinigt, sind die Grundsätze der Realteilung sinngemäß anzuwenden, es sei denn das vereinigte Grundstück ist dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen.

Die Aufgabe des Miteigentums an einem Grundstück gegen Übertragung des Alleineigentums an einem anderen Grundstück stellt keine Realteilung dar. Es liegt ein Tauschvorgang und somit eine Veräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 vor.

Wird keine Ausgleichszahlung (zwischen Fremden) geleistet, ist anzunehmen, dass eine wertäquivalente Aufteilung erfolgt ("Fremde pflegen einander nichts zu schenken").

Bei Zivilteilung einer Liegenschaft und der damit verbundenen Veräußerung im Wege der öffentlichen Feilbietung liegt eine Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 vor (VwGH 16.9.1975, 0733/75).

Eine unentgeltliche Anteilsberichtigung anlässlich der Begründung von Wohnungseigentum oder bei Änderungen der Nutzwerte stellt grundsätzlich keinen Veräußerungsvorgang dar (siehe bereits Rz 6624). Werden allerdings Ausgleichszahlungen (Spitzenausgleich) geleistet, besteht wie bei der Realteilung insoweit Steuerpflicht.

Eine vergleichsmäßige Festlegung eines unklaren Grenzverlaufes **oder unklarer Eigentumsverhältnisse** stellt ebenfalls keinen Tausch dar. Dagegen liegt dann ein Tauschvorgang vor, wenn ein klarer Grenzverlauf durch einen anderen ersetzt wird **oder unstrittige Eigentumsverhältnisse einer Neuregelung unterzogen werden**.

Die Einlage von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft gilt nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 als Tausch.

Kein Tausch ist die Zuwendung von Grundstücken an eine Privatstiftung (siehe Rz 6624).

Rz 6633 wird geändert (Klarstellung und Judikatur)

Rz 6633

Die Begriffe "Eigenheim" und "Eigentumswohnung" sind nach der Legaldefinition des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 auszulegen. Demnach ist

- ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen,
- eine Eigentumswohnung eine Wohnung iSd Wohnungseigentumsgesetzes (es muss daher zumindest im Zeitpunkt der Veräußerung der Wohnungseigentumsvertrag iSd § 3 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 abgeschlossen worden sein) oder eine vergleichbare ausländische Wohnung,

wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dienen; unschädlich ist es aber, wenn mehr als 1/3 der Gesamtnutzfläche von nahen Angehörigen oder fremden Dritten unentgeltlich für Wohnzwecke genutzt werden. Zur Gesamtnutzfläche zählen nur Räume, die betrieblich genutzt werden oder die bewohnbar ausgestattet sind.

Eine Eigentumswohnung iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 bzw. iSd WEG 2002 liegt nicht vor, wenn mit bloßem ideellem Miteigentum nur eine Benützungsvereinbarung einer Wohnung verbunden ist (siehe VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0002).

Schädlich ist beispielsweise die Nutzung für betriebliche Zwecke, als häusliches Arbeitszimmer im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte oder die Vermietung für fremde Wohnzwecke (VwGH 27.8.1991, 90/14/0240), wenn diese insgesamt mehr als 1/3 der Nutzfläche umfasst. **Dies gilt auch dann, wenn diesbezüglich aufgrund einer ertragsteuerlichen Beurteilung als Liebhaberei keine Einkunftsquelle vorliegt.**

Es ist für die Anwendbarkeit der Befreiung nicht erforderlich, dass entsprechende Sonderausgaben geltend gemacht worden sind oder geltend gemacht hätten werden können. Die Eigenschaft als Eigenheim ~~oder Eigentumswohnung~~ muss während des gesamten unten näher erläuterten Zeitraumes der Nutzung als Hauptwohnsitz gewahrt sein (siehe dazu Rz 6639**). Dies gilt jedoch nicht für eine Eigentumswohnung; hier ist es ausreichend, wenn eine solche zum Zeitpunkt der Veräußerung vorliegt (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005;** zu den Auswirkungen einer Parifizierung siehe **auch**

Rz 6640). Für die Hauptwohnsitzbefreiung ist auch das (wirtschaftliche) Eigentum des Veräußerers während der gesamten Behaltedauer erforderlich, ausgenommen bei Schenkung oder Erbschaft (siehe Rz 6642).

Rz 6634 wird geändert (Judikatur)

Rz 6634

Die Hauptwohnsitzbefreiung stellt grundsätzlich eine Gebäudebefreiung dar, wobei auch der Grund und Boden insoweit einbezogen wird, als der Grund und Boden der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. **Dies gilt bis zu einem Ausmaß, das „üblicherweise als Bauplatz" erforderlich ist. Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolgt nach der Verkehrsauffassung (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025).** Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m² - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken ist ~~daher~~ **angesichts der üblichen Mindestbauplatzgrößen** der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig. Zur Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und Gebäude siehe Rz 6645.

Von der Hauptwohnsitzbefreiung für das Gebäude nicht umfasst sind grundstücksgleiche Rechte (zB Baurechte). Bei der Veräußerung eines Baurechtes und des dazu gehörenden Gebäudes ist daher der Veräußerungserlös auf Gebäude und Baurecht aufzuteilen (siehe dazu Rz 6645); von der Hauptwohnsitzbefreiung ist nur der auf das Gebäude entfallende Veräußerungserlös erfasst.

Steht ein Grundstück im Miteigentum, steht der steuerfreie Grund und Boden-Anteil jedem Miteigentümer nur im Ausmaß des Miteigentumsanteiles zu. Ein eigenständiges Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 stellt auch eine Eigentumswohnung dar. Daher ist auf jede Eigentumswohnung die 1.000 m²-Grenze gesondert zu beziehen.

Der KFZ-Abstellplatz ist bei der Veräußerung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung von der Hauptwohnsitzbefreiung miterfasst, soweit maximal zwei Stellplätze mitveräußert werden (unabhängig davon, ob sich der Parkplatz auf einem eigenen

Grundstück [eigene Einlagezahl] befindet); die bloße Veräußerung eines Stellplatzes unterliegt nicht der Hauptwohnsitzbefreiung.

Die Hauptwohnsitzbefreiung ist damit weiter als die Herstellerbefreiung und geht dieser daher vor.

Rz 6634b wird geändert (Klarstellung)

Rz 6634b

Von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst sind auch Nebengebäude, wenn diese für die Nutzung für selbständige Wohnzwecke oder betriebliche Zwecke nicht geeignet sind.

Befinden sich auf einem Grundstück zwei Gebäude, die für Wohnzwecke geeignet sind, von denen aber nur eines als Hauptwohnsitz genutzt wird, steht nur für dieses Gebäude die Befreiung zu. In Folge dessen ist der Grund und Boden beiden Gebäuden zuzuordnen. Dabei ist – unabhängig von den Grundstücksgrößen gemäß Grundbuch – das Verhältnis der Grundflächen der beiden Gebäude zu ermitteln und die Aufteilung der Gesamtfläche der Grundstücke in diesem Verhältnis vorzunehmen. Von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst ist daher die entsprechend dieser Verhältnisrechnung dem als Hauptwohnsitz genutzten Gebäude zuzuordnende Fläche bis höchstens 1.000 m².

Dies gilt auch dann, wenn sich diese Gebäude auf zwei nebeneinander liegenden und gemeinsam (zB als Garten) genutzten Grundstücken befinden.

Die Hauptwohnsitzbefreiung steht auch dann zu, wenn ein Grundstück mit zwei Gebäuden (wovon eines als Hauptwohnsitz genutzt wurde) im Zuge der Veräußerung geteilt wird und sich auf dem abgetrennten Teilgrundstück ein für selbständige Wohnzwecke geeignetes Nebengebäude befindet, in dem der Veräußerer nunmehr seinen Hauptwohnsitz neu begründet (vgl. auch Rz 6643).

Beispiel:

Grundstück 1 (700 m²) und Grundstück 2 (900 m²) stehen im Eigentum des X und liegen nebeneinander. Beide Grundstücke sind bebaut, allerdings wird nur das Gebäude auf Grundstück 1 von X als Hauptwohnsitz genutzt; beide Grundstücke bilden aber den Garten für X. Die Grundfläche des Hauses auf Grundstück 1 beträgt 120 m², die Grundfläche des Hauses auf Grundstück 2 beträgt 60 m², somit beträgt das Verhältnis der Grundflächen der Gebäude 2:1. Die Gesamtfläche beider Grundstück

(1.600 m²) ist in diesem Verhältnis den beiden Gebäuden zuzuordnen. Somit entfällt auf das Gebäude 1 eine Grundfläche von 1.067 m², die bis zu einem Ausmaß von 1.000 m² von der Hauptwohnsitzbefreiung erfasst ist.

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst auch neben- oder übereinanderliegende parifizierte Wohnungen, die baulich verbunden sind und nachweislich durch den oder die Eigentümer gemeinsam (als Einheit) genutzt werden.

Nicht umfasst ist allerdings eine Einschränkung des Hauptwohnsitzes ohne Aufgabe des Hauptwohnsitzes (zB Abtrennung einer verbundenen Wohnung und Veräußerung des abgetrennten Teils bei weiterhin aufrechtem Hauptwohnsitz in der restlichen Wohnung).

Rz 6634c wird geändert (Klarstellung)

Rz 6634c

Sind Flächen von Nachbargrundstücken, die einheitlich als Hauptwohnsitz genutzt werden (siehe Rz 6634a), sowohl als Bau- als auch als Grünland gewidmet, sind die unterschiedlich gewidmeten Flächen für die Gesamtheit aller Grundstücke in ein Verhältnis zu setzen. In diesem Verhältnis ist sodann die 1.000 m²-Grenze auf die Bau- und Grünlandflächen umzulegen. **Dies gilt auch für eine einzige Parzelle, die sowohl als Bau- als auch als Grünland gewidmet ist, und die im Rahmen der Hauptwohnsitzbefreiung die 1.000 m²-Grenze übersteigt.**

Beispiel:

Es wird ein als Hauptwohnsitz genutztes Grundstück veräußert, welches aus drei Parzellen besteht, die unterschiedlich gewidmet sind. Die Parzellen sind alle unter einer EZ erfasst. Auf der ersten Parzelle steht das als Hauptwohnsitz genutzte Haus, wobei ein Teil der Fläche (rund um das Haus – 300 m²) als Bauland und ein Teil (100 m²) als Freiland gewidmet ist. Die zweite Parzelle (300 m²) ist als Freiland, die dritte Parzelle (500 m²) ist als Bauland gewidmet.

Auf das bebaute Grundstück entfallen 400 m². Diese unterliegen jedenfalls der Steuerbefreiung (300 m² Bauland, 100 m² Grünland). Die übrigen 600 m² der beiden anderen Grundstücke sind im Verhältnis der Flächen der beiden Grundstücke aufzuteilen: 300:500=3:5

Grünland: 3/8 von 600 m² = 225 m² von beiden Grundstücken

Bauland: 5/8 von 600 m² = 375 m² von beiden Grundstücken

Bezogen auf alle drei veräußerten Grundstücke sind daher im Bauland 675 m² (300+375) befreit und 125 m² steuerpflichtig und im Grünland 325 m² (100+225) befreit und 75 m² steuerpflichtig.

Alle drei Grundstücke (EZ) werden um gesamt 310.000 Euro verkauft, davon entfallen 120.000 Euro auf das Gebäude und 190.000 Euro auf Grund und Boden. Der Veräußerungserlös für den Grund und Boden ist auf die als Bauland und als Grünland gewidmete Fläche im Verhältnis der Marktpreise aufzuteilen (siehe Rz 6673).

Berechnung:

Die gesamte Grundfläche entfällt zu 400 m^2 auf Grünland und zu 800 m^2 auf Bauland.

*Grünlandpreis: 15 Euro/m^2 * 400 m^2 = 6.000 Euro*

*Baulandpreis: 230 Euro/m^2 * 800 m^2 = 184.000 Euro*

Der steuerpflichtige Veräußerungserlös entfällt daher in Höhe von 1.125 Euro auf Grünland (für 75 m²) und in Höhe von 28.750 Euro auf Bauland (für 125 m²).

Rz 6634e wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 6634e

Befindet sich ein gemischt genutztes Gebäude im Miteigentum, ist entscheidend, ob die betriebliche Nutzung in der Miteigentumsquote Deckung findet (siehe dazu Rz 574). Beträgt die betriebliche Nutzung durch einen Miteigentümer weniger als 1/3 der Gesamtnutzfläche des Gebäudes und findet sie in seiner Miteigentumsquote Deckung, erfasst die Miteigentumsquote bei diesem Miteigentümer den privat und den betrieblich genutzten Teil. Für den privaten Anteil kann zB eine Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch genommen werden, der betriebliche Teil ist allerdings steuerpflichtig. Bei jenem Miteigentümer, bei dem keine betriebliche Nutzung vorliegt, ist die Miteigentumsquote zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen und kann daher eine allfällige Hauptwohnsitzbefreiung für die gesamte Miteigentumsquote geltend gemacht werden.

Beispiel:

Ein Gebäude befindet sich je zur Hälfte im Miteigentum der Ehegatten A und B. Im EG befindet sich neben Wohnräumen auch das Büro von A, im OG die restliche Privatwohnung. Das Gebäude wird veräußert.

Variante 1: Das Büro macht 15% der Gesamtnutzfläche des Gebäudes aus; die betriebliche Nutzung liegt somit unter 20%, es erfolgt im Rahmen der

Veräußerung keine Aufteilung in betriebliche und private Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen; auch kann die Hauptwohnsitzbefreiung für das gesamte Gebäude von A und B entsprechend ihren Miteigentumsanteilen in Anspruch genommen werden, da mehr als 2/3 für private Wohnzwecke genutzt werden.

Variante 2: Das Büro von A macht 23% der Gesamtnutzfläche des Gebäudes aus; im Rahmen der Veräußerung hat A nunmehr betriebliche Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Ausmaß von 23% und private im Ausmaß von 27%. Für den privaten Anteil kann A die HWS-Befreiung in Anspruch nehmen. Da B keine betriebliche Tätigkeit auf ihrem Miteigentumsanteil entfaltet, kann sie eine Hauptwohnsitzbefreiung für ihren gesamten Anteil in Anspruch nehmen, da insgesamt die Voraussetzung der Nutzung für Wohnzwecke zu mehr als 2/3 der Gesamtnutzfläche gegeben ist.

Rz 6635 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6635

Bei Miteigentumsverhältnissen steht die Hauptwohnsitzbefreiung jenen Miteigentümern zu, welche die Voraussetzungen der Befreiung erfüllen. Die Steuerpflicht besteht in diesem Fall nur für jene Miteigentümer, welche das Hauptwohnsitzerfordernis (bzw. die "Behaltefrist") nicht erfüllen. **Dies gilt aufgrund des Transparenzprinzips auch, wenn das betreffende Grundstück zivilrechtlich einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zugehörig ist.**

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A hat in 01 ein Eigenheim mit zwei Wohnungen erworben und benutzte seither eine der Wohnungen als Hauptwohnsitz. In 03 erwirbt der Steuerpflichtige B den zweiten Hälfteanteil des Eigenheims und benutzt die andere Wohnung als Hauptwohnsitz. In 04 wird das Gebäude von beiden veräußert. Der auf B entfallende Veräußerungserlös ist bei diesem steuerpflichtig.

Rz 6638 wird geändert (Judikatur; Klarstellung)

Rz 6638

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist als Hauptwohnsitz jener Wohnsitz anzusehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Ob ein "Hauptwohnsitz" vorliegt, ist von der Abgabenbehörde im Rahmen der Sachverhaltswürdigung eigenständig zu beurteilen **(BFG 3.12.2015, RV/4100952/2015)**. Einer Hauptwohnsitz-Meldung nach dem Meldegesetz

kommt im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zu. Ein Hauptwohnsitz kann aber unabhängig von der Meldung auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige an dem betreffenden Wohnsitz überhaupt nicht gemeldet ist oder dieser Wohnsitz bloß ein "weiterer Wohnsitz" im Sinne des Melderechts ist.

Verfügt ein Steuerpflichtiger über mehrere Wohnsitze, können folgende Umstände für die Beurteilung des Hauptwohnsitzes herangezogen werden (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235):

- Ort der Zustellung der Post
- Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber
- Höhe des Strom- und Wasserverbrauches

Ein vorübergehender Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz ist nicht befreiungsschädlich**,**

- **wenn der Steuerpflichtige den Hauptwohnsitz nicht in der Absicht verlässt, ihn endgültig aufzugeben und**
- **die Abwesenheit nur kurzfristig erfolgt.**

Vorübergehende Abwesenheiten, die sechs Monate nicht überschreiten, unabhängig davon, ob freiwillig oder unfreiwillig, können jedenfalls als kurzfristig angesehen werden. Längere Abwesenheiten sind einzelfallbezogen zu beurteilen.

Ist eine vorübergehende Abwesenheit nicht befreiungsschädlich, ist sie in den Lauf der Mindestfrist (zwei Jahre bzw. fünf Jahre) nicht einzurechnen. Eine vorübergehende Abwesenheit bewirkt somit eine Hemmung des Fristenlaufes.

Eigentumswohnungen (Eigenheime), die lediglich als Zweitwohnsitz (etwa im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) genutzt werden, können nicht unter diese Befreiung fallen (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235).

Eine bloße Nutzung als arbeitsplatznahe Wohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung begründet keinen Hauptwohnsitz, dieser ist grundsätzlich am Familienwohnsitz anzunehmen.

Rz 6639 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6639

Die Befreiung nach dem 1. Tatbestand setzt voraus, dass

- das Eigenheim (die Eigentumswohnung) von der Anschaffung (Erlangung der Verfügungsgewalt) oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung (Vertragsabschluss) ununterbrochen (zur Toleranzfrist von jeweils einem Jahr vorher und nachher siehe Rz 6641) Hauptwohnsitz iSd Rz 6638 gewesen ist und
- nach Anschaffung **bzw. Herstellung** des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) die tatsächliche Verwendung als Hauptwohnsitz zwischen Bezug des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) und Veräußerung mindestens zwei Jahre betragen hat.

Aus der Bezugnahme auf die „Anschaffung" und „Veräußerung" ist abzuleiten, dass der Steuerpflichtige das Hauptwohnsitzerfordernis als (zumindest wirtschaftlicher) Eigentümer und persönlich (siehe dazu Rz 6644) erfüllen muss. Da eine Anschaffung jedenfalls einen entgeltlichen Erwerb (siehe Rz 6623) erfordert, ergibt sich aus der Bezugnahme auf die Anschaffung auch, dass der 1. Tatbestand niemals bei einem unentgeltlichen Erwerb zur Anwendung kommen kann. Wurde das Eigenheim (die Eigentumswohnung) teilweise angeschafft **bzw. hergestellt** und teilweise unentgeltlich erworben, kann der 1. Tatbestand nur anteilig in Bezug auf den angeschafften **bzw. hergestellten** Teil zur Anwendung kommen. **Wurde bei einem vor dem 31.3.2012 unentgeltlich erworbenen Grund und Boden ein Haus nach dem 31.3.2012 errichtet, ist die Einheitstheorie von Grund und Boden und Gebäude nicht mehr anwendbar (siehe dazu Rz 6654). Da die Hauptwohnsitzbefreiung grundsätzlich eine Gebäudebefreiung darstellt, liegen die Voraussetzungen des 1. Tatbestandes für das Gebäude vor, für den Grund und Boden mangels Anschaffung allerdings nicht. Daher kann die Befreiung nur für das Gebäude, nicht aber für den Grund und Boden-Anteil angewendet werden, es sei denn der 2. Tatbestand ist erfüllt.**

Eine (auch kurzfristige) Vermietung oder betriebliche Nutzung von mehr als 1/3 der Nutzfläche des Eigenheims oder der Eigentumswohnung ist im Rahmen des 1. Tatbestandes stets befreiungsschädlich; eine Vermietung oder betriebliche Nutzung innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr (siehe Rz 6643) ist aber unschädlich.

Im Rahmen des 2. Tatbestandes (5 aus 10-Regelung) ist eine (auch kurzfristige) Vermietung oder betriebliche Nutzung befreiungsschädlich, wenn diese während der Nutzung als Hauptwohnsitz erfolgt. Erfolgt eine Vermietung oder betriebliche Nutzung des Grundstückes vor oder nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes, ist diese unschädlich, solange die Vermietung oder betriebliche Nutzung nicht länger als 5 Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung des Grundstückes dauert. Erfolgt neben einer Nutzung des Gebäudes als Hauptwohnsitz eine Vermietung oder betriebliche Nutzung des Gebäudes in einem Umfang von mehr als 1/3 der Gesamtnutzfläche, ist dies für die Hauptwohnsitzbefreiung ebenfalls unschädlich, wenn das Gebäude für mindestens 5 Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung zu mindestens 2/3 als Hauptwohnsitz genutzt wurde.

Rz 6640 wird geändert (Judikatur)

Rz 6640

Die zweijährige Frist beginnt (frühestens) mit der Anschaffung oder Herstellung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung. ~~Zeiten vor der Durchführung der Parifizierung einer Eigentumswohnung sind für die Ermittlung der Dauer der Nutzung der Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz heranzuziehen, wenn~~ **Erfolgt** die Nutzung **einer Wohnung** auf Grundlage eines Anwartschaftsvertrages zum Erwerb von Wohnungseigentum (Wohnungseigentumsbewerber; siehe dazu unten) ~~erfolgte~~ bzw. **war** der nunmehrige Wohnungseigentümer bereits vor der Parifizierung (Begründung des Wohnungseigentums) Miteigentümer des parifizierten Grundstückes ~~war~~ und **hat** die Wohnung als Hauptwohnsitz genutzt ~~hat~~**, gilt die Eigentumswohnung bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Anwartschaftsvertrages bzw. des Erwerbes des Eigentums am nicht parifizierten Grundstück als angeschafft; Zeiten der Nutzung als Hauptwohnsitz vor der Parifizierung sind daher in diesen Fällen zu berücksichtigen**; dabei ist es unerheblich, ob es sich bereits vor der Parifizierung um ein Eigenheim ~~oder eine Eigentumswohnung~~ iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 gehandelt hat. Dies gilt auch für den Fall, in dem der nunmehrige Wohnungseigentümer vor der Parifizierung Alleineigentümer des parifizierten Grundstückes war, wenn die veräußerte Wohnung bereits im Rahmen des noch nicht parifizierten Grundstückes als Hauptwohnsitz gedient hat ~~(dies gilt auch für den 2. Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung)~~.

Wohnungseigentumsbewerber ist derjenige, dem schriftlich, sei es bedingt oder befristet, von einem Wohnungseigentumsorganisator die Einräumung von Wohnungseigentum zugesagt wurde (§ 2 Abs. 6 WEG 2002). Bei Zweifel über diesen Zeitpunkt kann auch auf den Zeitpunkt der Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum im Grundbuch nach § 40 Abs. 2 WEG 2002 abgestellt werden.

Rz 6642 wird geändert (Judikatur)

Rz 6642

Neu für private Grundstücksveräußerungen ab 1.4.2012 ist der 2. Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung. Dazu muss der Hauptwohnsitz nicht seit der Anschaffung (und bis zur Veräußerung), aber innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung für mindestens fünf Jahre durchgehend vorgelegen haben. Hat der Veräußerer das Eigenheim oder die Eigentumswohnung **bereits vor dem Eigentumserwerb als Hauptwohnsitz genutzt,** ~~geerbt oder geschenkt erhalten, zählen~~ **sind** auch **diese** Hauptwohnsitzzeiten **für die Beurteilung des Fristerfordernisses zu berücksichtigen (VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005).** ~~des Steuerpflichtigen vor dem Eigentumserwerb mit. Gleiches gilt zB für Erwerb durch Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens oder der ehelichen Ersparnisse nach § 83 EheG.~~

~~Dagegen sind in allen anderen Fällen (zB Mietkauf) die Hauptwohnsitzzeiten vor der Anschaffung unbeachtlich .~~

Bei der Ermittlung des Zeitraumes, in dem eine Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz des Veräußerers genutzt wurde, ist es unerheblich, ob die Wohnung für den gesamten Zeitraum eine Eigentumswohnung iSd WEG 2002 darstellte; maßgebend ist lediglich, dass es sich beim Verkauf und bei der Aufgabe des Hauptwohnsitzes um eine Eigentumswohnung iSd WEG 2002 handelt (vgl. VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0005).

Beispiel 1:

Ein Stpfl nutzt eine Mietwohnung in einem Zinshaus seit 01 als Hauptwohnsitz. Als die Wohnungen des Zinshauses im Jahr 06 in Eigentumswohnungen umgewandelt und verkauft werden, erwirbt er die bisher gemietete Wohnung. Im Jahr 07 verkauft er die Wohnung und gibt

den Hauptwohnsitz auf. Unter Berücksichtigung der Hauptwohnsitzzeiten vor dem Eigentumserwerb steht die Hauptwohnsitzbefreiung zu.

Beispiel 2:

Das Wohnungseigentum der Eheleute wurde in 01 begründet, die Ehescheidung sowie die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens erfolgen in 06. Dabei geht der Hälfteanteil des Ehemannes an der Eigentumswohnung auf die Ehefrau über, welche die Wohnung weiterhin als Hauptwohnsitz nutzt. Bei späterer Veräußerung der Wohnung kann sie (für die gesamte Wohnung) die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch nehmen.

*Beispiel **3**:*

Ein Wohnhaus mit 2 Wohnungen (Eigenheim) wird im Obergeschoß von den Eltern bewohnt (eigener Haushalt), im Erdgeschoß wohnt der Sohn seit mehr als 5 Jahren in einer eigenen Wohnung (eigener Haushalt). Nach dem Tod der Eltern verkauft der Sohn das Haus und möchte die Hauptwohnsitzbefreiung geltend machen. In diesem Fall steht ihm die Hauptwohnsitzbefreiung zu.

Rz 6643 wird geändert (Klarstellung, Judikatur)

Rz 6643

Der Hauptwohnsitz muss mit der Veräußerung oder **grundsätzlich** spätestens ein Jahr nach der Veräußerung (Toleranzfrist) aufgegeben werden. **Steht bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts die Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, bereits fest und der neue Hauptwohnsitz ist noch nicht bezugsfertig (insbesondere aufgrund von Umständen, die nicht in der Einflusssphäre des Veräußerers liegen), kann die Toleranzfrist im Einzelfall auch über ein Jahr hinausgehen (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006).**

Beim 1. Tatbestand darf der Hauptwohnsitz im Hinblick des Erfordernisses der durchgehenden Nutzung bereits innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr vor der Veräußerung aufgeben werden. Beim 2. Tatbestand kann der Hauptwohnsitz bereits früher aufgegeben worden sein, längstens aber fünf Jahre vor der Veräußerung.

Beispiele:

1. Variante des Beispiels in Rz 6641 zum 1. Tatbestand:

Die Wohnung wird am 11.8.04 verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Verkäufer den Hauptwohnsitz noch bis 10.6.05 bei, weil sein neuer Hauptwohnsitz erst errichtet wird. Die Steuerbefreiung ist gegeben, weil die

Aufgabe des Hauptwohnsitzes nicht länger als ein Jahr nach der Veräußerung stattfindet.

2. A hat ein Eigenheim mit zwei gleich großen Wohnungen. Er veräußert einen Hälfteanteil (entspricht einer Wohnung) und behält seinen Hauptwohnsitz in der bereits bisher von ihm bewohnten Wohnung bei. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht anwendbar, weil der Hauptwohnsitz nicht aufgegeben wird.

3. B hat seit mehr als 5 Jahren den Hauptwohnsitz in seiner Eigentumswohnung. Er besitzt noch eine zweite Eigentumswohnung, die er vermietet. Nach Beendigung des Mietverhältnisses zieht er als Hauptwohnsitzer in die bisher vermietete Wohnung und veräußert den früheren Hauptwohnsitz: Die Befreiung steht zu.

Die Beibehaltung des veräußerten Grundstücks (zB als Mieter) als Nebenwohnsitz ist nicht befreiungsschädlich, in solchen Fällen muss aber die Hauptwohnsitzeigenschaft des neuen Wohnsitzes eindeutig dokumentiert sein.

Wird ein bebautes Grundstück beispielsweise an einen Bauträger veräußert, der das Gebäude abreißt und dem Grundstückseigentümer in weiterer Folge eine Eigentumswohnung im neu errichteten Wohnhaus auf demselben Grund und Boden überträgt, kann in diesem Fall die Hauptwohnsitzbefreiung (bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen) in Anspruch genommen werden, weil der bisherige Hauptwohnsitz aufgrund eines Abrisses des bestehenden Gebäudes aufgegeben wird und somit eine Grundvoraussetzung (Aufgabe des Hauptwohnsitzes) erfüllt wird. Dies gilt auch dann, wenn nicht das ganze Grundstück (der Fläche nach) veräußert wird, sondern nur Teile davon. Unschädlich ist dabei, dass der neue Hauptwohnsitz an derselben Adresse begründet wird.

Dies gilt auch für jene Fälle, in denen auf einem Grundstück ein zusätzliches Gebäude errichtet, das bisher als Hauptwohnsitz genutzte Gebäude veräußert, der Hauptwohnsitz im Zuge der Veräußerung aufgegeben und im neuen Gebäude begründet wird (vgl. auch Rz 6634b).

Rz 6644 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6644

Das Hauptwohnsitzerfordernis muss für Veräußerungen ab 1.4.2012 vom Veräußerer selbst erfüllt worden sein. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist damit nicht im Erb- oder Schenkungsweg übertragbar. Der 2. Tatbestand kann jedoch beim Rechtsnachfolger anwendbar sein, wenn er die Fünfjahresfrist unter Einrechnung der Zeiträume vor einem unentgeltlichen Erwerb (siehe Rz 6642) erfüllt.

> *Beispiel:*
>
> *K erbt die Eigentumswohnung der Eltern, aus der K bereits seit über fünf Jahren ausgezogen ist, und veräußert diese. Die Veräußerung ist nicht befreit. Wäre K innerhalb der letzten 10 Jahre mindestens fünf Jahre selbst Hauptwohnsitzer in dieser Wohnung (zB weil noch minderjährig), wäre die Befreiung anwendbar.*

Die Befreiung ist auch dann nicht anwendbar, wenn der Hauptwohnsitz des Verstorbenen (mit gerichtlicher Zustimmung) bereits aus der Verlassenschaft heraus veräußert wird, weil die Einkünfte ab dem Todestag grundsätzlich dem/den Erben (und nicht dem Verstorbenen) zuzurechnen sind, es sei denn, er/sie erfüll(t)/en selbst das Hauptwohnsitzerfordernis nach dem 2. Tatbestand.

Wird allerdings das Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen und verstirbt danach der Veräußerer, bevor der Kaufpreis zufließt, kann die Hauptwohnsitzbefreiung von den Erben, denen die Einkünfte zuzurechnen sind, in Anspruch genommen werden, wenn der Erblasser die Voraussetzungen erfüllt hat.

Befindet sich ein Grundstück im Miteigentum einer Verlassenschaft und weiterer natürlicher Personen, die auch erbberechtigt sind, und wird dieses Grundstück sowohl durch die Verlassenschaft als auch durch die anderen Miteigentümer veräußert, können die anderen Miteigentümer für das gesamte Objekt die Hauptwohnsitzbefreiung in Anspruch nehmen, wenn sie selbst auch ihren Hauptwohnsitz in dem Eigenheim hatten und die übrigen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt sind (siehe dazu Rz 6642).

Rz 6645 wird geändert (StRefG 2015/2016; VwGH-Judikatur)

Rz 6645

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden grundsätzlich (zur Nutzung zur Einkünfteerzielung siehe Rz 6647) von der Besteuerung ausgenommen. Ein auf den Grund und Boden bzw. grundstücksgleiche Rechte (zB Baurecht; siehe dazu Rz 6622) entfallender Veräußerungsgewinn ist jedoch steuerpflichtig (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105, betr. Spekulationstatbestand). Der Veräußerungserlös ist in diesem Fall im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen **(VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008)**. **Das sich aus den Anschaffungskosten des Grund und Bodens und den Herstellungskosten des Gebäudes ergebende Wertverhältnis wird im Regelfall nicht auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Veräußerung umlegbar sein. Liegt zwischen der Errichtung und der Veräußerung des Gebäudes ein längerer Zeitraum und werden keine umfangreichen Erhaltungsarbeiten in das Gebäude getätigt, verändert sich aufgrund der Alterswertminderung des Gebäudes das Wertverhältnis zugunsten des Grund und Bodens.**

> *Beispiel:*
>
> *Kauf eines Baugrundes inklusive Nebenkosten um **15.000 Euro** und Herstellung eines Hauses um **210.000 Euro**. Keine Nutzung als Hauptwohnsitz. Verkauf der Liegenschaft um 450.000 **Euro**. Das Wertverhältnis von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits beträgt **zum Zeitpunkt der Veräußerung** 1:3 **(das historische Aufteilungsverhältnis von 1:14 ist nicht anwendbar)**; der Veräußerungserlös beträgt daher für den Grund und Boden 112.500 **Euro** und für das Gebäude 337.500 **Euro**. Die steuerpflichtigen Einkünfte nach § 30 EStG 1988 betragen daher 112.500 **Euro** abzüglich **15.000 Euro = 97.500 Euro**.*

Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen (vgl. auch Rz 6447). Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (zB auf Grund eines hohen Bodenwertes im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (zB mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen.

Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 ist das Aufteilungsverhältnis gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015,

iVm mit der dazu ergangenen GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, zu berücksichtigen. Siehe dazu Rz 6447 ff.

Neu gegenüber der Herstellerbefreiung beim Spekulationstatbestand ist, dass

- die Errichtereigenschaft nicht für den unentgeltlichen Rechtsnachfolger wirkt (siehe Rz 6646) und
- für zur Einkünfteerzielung genutzte Gebäude(teile) keine Befreiung besteht (siehe Rz 6647).

Rz 6647 wird geändert (Klarstellung, Salzburger Steuerdialog 2014)

Rz 6647

Die Befreiung steht nur zu, soweit das errichtete Gebäude nicht innerhalb der letzten zehn Jahre zur Erzielung von Einkünften genutzt worden ist. Dabei ist auch eine kurzfristige Nutzung zur Einkünfteerzielung befreiungsschädlich. Andererseits bleibt die Befreiung für nicht vermietete selbst hergestellte Gebäudeteile gewahrt. Als Nutzung zur Einkünfteerzielung kommen insbesondere die Vermietung sowie die Nutzung für betriebliche oder berufliche Zwecke in Betracht. Unerheblich ist, ob die Einkünfte im konkreten Einzelfall steuerpflichtig sind oder nicht. ~~Eine Liebhabereitätigkeit lässt die Befreiung jedoch unberührt.~~

Wird ein Gebäude in der Absicht, dieses zu vermieten, errichtet und werden Aufwendungen bereits vor Beginn der Einnahmenerzielung berücksichtigt (sog. vorweggenommene Werbungskosten, siehe dazu Rz 6420), wird eine Einkunftsquelle begründet (dies gilt auch für die Liebhabereibeurteilung). Wird das Gebäude in weiterer Folge noch vor Beginn der Vermietung veräußert, kann die Herstellerbefreiung nicht angewendet werden.

Wird im Zuge von Verkaufsverhandlungen ein Optionsentgelt vereinbart (um beispielsweise die Kaufabsicht zu stärken), steht dieses Entgelt der Inanspruchnahme einer Herstellerbefreiung nicht entgegen. Das Optionsentgelt wird nicht zur Erzielung von Einkünften iVm dem Gebäude vereinbart, sondern stellt eine Art „Stillhalterprämie" und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 4 EStG 1988 dar.

Rz 6650a wird geändert (Klarstellung)

Rz 6650a

Wird ein Gebäude gemeinsam von einem Ehepaar im Miteigentum errichtet, ~~dann~~ gilt dieses Gebäude als durch beide Ehepartner selbst hergestelltes Gebäude**. Die Herstellereigenschaft bezieht sich allerdings immer nur auf den Miteigentumsanteil und geht im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes auch nicht auf den Rechtsnachfolger über (siehe dazu Rz 6646). Die Herstellerbefreiung kann somit nur für den eigenen Miteigentumsanteil geltend gemacht werden.**

Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes eines Miteigentumsanteils sind bei der späteren Veräußerung des gesamten Gebäudes durch den nunmehrigen Alleineigentümer die Herstellungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich und können im Rahmen seiner Einkünfteermittlung berücksichtigt werden (siehe dazu Rz 6660). Dies gilt auch für eingetragene Partnerschaften und Lebensgemeinschaften.

Rz 6652 wird geändert (StRefG 2015/2016; Klarstellung)

Rz 6652

Grundsätzlich sind Tauschvorgänge wie Veräußerungsvorgänge (und Anschaffungsvorgänge) zu werten (siehe Rz 6626). § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 befreit ab 1.4.2012 ausdrücklich Tauschvorgänge im „Flurbereinigungsverfahren" iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 sowie „Baulandumlegungsverfahren" (insbesondere behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland). **Welche konkreten Maßnahmen als Baulandumlegung anzusehen sind, ist in den jeweiligen Landesgesetzen auf dem Gebiet der Raumordnung geregelt. Maßgeblich ist, dass von einer Baulandumlegung stets ein zusammenhängendes Gebiet betroffen ist.** ~~Ein solches~~ **Solche** Verfahren lieg~~t~~**en** aber nur dann vor, wenn ~~dieses~~ **sie** behördlich abgeschlossen ~~ist~~ **sind**. Die Antragstellung auf Einleitung eines solchen Verfahrens reicht für die Inanspruchnahme der Befreiung nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nicht aus.

Vor dem 1.4.2012 waren derartige Vorgänge bereits nach Rz 6659 idF vor dem Wartungserlass 2013 nicht als Anschaffung/Veräußerung gewertet worden. Daher gelten die im Rahmen solcher Vorgänge erworbenen Grundstücke als unentgeltlich erworben. Das in

einem solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung relevanter Umstände (Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten, eventuelle Umwidmung) an die Stelle des hingegebenen Grundstücks. Die bisherigen Besteuerungsmerkmale des hingegebenen Grundstücks bleiben somit im erworbenen Grundstück erhalten und sind für eine nachfolgende Veräußerung weiterhin maßgebend. Daher sind insbesondere die Anschaffungskosten des/der hingegebenen Grundstücke(s) als Anschaffungskosten des erworbenen Grundstücks anzusetzen (allfällige Ausgleichszahlungen und andere Nebenkosten sind nicht zu berücksichtigen).

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger ist Eigentümer von drei Grundstücken, die in ein Flurbereinigungsverfahren einbezogen werden. Zwei dieser Grundstücke (A und B) sind Altgrundstücke, das dritte Grundstück (C) ist ein Neugrundstück (Anschaffungskosten 40.000 Euro). Grundstück B wurde im Jahr 1995 in Bauland umgewidmet. Im Zuge der Flurbereinigung erhält der Steuerpflichtige für die Grundstücke A, B und C das (wertmäßig entsprechende) Grundstück D.

Grundstück A wird in der Flurbereinigung mit 20.000 Euro bewertet;

Grundstück B wird in der Flurbereinigung mit 30.000 Euro bewertet;

Grundstück C wird in der Flurbereinigung mit 50.000 Euro bewertet.

Die Grundstücke stehen daher in einem Wertverhältnis von 2/10 (A) zu 3/10 (B) zu 5/10 (C).

Der Tauschvorgang im Rahmen des Flurbereinigungsverfahrens ist steuerbefreit.

Das erhaltene Grundstück D wird am 1.10.2012 um 150.000 Euro veräußert. Es liegen steuerpflichtige Einkünfte nach § 30 EStG 1988 vor, wobei die Einkünfte unter Beachtung der Merkmale der weggetauschten Grundstücke A, B und C zu ermitteln sind:

2/10 des Veräußerungserlöses, somit 30.000 Euro, entfällt demnach auf Grundstück A. Da es sich um ein nicht umgewidmetes Altgrundstück handelt, sind die Einkünfte grundsätzlich nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von 30.000 x 14% = 4.200 Euro zu ermitteln. 3/10 des Veräußerungserlöses, somit 45.000 Euro, entfällt auf Grundstück B. Als umgewidmetes Altgrundstück betragen die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 45.000 x 60% = 27.000 Euro.

5/10 des Veräußerungserlöses, somit 75.000 Euro, entfallen auf Grundstück C. Als Neugrundstück sind die Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 mit 75.000 abzüglich 40.000 Euro Anschaffungskosten = 35.000 Euro zu ermitteln. Zusätzlich sind die Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung abziehbar (für die gesamte Grundstücksveräußerung; siehe dazu Rz 6666).

Für die Grundstücke A und B könnten die Einkünfte über Antrag ebenfalls nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (Regeleinkünfteermittlung) berechnet werden. ~~In diesem Fall wäre~~

~~*ein Inflationsabschlag entsprechend der über 10 Jahre hinausgehenden Behaltedauer (von der Veräußerung des Grundstücks D zurückgerechnet, für Grundstück B allerdings nur bis zum Umwidmungszeitpunkt 1995 zurück) zu berücksichtigen.*~~ ***In diesem Fall wäre ein Inflationsabschlag für Veräußerungen, bei denen das Verpflichtungsgeschäft vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wird, entsprechend der über 10 Jahre hinausgehenden Behaltedauer (von der Veräußerung des Grundstücks D zurückgerechnet, für Grundstück B allerdings nur bis zum Umwidmungszeitpunkt 1995 zurück) zu berücksichtigen.***

Eine Ausgleichszahlung in Geld ist in dem nach den jeweiligen Gesetzesbestimmungen zulässigen Ausmaß von der Befreiung ebenfalls erfasst (Freibetrag), eine darüber hinausgehende Zahlung ist jedoch nicht befreit, wobei im Zweifel jedoch davon auszugehen ist, dass die Ausgleichszahlung zulässig ist. Liegt eine steuerpflichtige Ausgleichszahlung vor, sind zur Ermittlung der Einkünfte von der Ausgleichszahlung die Anschaffungskosten des hingegebenen Grundstückes in jenem Ausmaß in Abzug zu bringen, das dem Verhältnis der Ausgleichszahlung zum gemeinen Wert des/der hingegebenen Grundstücke(s) entspricht. Der steuerpflichtige Wertausgleich erhöht die Anschaffungskosten des Zahlers.

Übersteigt die erhaltene Ausgleichszahlung die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke(s), stellt dieses Geschäft keinen Tauschvorgang von Grundstücken iSd § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 dar. In diesem Fall ist die Steuerbefreiung auf diese Grundstücksveräußerung nicht anwendbar. Die Beurteilung, ob ein Tauschvorgang vorliegt, ist für jede von der Zusammenlegung, Flurbereinigung oder Baulandumlegung betroffene Person gesondert vorzunehmen; liegt auf Grund einer Ausgleichszahlung von mehr als 50% ein Tauschvorgang iSd § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nicht vor, hat dies keine Auswirkungen auf die anderen Beteiligten des Flurbereinigungsverfahrens (zB jene Beteiligte, die keine Ausgleichszahlung erhalten oder jene Beteiligte, die eine Ausgleichszahlung entrichten).

Die Steuerbefreiung besteht allerdings nur für jene Steuerpflichtigen, für die auf Grund landesgesetzlicher Vorschriften bezüglich der Flurverfassung die Wirkungen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens eintreten.

Tauschvorgänge in der Art einer Flurbereinigung (Baulandumlegung) außerhalb eines behördlichen Verfahrens nach den gesetzlichen Bestimmungen sind von der Befreiung grundsätzlich nicht umfasst. Davon abweichend gilt jedoch:

- Für einen „privaten" Flurbereinigungstauschvertrag, für den die Erforderlichkeit für die Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens bescheidmäßig festgestellt wurde und für ein Flurbereinigungsübereinkommen, das vor der Agrarbezirksbehörde beurkundet wurde, ist § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 anwendbar (die bloße Antragstellung auf Beurkundung ist noch nicht ausreichend).
- Bei Tauschvorgängen im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland kommt die Befreiung auch dann zur Anwendung, wenn es keine landesgesetzlichen Vorschriften gibt, das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung allerdings anderweitig dokumentiert ist (Tausch- und Ringtauschvereinbarungen); dies wird insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich sein. **Tausch- und Ringtauschvereinbarungen im Einklang mit den Flächenwidmungsplänen (Bebauungsplänen) von Gemeinden zählen nicht als behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland.**

Rz 6654 wird geändert (2. AbgÄG 2014, AbgÄG 2015; Klarstellung)

Rz 6654

Entscheidend für die Ermittlung der Einkünfte und den Umfang der Steuerpflicht ist, ob es sich handelt um

- Altgrundstücke oder
- Neugrundstücke.

Maßgebender Stichtag ist dabei der 31.3.2012. Grundstücke, die zum 31.3.2012 steuerverfangen waren oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft werden (worden sind), gelten als Neugrundstücke. Zu diesem Stichtag nicht steuerverfangene Grundstücke gelten als Altgrundstücke. Für private Grundstücke sowie für zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden außerhalb der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 ist für die Frage der Steuerverfangenheit alleine auf die bisherige Spekulationsfrist im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 abzustellen. Damit ergibt sich idR als Anschaffungsstichtag der 31.3./1.4.2002:

31.3.2002 x)	31.3./1.4.2012	
← Anschaffung vor 31.3.2002 x) = nicht steuerverfangen am 31.3.2012 = Altgrundstück grundsätzlich pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs. 4 EStG 1988)	← Anschaffung ab dem 31.3.2002 x) = steuerverfangen am 31.3.2012 = Neugrundstück zwingende Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs. 3 EStG 1988)	Veräußerung →

x) 31.3.1997 bei bisher 15-jähriger Spekulationsfrist wegen § 28 Abs. 3 EStG 1988 (§ 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF vor 1. StabG 2012).

Wird ein Grundstück sukzessiv erworben, kann die pauschale Einkünfteermittlung nur bezüglich jenes Anteils am Grundstück angewendet werden, der am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war; für jenen Anteil, der zu einem späteren Zeitpunkt angeschafft wurde und somit zum 31.3.2012 steuerverfangen war, kann daher nur die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 angewendet werden (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0083). Der Veräußerungserlös für das gesamte Grundstück ist daher entsprechend aufzuteilen. In diesem Fall kann die Aufteilung der Anschaffungskosten und des Veräußerungserlöses an Hand der den jeweiligen Anteilen am Grund und Boden und dem Gebäude zuzuordnenden Fläche erfolgen. Dies gilt auch für den Fall, dass das sukzessive erworbene Grundstück nur anteilig veräußert wird.

Maßgeblich ist die abstrakte Steuerbarkeit nach § 30 EStG 1988 idF vor 1. StabG 2012, nicht aber, ob im Falle der Veräußerung am 31.3.2012 tatsächlich ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn (oder –verlust) entstanden wäre oder der Vorgang aufgrund von einer Befreiung (Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) nicht steuerpflichtig wäre **(BFG vom 5.4.2016, RV/3101110/2014)**.

Bei Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten handelt es sich um selbständige Wirtschaftsgüter. Ab dem In-Kraft-**T**treten des 1. StabG 2012 ist die Einheitstheorie auf bebaute Grundstücke nicht mehr anzuwenden. Daher ist ab diesem Zeitpunkt auch die Beurteilung, ob Altvermögen vorliegt, für jedes Wirtschaftsgut selbst zu treffen. Wird daher auf vor dem 31.3.2002 angeschafftem Grund und Boden nach dem 31.3.2012 mit der Errichtung eines Gebäudes begonnen (maßgeblich ist der Beginn der

tatsächlichen Bauausführung) oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt, stellt das Gebäude oder grundstücksgleiche Recht Neuvermögen dar. **Wird mit der Errichtung eines Gebäudes vor dem 31.3.2012 begonnen, stellt das Gebäude aufgrund der Einheitstheorie Altvermögen dar. Wird das bebaute Grundstück nach dem 31.3.2012 veräußert, liegen im Zeitpunkt der Veräußerung getrennte Wirtschaftsgüter vor und kann die Option zur Regeleinkünfteermittlung für beide Wirtschaftsgüter getrennt ausgeübt werden (siehe dazu Rz 6675).**

Wird ein Grundstück veräußert, das aus einem Betriebsvermögen entnommen und vorher mit dem Teilwert eingelegt wurde, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage und den (ursprünglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös ist der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage ins Betriebsvermögen anzusetzen. Soweit das Grundstück zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war oder es ohne Einlage ins Betriebsvermögen nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, können die Einkünfte pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden.

Wird ein Superädifikat vor dem 31.3.2002 erworben und der dazugehörige Grund und Boden erst danach, folgt das Superädifikat nicht dem Grund und Boden und ist die Einheitstheorie nicht anzuwenden. Ein Superädifikat stellt wirtschaftlich betrachtet ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, sodass es sowohl bei der Anschaffung als auch bei der Veräußerung vom zugehörigen Grund und Boden getrennt zu beurteilen ist. Bezüglich des Superädifikats liegt demnach Altvermögen vor, während der später erworbene Grund und Boden Neuvermögen darstellt.

Rz 6655 wird geändert (StRefG 2015/2016; Klarstellung)

Rz 6655

Unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung ist der Veräußerungserlös stets in tatsächlicher Höhe anzusetzen; eine allfällig vereinnahmte und abzuführende USt ist nicht Teil des Veräußerungserlöses. Zum Veräußerungserlös gehören vor allem ein empfangener

Barkaufpreis sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber (dazu zählt auch die Übernahme der ImmoESt durch den Erwerber). Werden Verbindlichkeiten übernommen, sind diese unabhängig von der Laufzeit der Verbindlichkeit nicht abzuzinsen. Daneben kommen auch sonstige wirtschaftliche (geldwerte) Vorteile in Betracht. **Als Übernahme einer Verbindlichkeit und damit als Gegenleistung zählt auch die Übernahme einer Alleinschuldnerschaft statt einer Solidarschuldnerschaft im Rahmen einer Grundstücks(teil-)übertragung. Dadurch kommt es zu einer Ausweitung der Schuldnerstellung, weil jegliche Regressmöglichkeiten im Innenverhältnis wegfallen und der nunmehrige Alleinschuldner nicht nur rechtlich (wie bisher), sondern auch wirtschaftlich für die gesamte Verbindlichkeit einstehen muss. Der übertragende bisherige Solidarschuldner wird aus seiner Verbindlichkeit entlassen, wodurch er bereichert wird. Die Höhe der Gegenleistung wird nach dem Ausmaß der Bereicherung bemessen; diese bestimmt sich nach dem „Anteil" am aushaftenden Kredit.**

Zur Zurückbehaltung von Nutzungsrechten (Wohnrecht usw.) siehe Rz 6624.

In Veräußerungsraten enthaltene Zinsen oder Wertsicherungsbeträge sind nicht bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu berücksichtigen, sondern den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 2 EStG 1988) zuzurechnen. Gleiches gilt für Stundungszinsen eines gestundeten Kaufpreises; ab einem Jahr ist stets abzuzinsen, sofern keine ausdrückliche Verzinsung vereinbart worden ist.

Wird im Zuge des Erwerbes der gemieteten Wohnung ein Teil der bereits entrichteten Mietzahlungen auf den Kaufpreis angerechnet, stellen diese ebenfalls einen Teil des Veräußerungserlöses dar, wenn bereits bei Abschluss des Mietvertrages die Umwandlung eines Teiles der Mietzahlungen in einen Teil des Kaufpreises für den späteren Erwerb der Mietwohnung durch Mieter vereinbart wurde. Im Gegenzug sind die angerechneten Mietzahlungen im Jahr der Veräußerung als Rückzahlung von Einnahmen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 bei den Einkünften aus VuV zu berücksichtigen (siehe dazu LStR 2002 Rz 319 bzw. zur Verteilung nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 Rz 6488a). Wurde die Anrechnung der Mietzahlungen nicht im Mietvertrag, sondern

erst im Rahmen der Veräußerung vereinbart, entfaltet dies keine ertragsteuerliche Wirkung; die angerechneten Mietzahlungen sind daher nicht Teil des Veräußerungserlöses.

Wird ein im Miteigentum stehendes Grundstück von einer Mehrzahl der Miteigentümer veräußert, ist der Veräußerungserlös entsprechend der Eigentumsquoten aufzuteilen.

Erforderlichenfalls ist der Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Dies betrifft einerseits Fälle, in denen für das Gebäude die Herstellerbefreiung anzuwenden ist, andererseits kann die private Veräußerung eines ab 1.4.2012 entnommenen bebauten Grundstücks eine getrennte Einkünfteermittlung erforderlich machen. Für zum 31.3.2012 nicht steuerverfangenen Grund und Boden ist die pauschale Einkünfteermittlung anwendbar, für das zum 31.3.2012 steuerverfangene Gebäude ist hingegen die Regeleinkünfteermittlung anzuwenden. Als Anschaffungskosten des entnommenen Gebäude(teile)s ist dabei der Entnahmewert anzusetzen. Hinsichtlich des Gebäudes kann daher ein Inflationsabschlag allenfalls ab der Entnahme (Betriebsaufgabe) berücksichtigt werden. **Dies gilt für Veräußerungen nach einer Entnahme (Betriebsaufgabe), bei welchen das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wurde.** Überdies führt die Entnahme von Grund und Boden – von Ausnahmefällen nach § 30a Abs. 3 EStG 1988 abgesehen – ab 1.4.2012 auch bei Neu-Grund-und-Boden zu keiner Gewinnrealisierung, weil sie zum Buchwert zu erfolgen hat (§ 6 Z 4 EStG 1988).

Rz 6655a wird geändert (Klarstellung)

Rz 6655a

Die Übernahme von Kosten durch den Erwerber kann eine Gegenleistung und somit einen Teil des Veräußerungserlöses darstellen. Dabei gilt Folgendes:

- Vertragserrichtungskosten: Es liegt keine Gegenleistung vor, weil die Vertragserrichtung eindeutig im Interesse beider Parteien vorgenommen wird. Es liegen aber Anschaffungsnebenkosten des Erwerbers vor.
- ImmoESt/besondere VZ: Wird die ImmoESt/besondere VZ durch den Erwerber übernommen, stellt dies eine weitere Gegenleistung und somit einen Teil des Veräußerungserlöses dar. Die Berechnung der zu entrichtenden ImmoESt/besonderen VZ

erfolgt in diesem Fall analog zur KESt (vgl. Rz 6218b) mit 33,33% **(bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 42,86 %)** von den Einkünften (ohne übernommene ImmoESt/besondere VZ). Wird die ImmoESt/besondere VZ pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 berechnet, ist der Veräußerungserlös durch 0,965 **(bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 durch 0,958)** zu dividieren (im Falle einer Umwidmung durch 0,85 **bzw. bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 durch 0,82**). Dadurch erhält man jenen Veräußerungserlös, der zu entrichten wäre, wenn die ImmoESt/besondere VZ durch den Erwerber zu tragen ist. Dieser neu berechnete Veräußerungserlös ist sodann Basis für die pauschale Ermittlung der ImmoESt/besonderen VZ.

Beispiel:

Veräußerungserlös 100; ImmoESt soll durch den Erwerber getragen werden. Das Grundstück wurde nicht umgewidmet.

*100/~~0,965~~**0,958**= ~~103,62~~ **104,38***

*Der Veräußerungserlös bei Tragung der ImmoESt durch den Erwerber beträgt somit ~~103,62~~ **104,38**. Die ImmoESt beträgt in diesem Fall ~~3,62~~ **4,38;** dem Veräußerer verbleiben somit 100.*

- Kosten der ImmoESt-Selbstberechnung: Diese stellen unmittelbar Kosten des Veräußerers dar. Übernimmt der Erwerber diese Kosten, stellt dies eine Gegenleistung dar, die den erzielten Veräußerungserlös erhöht. Gleichzeitig sind aber die Kosten der ImmoESt-Selbstberechnung im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung des Veräußerers abzugsfähig.
- GrESt: Die Übernahme der GrESt durch den Erwerber stellt keine Gegenleistung dar. Es liegen aber Anschaffungsnebenkosten des Erwerbers vor.
- Kosten der Lastenfreistellung: Ist im Kaufvertrag vereinbart, dass der Veräußerer für die Lastenfreistellung vor der Übergabe des Grundstückes zu sorgen hat und übernimmt der Erwerber die Kosten der Lastenfreistellung, stellt dies eine Gegenleistung dar.
- Kosten eines Energieausweises: Die Übernahme dieser Kosten stellt eine Gegenleistung dar.
- Gerichtsgebühren: Gebührenschuldner ist gemäß § 7 GGG der Einschreiter. Dieser ist grundsätzlich die Person, in deren Interesse eine Eintragung bzw. Löschung usw. erfolgt.

Somit muss hinsichtlich der Verbücherung des Eigentumsrechtes idR der Erwerber als einschreitende Person diese Gebührenlast tragen.

Bei einem Grundstückstausch sind daher beide Tauschpartner Gebührenschuldner jeweils für deren erhaltenes Grundstück. Wird vereinbart, dass einer der Tauschpartner diese Gerichtsgebühren für beide Verbücherungsvorgänge trägt, stellt die Übernahme der Eintragungsgebühr hinsichtlich des vom „Kostenträger" hingegebenen Grundstückes eine den Tausch ergänzende Gegenleistung dar. Diese zusätzliche Gegenleistung erhöht aber gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 nicht den Veräußerungserlös, sondern nur die Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstückes (siehe Rz 6626).

- **Infrastrukturkostenbeiträge: Müssen im Zuge einer Grundstücksveräußerung Infrastrukturkostenbeiträge an die Gemeinde geleistet werden, stellen diese Kosten nachträgliche Anschaffungskosten dar (siehe dazu Rz 6660). Übernimmt der Erwerber diese Kosten, stellen sie beim Veräußerer eine Gegenleistung für die Grundstücksveräußerung dar. Dadurch kommt es im Ergebnis zu einer Behandlung als Durchlaufposten auf Seiten des Veräußerers.**

Rz 6655b wird geändert (Klarstellung)

Rz 6655b

Werden Grundstücke übertragen und im Gegenzug Pflegeleistungen vereinbart, stellt die Übernahme persönlicher Pflege unter nahen Angehörigen keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar (siehe auch Rz 1616). **Dies gilt unabhängig davon, ob die Pflegeleistung nur schuldrechtlich vereinbart wird oder ob sie auch dinglich abgesichert (dh. im Grundbuch eingetragen) wird.**

Die vertragliche Übernahme der laufenden Kosten bei professioneller Pflege durch Dritte stellt keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar, wenn noch kein aktueller oder kurz bevorstehender Pflegebedarf besteht; daran ändert sich auch nichts, wenn später der Pflegebedarf entsteht.

Werden für die Grundstücksübertragung die laufenden Pflegekosten bei aktuellem Pflegebedarf vertraglich übernommen, kann dies eine Gegenleistungsrente darstellen. Im Falle einer Gegenleistungsrente liegen auf Seiten des Überträgers Einkünfte nach § 30 EStG

1988 vor. Für die Beurteilung der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Rentenvereinbarung sind die Grundsätze zur Einordnung von Rentenvereinbarung anzuwenden (siehe Rz 7002). Die Pflegekosten können dann nach Maßgabe des § 34 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung des Pflegebedürftigen darstellen. Die Bewertung der Pflegeleistungen erfolgt in diesem Fall mit den zu tragenden Kosten, wobei für die Berechnung des Rentenbarwertes eine angemessene Wertsicherung zu unterstellen ist.

Rz 6655d wird neu angefügt (Klarstellung)

Rz 6655d

Wird ein Grundstück nach §§ 154 ff AußStrG an Zahlung statt überlassen, wird damit die Forderung eines Dritten durch Hingabe der Liegenschaft getilgt. Beträgt der Wert der Forderung (der Gegenleistung) mindestens 50% des gemeinen Wertes der Liegenschaft, liegt ein entgeltlicher Erwerbsvorgang vor. Als Bemessungsgrundlage bzw. Veräußerungserlös und spiegelbildlich Anschaffungskosten beim Erwerber ist der Wert der nunmehr beglichenen Forderung anzusetzen.

Rz 6655e wird neu angefügt (Klarstellung)

Rz 6655e

Werden Grundstücke übertragen und im Gegenzug die Übernahme von Begräbniskosten vereinbart, liegt eine Gegenleistung vor. Der Anfall der Kosten ist gewiss, lediglich der Zeitpunkt und die genaue Höhe der Kosten sind ungewiss. Für Zwecke der Selbstberechnung/Mitteilung der ImmoESt ist daher die Gegenleistung im Verhältnis zum gemeinen Wert des übertragenen Grundstücks zu sehen. Betragen die voraussichtlichen Begräbniskosten (alleine oder gemeinsam mit anderen übernommenen Kosten) mehr als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstücks, liegt ein entgeltlicher Erwerbsvorgang vor. Der Zufluss der Gegenleistung findet im Zeitpunkt der tatsächlichen Übernahme der Kosten statt. Damit liegen nachträgliche Einkünfte

aus der Grundstücksveräußerung vor, die den Erben zuzurechnen sind und die die darauf entfallende ImmoESt zu tragen haben.

Rz 6656 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6656

Die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 sind nach Maßgabe des Zufließens zu erfassen (zu Raten und Renten siehe Rz 6657) Der Zuflusszeitpunkt ist nach § 19 EStG 1988 zu bestimmen. Der Barkaufpreis gilt in jenem Zeitpunkt als zugeflossen, in dem der Veräußerer darüber verfügen kann oder verfügt hat; zugeflossen ist der Veräußerungserlös auch dann, wenn dieser einem Pfandgläubiger direkt zukommt (UFS 11.3.2003, RV/0445-G/02). Dies gilt auch, soweit der Veräußerungserlös für die Lastenfreistellung des Grundstücks heranzuziehen ist. Wird die Grundstückstransaktion mittels eines Treuhänders (Rechtsanwalt, Notar) abgewickelt, ist die Weiterleitung des vom Erwerber auf dem Treuhandkonto erlegten Betrages nach dem Kaufvertrag idR erst nach der Aufsandungserklärung (ausdrückliche Erklärung der Einwilligung in die grundbücherliche Eintragung einer vertraglichen Änderung von Rechten) des Veräußerers und allfälliger Pfandgläubiger oder erst nach tatsächlicher Grundbuchseintragung zulässig. Zum Zufluss kommt es grundsätzlich dann, wenn die Auszahlung an den Verkäufer oder an seine Gläubiger möglich ist (UFS 1.8.2012, RV/0090-G/08). Ist der Zeitraum zwischen der Auszahlungsmöglichkeit und der tatsächlichen Auszahlung kurz, kann auf die tatsächliche Auszahlung abgestellt werden.

Bei Schuldübernahme ist der Zufluss mit Wirksamkeit der Schuldübernahme gegeben. Im Falle einer befreienden Schuldübernahme (§ 1405 ABGB) als Teil des Veräußerungspreises liegt der Zufluss des vom Erwerber durch Schuldübernahme entrichteten Veräußerungspreises im Zeitpunkt der Zustimmung zur Schuldübernahme durch den Gläubiger vor (siehe Rz 4627a). Auch die Lastenfreistellung stellt eine Auszahlung des Kaufpreises und somit einen Zufluss beim Veräußerer dar.

Bei Zwangsversteigerungen und Insolvenzen erfolgt der Zufluss des Veräußerungserlöses erst mit der Rechtskraft des Verteilungsbeschlusses. Die auf Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen entfallende Steuer stellt im Rahmen eines Insolvenzverfahrens oder einer Überlassung an Zahlungs statt gemäß § 154 AußStrG eine Masseforderung dar

(OGH 28.5.2013, 8 Ob 141/12m). Bei Masseunzulänglichkeit sind die Masseforderungen entsprechend deren Rangordnung (vgl. § 47 IO) zu befriedigen. Die ImmoESt ist als übrige Masseforderung zu qualifizieren und daher gegenüber anderen Masseforderungen nicht vorrangig. **Ein möglicher Differenzbetrag zwischen der erzielten Quote und der tatsächlichen Höhe der ImmoESt-Schuld wird bei einer Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c EStG 1988 dem Parteienvertreter nicht mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben.**

Abzugsposten (Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Instandsetzungskosten, abziehbare sonstige Kosten) sind - abweichend vom tatsächlichen Abfluss - nach Maßgabe des Zufließens der Einnahmen steuerlich zu berücksichtigen. Steuerpflichtige Einkünfte entstehen in jenem Zeitpunkt, in dem die zugeflossenen Einnahmen die Abzugsposten übersteigen. Ein Verlust entsteht dann, wenn der Veräußerungserlös zur Gänze vereinnahmt worden ist, aber die Abzugsposten nicht überstiegen hat.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Grundstück wird in 01 um 100.000 angeschafft, ein Betrag von 50.000 wird fremdfinanziert und dafür eine Hypothek auf diesem Grundstück eingeräumt. Im Jahr 04 wird das Grundstück um 200.000 veräußert, die noch ausstehende Hypothek von 40.000 wird in Anrechnung auf den Kaufpreis vom Käufer übernommen, wobei die Zustimmung des Gläubigers erst im Jahr 05 erfolgt. Der sich danach ergebende Barpreis von 160.000 wird in zwei Jahresraten (in 04 und 05) vereinnahmt.*
>
> *Ermittlung der Einkünfte:*
>
> *Im Jahr 04 ist als Veräußerungspreis der halbe Barpreis (80.000) zu erfassen. Dem ist von den Anschaffungskosten ein Teilbetrag in Höhe von 80.000 Euro gegenüberzustellen, sodass noch kein Überschuss entstanden ist. Im Jahr 05 sind der ausstehende Teilbetrag von 80.000 und die übernommene Verbindlichkeit von 40.000 zu erfassen. Nach Abzug des noch verbleibenden Teiles der Anschaffungskosten 20.000 Euro ergeben sich in diesem Jahr Einkünfte (= Gesamteinkünfte nach § 30 EStG 1988) von 100.000.*

Rz 6657 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6657

Bei Raten- oder Rentenzahlung kommt es zu einem sukzessiven Zufluss des (abgezinsten) Veräußerungserlöses (zur Abzinsung bei Ratenzahlung siehe Rz 774). Steuerpflichtige Einkünfte nach § 30 EStG 1988 entstehen in diesem Fall erst dann, wenn die

Anschaffungskosten überschritten sind, dann jedoch in der Regel in einem mehrjährigen Zeitraum (zur Möglichkeit der laufenden Besteuerung von Ratenzahlungen siehe Rz 781). Im Bereich der Regeleinkünfteermittlung sind dabei die Anschaffungskosten uU zu adaptieren und müssen überdies auch alle sonstigen Abzugsbeträge (Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung, Inflationsabschlag **[für Veräußerungen vor dem 1.1.2016]**) überschritten sein.

Ein Verlust aus der Grundstücksveräußerung wird dagegen erst dann realisiert, wenn die letzte Raten- oder Rentenzahlung zugeflossen ist.

Die Zuflussbesteuerung gilt auch für die Immobilienertragsteuer (ImmoESt). Liegt zwischen dem Zeitpunkt der Mitteilung der Selbstberechnung und dem Zeitpunkt des für das Vorliegen eines Ertrages maßgeblichen Zuflusses mehr als ein Jahr, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung der ImmoESt sowie die Haftung des Parteienvertreters (§ 30c Abs. 4 zweiter Teilstrich EStG 1988). Im Falle der Veräußerung gegen Rente ist der Vorgang von vornherein von der Immobilienertragsteuer und der besonderen Vorauszahlung ausgenommen (§ 30c Abs. 4 vierter Teilstrich und § 30b Abs. 4 EStG 1988); Die Einkünfte sind daher immer in die Abgabenerklärung aufzunehmen.

Rz 6658 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6658

[...]

Beispiele:

[...]

3. Veräußerung nach erstmaliger Vermietung unter Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten:

Jahr	*Gebäude*	*Wert*	*Steuersatz*	*„Buchwert"*
2001	*Anschaffungskosten*	*60*	*-*	*-*
2013	*Erstmalige Vermietung, fiktive AK*	*100*	*-*	*100*
2013-2017	*AfA kumuliert 2% pa=5*2*	*-10*	*Tarif*	*90*
2017	*Veräußerung um*	*150*		*0*

Einkünfte nach § 30 EStG 1988 (Vorgang 1[1])	*60*	***30%***	
Einkünfte nach § 30 EStG 1988 (Vorgang 2[2])	*14*	***30%***	

[1] Veräußerungserlös abzüglich fiktive AK abzüglich AfA gemäß § 30 Abs. 6 lit. a EStG 1988

*[2] Fiktive AK * 0,14 gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988*

Rz 6659 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6659

Die Regeleinkünfteermittlung ist

- zwingend für Neugrundstücke und
- als Wahlrecht für Altgrundstücke (siehe Rz 780 und 6675)

anzuwenden.

Als Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 gelten:

Veräußerungserlös (siehe Rz 6655 ff)

- Anschaffungskosten (siehe Rz 6660), die uU zu adaptieren sind (siehe Rz 6661)
- Kosten der Meldung und Abfuhr (siehe Rz 6666)
- Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG 1988
- Inflationsabschlag ab 11. Jahr (**nur für Veräußerungen vor dem 1.1.2016;** siehe Rz 6667)

= Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988

Rz 6660 wird geändert (Klarstellung; GrundanteilV 2016; WIN 2016)

Rz 6660

Zu den tatsächlichen Anschaffungskosten gehören der Kaufpreis samt Nebenkosten (zB Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Käuferprovision, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, nicht aber zB Geldbeschaffungskosten, Kosten der Besicherung der erforderlichen Fremdmittel wie etwa die Pfandbestellung, Fremdwährungsverluste oder

Zinsen, vgl. VwGH 16.11.1993, 93/14/0125). Kein Teil des Veräußerungserlöses und somit auch nicht der Anschaffungskosten sind der gemeine Wert von zurückbehaltenen Nutzungsrechten (siehe dazu Rz 6624).

Wurde eine Mehrzahl von Grundstücken zu einem Gesamtpreis erworben, sind die insgesamt geleisteten Gegenleistungen im Verhältnis der gemeinen Werte der einzelnen Grundstücke auf diese aufzuteilen.

Müssen die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstück in einen Grund-und-Boden-Anteil und einen Gebäudeanteil aufgesplittet werden, bestehen **für Veräußerungen vor dem 1.1.2016** keine Bedenken, den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen (siehe Rz 6447). Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (zB im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (zB mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen. Gleiches gilt für eine Aufsplittung des Veräußerungserlöses.

Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 ist das Aufteilungsverhältnis gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, zu berücksichtigen. Siehe dazu Rz 6447 ff.

Auch nachträgliche Anschaffungskosten (zB Freimachungskosten, siehe dazu auch Rz 2189 und Rz 6414) sind zu berücksichtigen, ebenso nachträgliche Verminderungen (zB teilweise Rückzahlung des Kaufpreises wegen hervorgekommener Mängel) der Anschaffungskosten. Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Ein vom seinerzeitigen Veräußerer zurückbehaltenes Wohnrecht ist nicht zusätzlich (zum dadurch ohnehin geminderten Kaufpreis) zu berücksichtigen (VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158). Die Ablöse des Wohnrechts bzw. Fruchtgenussrechtes stellt hingegen nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Keine nachträglichen Anschaffungskosten stellen im Gegensatz dazu frustrierte Aufwendungen (zB Pönalzahlungen; Planungskosten) dar. Sie stehen regelmäßig nicht in Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks und unterliegen auch nicht dem Tatbestand des § 30 EStG 1988 (siehe dazu auch Rz 6620 f).

Bei Aufschließungskosten (Herstellung von Straßen, Kanal- und Wasser- und/oder Energieversorgung), bei von der Gemeinde dem Grundstückseigner vorgeschriebenen Umwidmungskosten sowie bei Kosten einer Grundstücksteilung (zB Vermessungskosten)

handelt es sich um nachträgliche Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten von Grund und Boden bzw. Gebäuden (siehe auch Rz 2626 ff); die daher zu aktivieren sind. Ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang ist nicht erforderlich. **Dies gilt auch für Infrastrukturkostenbeiträge, die vom Erwerber an die Gemeinde zu leisten sind.** Umwidmungs- und Aufschließungskosten können daher auch dann im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung berücksichtigt werden, wenn das Grundstück unentgeltlich erworben wurde.

Kommt es im Rahmen einer Grundstücksveräußerung durch eine Gemeinde zu einer Vorschreibung von Aufschließungskosten an den Erwerber des Grundstücks, sind diese Kosten nachträgliche bzw. zusätzliche Anschaffungskosten des Erwerbers. Sie sind allerdings nicht Bestandteil des Veräußerungserlöses für die Gemeinde, da es sich bei Aufschließungsabgaben um gesetzlich determinierte Abgaben handelt, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks stehen.

Herstellungskosten von Straßen und Wegen (inklusive der Anschaffungskosten des für die Straßen und Wege erforderlichen Grund und Bodens) stehen im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grund und Bodens und sind daher Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Grund und Bodens und somit der veräußerten Parzellen. Die Aufteilung kann dabei entsprechend der Flächenverhältnisse der Parzellen zueinander zu erfolgen. Werden im Rahmen der Ablösezahlung für die Aufgabe oder Übertragung eines Kleingartenpachtvertrages Aufwendungen für Wirtschaftsgüter abgegolten, die dem Grund und Boden zuzuordnen sind (zB Wege, Bäume usw.), sind diese Beträge bei der Ermittlung der Einkünfte nicht zu berücksichtigen, weil nur das Gebäude übertragen wird (siehe dazu auch Rz 6624).

Anschlusskosten an Versorgungsnetze stellen grundsätzlich Teilherstellungskosten des Gebäudes dar, bei bebauten Grundstücken sind diese Aufwendungen daher den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes zuzurechnen. Bei unbebauten Grundstücken liegt dagegen ein selbständiges Wirtschaftsgut vor. Da allerdings diese Anschlusskosten zur Veräußerung des unbebauten Grundstücks erforderlich sind, bestehen

keine Bedenken, diese Anschlusskosten den Anschaffungskosten von Grund und Boden zuzurechnen.

Wurde das Grundstück unentgeltlich erworben, sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbers maßgebend (dies gilt sinngemäß auch für Herstellungskosten und Instandsetzungsaufwendungen). Kosten im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb (zB Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, an den Geschenkgeber oder weichende Miterben bezahlte Beträge, die den Charakter der Unentgeltlichkeit nicht aufheben) sind nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht abziehbar und erhöhen nicht die Anschaffungskosten. Nachträglich anfallende Anschaffungs- und Herstellungskosten sind vom Abzugsverbot nicht betroffen.

Rz 6662 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6662

Herstellungskosten sind jene Aufwendungen, die für die Herstellung des Grundstücks (Gebäudes), seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (vgl. Rz 2198 sowie Beispielsfälle in Rz 6476). Sie bilden zusammen mit den Anschaffungskosten alle Aufwendungen, die erforderlich waren, um das Wirtschaftsgut in den Zustand zu versetzen, den es bei der Veräußerung hat. Darunter fällt auch der Herstellungsaufwand im Laufe der Besitzzeit, zB bei Aus- oder Zubau. Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Herstellungskosten. Die Kosten der eigenen Arbeit und der Wert unentgeltlicher Leistungen können nicht als Teil der Herstellungskosten berücksichtigt werden (VwGH 20.10.1967, 0322/66); Lohnkosten für mitbeschäftigte Familienmitglieder sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie tatsächlich und nachweislich verausgabt wurden und der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten. Der Herstellungskostenbegriff für Betriebs- und Privatvermögen ist deckungsgleich; daher **sind** angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten **anzusetzen (vgl. § 203 Abs. 3 UGB idF RÄG 2014).** ~~sowie~~ Finanzierungskosten **können**, soweit sie auf den Herstellungszeitraum entfallen ~~(vgl. § 203 Abs. 4 UGB)~~, als Teil der Herstellungskosten angesetzt werden **(§ 203 Abs. 4 UGB)**.

Herstellungsaufwendungen mindern die Einkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Herstellungsaufwendungen, die vom Verkäufer als Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden). **Wird ein im Miteigentum stehendes Gebäude errichtet, sind Herstellungskosten, die nur von einem oder einem Teil der Miteigentümer getragen werden, bei der Einkünfteermittlung aller Miteigentümer quotal zu berücksichtigen.**

Können keine Rechnungen von befugten Unternehmen oder Zahlungsnachweise (zB durch Kontoauszüge) als Nachweis über die Höhe der Herstellungsaufwendungen vorgelegt werden, sind die Aufwendungen nach § 184 BAO vom Finanzamt mittels Schätzungsverfahren zu ermitteln.

Herstellungsaufwendungen kürzen die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen jedoch nur insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von anderen Einkünften zu berücksichtigen waren. Dabei kommen betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte in Betracht (zB Vermietung und Verpachtung, Nutzung als Arbeitszimmer im Wohnungsverband, Nutzung einer Eigentumswohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung). Soweit Herstellungsaufwendungen im Rahmen der Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abgezogen worden sind, hindert dies ihre ungeschmälerte Berücksichtigung hingegen nicht. Dies gilt auch für die Geltendmachung von Herstellungskosten als außergewöhnliche Belastung (zB behindertengerechter Umbau, Einbau eines Treppenliftes).

Eine Berücksichtigung von Herstellungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung konnte unter den Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 auch bereits durch Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung erfolgen. Weil ab 1.4.2012 bei einer Veräußerung keine besonderen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012) mehr anfallen, ist somit der gesamte bisher beschleunigt abgesetzte Betrag von den Herstellungsaufwendungen abzuziehen und nur der verbleibende Restbetrag anschaffungskostenerhöhend (= einkünftemindernd) zu berücksichtigen. Zur Vorgangsweise bei pauschalierten Anschaffungskosten siehe Rz 6674.

Rz 6664 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6664

Eine fiktive Absetzung für Abnutzung für Privatnutzung ist bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 30 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen. Hingegen vermindern AfA-Beträge, die bei Ermittlung von Einkünften **berücksichtigt** worden sind, **unabhängig davon, ob sie sich tatsächlich steuerlich ausgewirkt haben (zB in Verlustsituationen oder bei einem niedrigen Einkommen),** ~~zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung~~ die adaptierten Anschaffungskosten. AfA-Beträge für Gebäude(teile) des Betriebsvermögens, die bei den betrieblichen Einkünften abgezogen worden sind, sind nicht hinzuzurechnen, weil sie grundsätzlich bereits im Rahmen der Erfassung der stillen Reserven im Entnahmezeitpunkt Berücksichtigung gefunden haben. Der dabei angesetzte Entnahmewert ist an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten getreten (§ 6 Z 4 EStG 1988). Hingegen sind eingelegte AfA-Beträge bei in untergeordnetem Ausmaß betrieblich genutzten Gebäudeteilen zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung einkünfteerhöhend anzusetzen.

Rz 6666 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6666

Die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den (adaptierten) Anschaffungskosten ist ab 1.4.2012 nur um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung nach § 30c EStG 1988 anfallenden Kosten zu vermindern. Dazu gehören auch die durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (inklusive der Fremdhonorare; als Kosten der Selbstberechnung gelten auch die Kosten für einen Steuerberater, soweit sie mit der Durchführung der Selbstberechnung in Zusammenhang stehen). Die Kosten der Bewertungsgutachten stellen allerdings keine Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar. Weitere Aufwendungen oder Ausgaben sind nicht (mehr) abziehbar, soweit sie mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz von 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** anwendbar ist. Damit sind insbesondere folgende Kosten in der Regel nicht mehr als Werbungskosten bei den Einkünften nach § 30 EStG 1988 abziehbar:

- die Verkäuferprovision an den Makler,
- Kosten für Inserate,
- vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten,
- Kosten von Bewertungsgutachten,
- Kosten eines Energieausweises,
- Fremdkapitalzinsen.

Abziehbar bleiben derartige Kosten nur, soweit ~~ausnahmsweise~~ (vgl. § 30a Abs. 4 EStG 1988 bei Veräußerung gegen Rente) der Normalsteuersatz nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden ist**, wie zB bei Veräußerung gegen Rente (§ 30a Abs. 4 EStG 1988)**. **Derartige Kosten sind auch abziehbar, wenn bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 die Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 in Anspruch genommen wird.**

Absetzbar bleiben **generell** ~~weiters~~ Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 (§ 30 Abs. 3 erster Teilstrich EStG 1988).

Keine Werbungskosten in Zusammenhang mit einer Grundstückveräußerung sind Wechselkursverluste auf Grund der Konvertierung von Fremdwährungsdarlehen (VfGH 29.11.2014, G 137/2014 und G 138/2014**; VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011**). ~~Diese Verluste sind im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 zu berücksichtigen. Siehe dazu auch Rz 6201 ff.~~ **Da das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 somit nicht anwendbar ist, sind Konvertierungsverluste von Fremdwährungsverbindlichkeiten im außerbetrieblichen Bereich steuerlich unbeachtlich, sowohl, wenn der besondere Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 angewendet wird als auch, wenn zur Regelbesteuerung optiert wird.**

Die Überschrift zu Abschnitt 22.4.4.5.8 wird geändert (StRefG 2015/2016)

22.4.4.5.8 Inflationsabschlag – Rechtslage für Grundstücksveräußerungen vor dem 1.1.2016

Rz 6667 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6667

Bei Grundstücken, die vor mehr als zehn Jahren angeschafft worden sind, ist grundsätzlich ein Inflationsabschlag einkünftemindernd abzuziehen. Er beträgt 2% jährlich, höchstens 50%, beginnend mit dem 11. Jahr. Der Inflationsabschlag ist grundsätzlich auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt (Zeitpunkt der Fertigstellung) zu beziehen, im Falle einer Umwidmung auf den Zeitpunkt der Umwidmung (wobei auch Umwidmungen vor 1988 zu berücksichtigen sind). Ist der Teilwert im Rahmen einer partiellen pauschalen Einkünfteermittlung als fiktiver Veräußerungserlös anzusetzen, ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Bewertung mit dem Teilwert vorgenommen wurde (Einlagezeitpunkt; Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung). Dies gilt auch für Veräußerungen, wenn durch eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen zu einem früheren Zeitpunkt bereits stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt wurden (Entnahmezeitpunkt).

Bei der Berechnung des Inflationsabschlages ist auf den Anschaffungs- bzw. Herstellungstag abzustellen; dabei steht für ein angefangenes Jahr der volle Inflationsabschlag zu.

Wird die Regeleinkünfteermittlung für den gesamten Veräußerungsgewinn angewendet, ist der Inflationsabschlag insgesamt auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zu beziehen, wobei der Inflationsabschlag auf die Zeiträume vor dem Ansatz des Teilwertes und danach aufzuteilen ist.

> *Beispiel:*
>
> *Am 1.5.1990 wird ein unbebautes Grundstück im Privatvermögen um 100 angeschafft. Dieses Grundstück wird zum 1.1.2008 in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird, eingelegt. Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt im Zeitpunkt der Einlage 150. Im Jahr 2015 wird das Grundstück um 200 zum 31.12. veräußert.*
>
> *Die Einlage des bebauten Grundstückes im Jahr 2008 erfolgte mit dem Teilwert. Der Grund und Boden war durch die Einlage zum 31.3.2012 steuerverfangen. Dadurch liegt Neuvermögen vor; § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 ist somit für das Grundstück anwendbar und im Falle der späteren Veräußerung liegen für die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 vor; die stillen Reserven nach der Einlage führen zu betrieblichen Einkünften.*
>
> *Wird hinsichtlich der privaten stillen Reserven von der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht Gebrauch gemacht, kann der Inflationsabschlag auf den Anschaffungszeitpunkt des Grundstücks bezogen werden. Der Inflationsabschlag*

ist allerdings auf die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 und die betrieblichen Einkünfte aufzuteilen. Insgesamt steht daher ein Inflationsabschlag für 16 Jahre in Höhe von 32% zu. Davon entfallen 8 Jahre (2000 bis 2008) in Höhe von 32% auf die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 und 8 Jahre (2008 bis 2015) in Höhe von 32% auf die betrieblichen Einkünfte.

Wurde ein unbebautes Grundstück erworben und nach dem 31.3.2012 darauf ein Gebäude errichtet, ist der Inflationsabschlag für den Grund und Boden auf den Anschaffungszeitpunkt des Grund und Bodens zu beziehen, der Inflationsabschlag für das Gebäude ist auf den Zeitpunkt der Herstellung (Fertigstellung) des Gebäudes zu beziehen.

Der Inflationsabschlag kann allerdings nur dann angewendet werden, wenn die Bemessungsgrundlage nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (Regeleinkünfteermittlung) ermittelt wird. Im Rahmen der privaten Grundstücksveräußerungen gilt der Inflationsabschlag für Grund und Boden und Gebäude, im betrieblichen Bereich nur für Grund und Boden, es sei denn, die Veräußerung fällt unter die Ausnahmen nach § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 EStG 1988 (§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988).

Der jeweilige Prozentsatz ist auf vorläufig ermittelte Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 nach Berücksichtigung allfälliger Kosten der Meldung oder Selbstberechnung nach § 30c EStG 1988 und von Minderbeträgen aus Vorsteuerberichtigung nach § 6 Z 12 EStG 1988 anzuwenden und kürzt die Einkünfte somit als letzte Abzugspost.

Wird aus der Grundstücksveräußerung ein Verlust erzielt, kommt die Berücksichtigung eines Inflationsabschlages nicht in Betracht.

Beispiel:

Veräußerungserlös aus 10/2013	*100.000*
- Anschaffungskosten 5/2002 (uU adaptiert)	*-60.000*
- Kosten Selbstberechnung	*-1.000*
vorläufige Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988	*39.000*
abzüglich 39.000 x 4% Inflationsabschlag	*-1.560*
endgültige Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988	*37.440*

Wäre das Grundstück zB im Jahr 2008 in Bauland umgewidmet worden, wäre kein Inflationsabschlag zu berücksichtigen.

Rechtslage für Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015

Für Grundstücksveräußerungen, bei denen das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft nach dem 31.12.2015 abgeschlossen wird, ist ein Inflationsabschlag nicht mehr zu berücksichtigen. Die Bestimmung über den Inflationsabschlag in § 30 Abs. 3 zweiter Teilstrich EStG 1988 wurde vom VfGH aufgehoben (VfGH 3.3.2017, G 3-4/2017-9). Ein Inflationsabschlag ist noch für alle offenen Veranlagungsfälle zu berücksichtigen, bei denen das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wurde.

Rz 6668 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6668

Die pauschale Einkünfteermittlung ist die grundsätzliche Einkünfteermittlung für Altgrundstücke (siehe Rz 6654). Sie ist für Neugrundstücke nicht zulässig. Der Veräußerungserlös ist dabei wie bei Regeleinkünfteermittlung in tatsächlicher Höhe anzusetzen; eine allfällig vereinnahmte und abzuführende USt ist nicht Teil des Veräußerungserlöses. Vom Veräußerungserlös sind nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschale Anschaffungskosten abzuleiten. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen im Zuge einer Entnahme oder Betriebsaufgabe vor dem 1.4.2012 stille Reserven steuerlich erfasst oder steuerfrei gestellt wurden. Der Veräußerungserlös ist um diese stillen Reserven nicht zu kürzen; eine Doppelerfassung von stillen Reserven kann allerdings durch eine Regeleinkünfteermittlung vermieden werden (siehe dazu Rz 709a und Rz 5714b).

Die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermitteln sich danach wie folgt:

	Veräußerungserlös
-	pauschale Anschaffungskosten
+	Hälfte der Abschreibungen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung
=	Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988

Weitere Abzugsbeträge (Herstellungs- oder Instandsetzungskosten, Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung nach § 30c EStG 1988~~, Inflationsabschlag~~) kommen nicht in Betracht.

Die pauschalen Anschaffungskosten betragen

- grundsätzlich 86% des Veräußerungserlöses (daher sind 14% des Veräußerungserlöses als Einkünfte anzusetzen und – abgesehen von einer Veräußerung gegen Rente – mit 25% **bzw. mit 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** zu versteuern, was den Steuerbetrag von 3,5% **bzw. 4,2%** des Veräußerungserlöses ergibt),
- im Fall einer Umwidmung von Grünland in Bauland ab dem 1.1.1988 mit 40% des Veräußerungserlöses (daher sind 60% des Veräußerungserlöses als Einkünfte anzusetzen und – abgesehen von einer Veräußerung gegen Rente - mit 25% **bzw. mit 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** zu versteuern, was den Steuerbetrag von 15% **bzw. 18%** des Veräußerungserlöses ergibt). Die Umwidmung selbst löst noch keine Steuerpflicht aus.

Die pauschale Einkünfteermittlung differenziert nicht nach dem Anschaffungszeitpunkt. Von einer Anschaffung ist jedenfalls auch dann auszugehen, wenn der Anschaffungszeitpunkt überhaupt nicht mehr bestimmbar ist.

Der Tatbestand des § 30 EStG 1988 verdrängt auch für Altgrundstücke die bisherige Steuerpflicht nach § 29 Z 1 EStG 1988 (Kaufpreisrente). Auch die Einkünfteberechnung ist damit anders. Bisher war Steuerpflicht nach § 29 Z 1 EStG 1988 gegeben, sobald der nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 kapitalisierte Rentenbarwert überschritten ist. § 30 EStG 1988 stellt hingegen auf das Überschreiten der Anschaffungskosten ab. Sofern bei Altgrundstücken nicht die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 beantragt wird, muss die Rente auf den Veräußerungszeitpunkt nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 kapitalisiert und aus diesem Betrag der Anschaffungswert mit grundsätzlich 86% abgeleitet werden. Steuerpflicht entsteht dann, sobald dieser Wert überschritten ist.

> *Beispiel:*
>
> *Ein vor dem 1.4.2002 angeschafftes Grundstück wird am 1.10.2012 gegen eine Jahresrente von 12.000 veräußert. Der kapitalisierte Rentenbarwert beträgt angenommen 150.000. Als pauschale Anschaffungskosten können 86% von 150.000 angesetzt werden, das sind 129.000. Sobald die Rentenzahlungen diesen Betrag überschreiten, tritt Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 ein. Der Sonderausgabenabzug des Erwerbers ist hingegen erst bei Überschreiten des vollen Rentenbarwerts von 150.000 möglich.*

Rz 6669 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6669

Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht (darunter fallen auch raumordnungsrechtliche Vorgängerbestimmungen); Umwidmungen in eine Verkehrsfläche stellen daher keine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dar. Damit sind im Wesentlichen ab 1.1.1988 erfolgte Umwidmungen von Grünland in Bauland von der höheren Pauschalbesteuerung erfasst; dies gilt auch für Umwidmungen in Sonderflächen oder Sondergebiete innerhalb des Baulandes. Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren). Dies gilt auch für Fälle in denen eine vergleichbare Bebauung nicht auf Grund einer Widmungsänderung nach einem raumordnungsrechtlichen Landesgesetz, sondern auf Grund eines anderen Landes- oder Bundesgesetzes ermöglicht wird **(zB für Gebäude auf einem Flugplatz)**. **Der Zweck der Bebauung ist dabei unbeachtlich, sodass eine mit dem Bauland vergleichbare Bebaubarkeit auch dann gegeben sein kann, wenn die Bebauung nicht Wohnzwecken dient. Daher können sondergesetzliche Widmungen als Widmungen angesehen werden, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entsprechen.**

Kleingartengrundstücke gelten als Bauland, wenn sie ganzjährig bewohnbar sind. Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist (zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland**, siehe dazu BFG 17.05.2016, RV/1100587/2014, zur Höhe der pauschalen AK für Bauerwartungsland**). Eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht. Eine Umwidmung liegt aber dann vor, wenn eine Bebauung im Einzelfall trotz Vorliegens eines Aufschließungsgebietes oder Bauerwartungsland auf Grund

landesgesetzlicher Regelungen zulässig ist. Ist eine raumordnungsrechtliche Baulandwidmung gegeben, sind Bausperren, die eine Bebauung nicht dauerhaft verhindern, nicht zu beachten.

Wird im Zuge einer Umwidmung in Bauland ein Teil eines Grundstücks als Schutz- oder Pufferzone (Frei- und Grünfläche) ausgewiesen, die nicht bebaut werden darf, ist der Veräußerungserlös für das Grundstück trotzdem nicht analog einer teilweisen Umwidmung (siehe dazu Rz 6673) aufzuteilen, wenn ein einheitlicher Kaufpreis bezahlt wurde. Es erfolgt in diesem Fall eine einheitliche Betrachtung des Grundstücks als Bauland, da davon auszugehen ist, dass das Grundstück in dem Wissen erworben wird, dass die Schutz- oder Pufferzone nicht bebaut werden darf.

Eine Aufteilung des Veräußerungserlöses ist allerdings dann geboten, wenn die Schutz- oder Pufferzone ausdrücklich im Flächenwidmungsplan als Grün- oder Freiland gewidmet ist.

Umwidmungen innerhalb einer Widmungskategorie (zB von Mischgebiet auf Wohngebiet im Bauland oder eine bloße Anhebung der Bauklasse) sind durch diese Anknüpfung grundsätzlich nicht erfasst, es sei denn, es tritt durch diese Maßnahme erstmals überhaupt die Möglichkeit der Bebauung ein.

Rz 6672 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6672

Der niedrigere Pauschalsatz von 40% kommt grundsätzlich dann nicht zur Anwendung, wenn die Umwidmung vor dem entgeltlichen Erwerb durch den nunmehrigen Veräußerer erfolgte (zB Umwidmung 1996 und entgeltlicher Erwerb 2001, in diesem Fall wurde das Grundstück bereits um den höheren Baulandpreis erworben).

Eine Umwidmung nach der zur Besteuerung führenden Grundstücksveräußerung stellt grundsätzlich keinen Anwendungsfall für den Ansatz des niedrigeren Pauschalsatzes von 40% dar. Ausnahmsweise ist aber auch eine nach der Grundstücksveräußerung erfolgte Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 besteuerungsrelevant, wenn diese in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang steht. Die

Umwidmung stellt in diesem Fall ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, wenn die Umwidmung innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt. Dies betrifft vor allem Veräußerungsfälle für Noch-Grünland-Grundstücke, für die bereits eine Art Umwidmungszusage der Gemeinde besteht. Erfolgt die Umwidmung noch vor der Berechnung der ImmoESt, ist die Umwidmung bereits bei der Berechnung der ImmoESt zu berücksichtigen, andernfalls sind die pauschalen Anschaffungskosten in Höhe von 86% des Veräußerungserlöses anzusetzen.

Erfolgt die Umwidmung zu einem späteren Zeitpunkt, ist dieser Umstand durch den Steuerpflichtigen gegenüber dem zuständigen Finanzamt bekanntzugeben. Durch die nachfolgende Umwidmung entfällt gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 die Abgeltungswirkung der entrichteten ImmoESt und der Steuerpflichtige muss für das Kalenderjahr der Veräußerung eine Steuererklärung abgeben, in der die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung erklärt werden. Kein rückwirkendes Ereignis stellt eine nachfolgende Umwidmung nur dann dar, wenn die Umwidmung mehr als fünf Jahre nach der Grundstücksveräußerung erfolgt, wobei diese Frist taggenau zu berechnen ist.

Werden Grundstücke zum Grünlandpreis veräußert, wird aber vereinbart, dass im Falle einer Umwidmung in Bauland innerhalb einer bestimmten Frist die Differenz auf den Baulandpreis (teilweise) nachzuzahlen ist (Besserungsvereinbarung) oder ist eine solche Besserungsverpflichtung gesetzlich vorgesehen (zB im Raumordnungsgesetz eines Landes), sind die pauschalen Anschaffungskosten in Höhe von 86% vom Veräußerungserlös anzusetzen. Wird die Besserungsvereinbarung bzw. -verpflichtung später wirksam, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Es sind daher auf Basis des gesamten Veräußerungserlöses (Grundpreis plus Nachzahlung auf Grund der Besserungsvereinbarung) die niedrigeren pauschalen Anschaffungskosten von 40% vom Veräußerungserlös anzusetzen. Der Eintritt der Besserungsvereinbarung- bzw. -verpflichtung ist nur insoweit unbeachtlich, als für das Kalenderjahr der Grundstücksveräußerung auf Grund verfahrensrechtlicher Bestimmungen keine Veranlagung mehr vorgenommen bzw. eine solche nicht mehr geändert werden kann **(zB Kaufpreiserhöhung nach Eintritt der Festsetzungsverjährung nach Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts). Für die nachträglich zufließende Kaufpreiserhöhung sind allerdings die niedrigeren pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 anzusetzen,**

sofern nicht von der Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 Gebrauch gemacht wird.

Erfolgt die Umwidmung in Bauland zwar nach Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts, aber noch vor Abschluss der Selbstberechnung/Abgabenerklärung durch den Parteienvertreter (dh. bevor der Parteienvertreter diese mittels Monatsmeldung an das FA übermittelt), ist dieser Umstand bereits bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen und sind die pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 mit 40% anzusetzen.

Rz 6675 wird geändert (StRefG 2015/2016; Klarstellung)

Rz 6675

Anstelle der Pauschalermittlung kann die Einkünfteermittlung auch nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 erfolgen. Dies ist insbesondere für jene Fälle vorgesehen, in denen die Anschaffungskosten (samt Herstellungs- und Instandsetzungskosten bei bebauten Grundstücken) einschließlich eines in diesem Fall anzuwendenden Inflationsabschlages **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** höher als 86% (bzw. höher als 40% bei umgewidmeten Grundstücken) sind. Auf Grund des Umstandes, dass Grund und Boden und Gebäude zwei verschiedene Wirtschaftsgüter darstellen, kann die Regeleinkünfteermittlung auch nur für eines der beiden Wirtschaftsgüter angewendet werden (zB nur für das Gebäude). Die Möglichkeit der pauschalen Gewinnermittlung stellt ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen dar, das im Rahmen der Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt bzw. im Rahmen der Steuererklärung für das betreffende Wirtschaftsjahr (Veranlagungsoption § 30b Abs. 3 EStG 1988) auszuüben ist; ein Abgehen von der ursprünglichen Wahl ist bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides zulässig. Wurde im Rahmen der Veranlagung ein Antrag auf Regeleinkünfteermittlung gestellt, kann dieser bis zur Rechtskraft widerrufen werden. Verluste (Veräußerungserlös ist kleiner als – gegebenenfalls adaptierte – tatsächliche Anschaffungskosten) können bei Altgrundstücken nur durch die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 dargestellt werden (siehe zum Verlustausgleich Rz 6678 f).

Wird die Option ausgeübt, wird die selbst berechnete und entrichtete ImmoESt in der Veranlagung angerechnet. Dazu sind in der Einkommensteuererklärung die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung und die anzurechnende ImmoESt entsprechend in den dafür vorgesehenen Kennzahlen einzutragen. Im Falle einer Mitteilung einer Grundstücksveräußerung durch den Parteienvertreter nach § 30c Abs. 1 EStG 1988 und Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung durch den Steuerpflichtigen, kann auch diese in der Veranlagung angerechnet werden. Dafür stehen separate Kennzahlen in der Einkommensteuererklärung zur Verfügung. Dies gilt auch für betriebliche Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen – die ImmoESt bzw. besondere Vorauszahlung werden auch hier in separaten Kennzahlen in der Einkommensteuererklärung erfasst.

Rz 6677 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6677

Ist aus einer privaten Grundstücksveräußerung ein Überschuss erzielt worden, müssen nachträgliche Einkünfteminderungen (zB wegen Mangelhaftigkeit des Grundstücks rückgezahlter Kaufpreis) im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt werden (VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274). Analog zur Verrechnung mit Vermietungsüberschüssen (siehe Rz 6679) ist aber auch hier **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** nur die Hälfte der Einkünfteminderung mit allen anderen Einkünften ausgleichsfähig. Im Falle einer Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist auch die Rückzahlung nur prozentuell (14% oder 60%) zu berücksichtigen und im Falle der Nichtverrechenbarkeit mit anderen Grundstücksgewinnen sodann zu halbieren und mit allfälligen anderen Einkünften im selben Veranlagungszeitraum zu verrechnen. **Bei Veräußerungen nach den 31.12.2015 ist die Einkünfteminderung auf 60% zu kürzen und mit allfälligen anderen Einkünften im selben Veranlagungszeitraum zu verrechnen.**

Wurde jedoch im Zuflussjahr des Veräußerungserlöses der Überschuss aus dem privaten Grundstücksveräußerungsgeschäft mit Verlusten aus anderen privaten Grundstücksgeschäften ausgeglichen, ist insoweit im nachfolgenden Abflussjahr (das Jahr

der Rückzahlung des Kaufpreises) ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften (außer Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) nicht zulässig. Diesfalls beschränkt sich die Ausgleichsfähigkeit ~~des halben~~ **von 50% bzw. 60% des** Verlustes auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, weil dies auch bei einem Verlustüberhang aus Grundstücksgeschäften im ursprünglichen Zuflussjahr zulässig gewesen wäre.

Beispiel 1:

*A erzielt 201~~4~~**3** aus der Veräußerung des Grundstückes 1 positive Einkünfte (50.000 Euro) und aus der Veräußerung des Grundstückes 2 negative Einkünfte (15.000 Euro).*

A macht von der Veranlagungsoption Gebrauch, sodass es zum Verlustausgleich im Rahmen der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen kommt; diese betragen nach Vornahme des Verlustausgleiches 35.000 Euro.

*Im Jahr 201~~6~~**5** muss A auf Grund eines wesentlichen Mangels von Grundstück 1 eine nachträgliche Kaufpreisminderung akzeptieren und 20.000 Euro zurückzahlen. Die verbleibenden Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstück 1 (30.000 Euro) reichen weiterhin zur „Abdeckung" des Verlustes aus der Veräußerung Grundstück 2 aus. Daher ist die halbierte Teilrückzahlung des Verkaufspreises mit den anderen Einkünften des A im Jahr 201~~6~~**5** auszugleichen.*

Beispiel 2:

*A erzielt 201~~4~~**3** aus der Veräußerung des Grundstückes 1 positive Einkünfte (25.000 Euro) und aus der Veräußerung des Grundstückes 2 negative Einkünfte (15.000 Euro).*

A macht von der Veranlagungsoption Gebrauch, sodass es zum Verlustausgleich im Rahmen der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen kommt; diese betragen nach Vornahme des Verlustausgleiches 10.000 Euro.

*Im Jahr 201~~6~~**5** muss A auf Grund eines wesentlichen Mangels von Grundstück 1 eine nachträgliche Kaufpreisminderung akzeptieren und 20.000 Euro zurückzahlen. Die im Jahr 201~~4~~**3** erzielten Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (10.000 Euro) werden durch die nunmehrige Kaufpreisminderung zu einem Gesamtverlust aus privaten Grundstücksveräußerungen. Soweit die Rückzahlungen in den Einkünften nach § 30 EStG 1988 des Jahres 201~~4~~**3** Platz finden (10.000 Euro), ist diese halbiert mit allen anderen Einkünften des A im Jahr 201~~6~~**5** ausgleichsfähig. Die übrigen 10.000 Euro der Kaufpreisrückzahlungen entsprechen dem verbleibenden Verlust aus der Grundstückveräußerung 2 des Jahres 201~~4~~**3**, der damals nur mit VuV-Einkünften ausgeglichen hätte werden können, und können daher auch im Abflussjahr 201~~6~~**5** nur halbiert mit VuV-Einkünften ausgeglichen werden.*

Beispiel 3:

A erzielt 2016 aus der Veräußerung eines Grundstücks einen Veräußerungsgewinn von 120.000 Euro. Die darauf entfallende ImmoESt beträgt 36.000 Euro. Im Dezember 2017 muss er aufgrund einer Gewährleistung 60.000 Euro zurückzahlen. Die Rückzahlung im Jahr 2017 ist auf 60% zu kürzen (= 36.000 Euro) und kann als Verlust aus privaten

Grundstücksveräußerungen mit allen anderen Einkünften in diesem Veranlagungsjahr ausgeglichen werden.

Die endgültige Steuerbelastung von 18.000 Euro (bei Anwendung des Spitzensteuersatzes) entspricht somit dem 30-prozentigen Steuersatz für die verbliebenen Einkünfte iHv 60.000 Euro.

Rz 6679 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6679

Rechtslage für realisierte Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen vor dem 1.1.2016

[...]

Rechtslage für realisierte Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nach dem 1.1.2016

Durch die Erhöhung des besonderen Steuersatzes von 25% auf 30% für Veräußerungen nach dem 31.12.2015 werden die Verlustausgleichsbeschränkungen folgendermaßen angepasst:

In einem ersten Schritt kommt ein Ausgleich mit Überschüssen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen in Betracht, die unter den besonderen Steuersatz von 30% fallen.

Sind keine verrechenbaren positiven Einkünfte aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen gegeben oder bleiben darüber hinaus Verluste übrig, sind diese auf 60% zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden 14 Jahre zu verteilen und mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 oder 4 EStG 1988 in diesen Jahren auszugleichen.

Stattdessen kann in der Steuererklärung für das Verlustjahr beantragt werden, dass der auf 60% gekürzte Verlust im Verlustentstehungsjahr sofort mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen wird.

Diese Regelungen gelten für alle ab dem 1. Jänner 2016 realisierten Verluste – auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30 Abs. 2 EStG 1988).

Beispiel 1:

A erzielt im Jahr 1 einen Verlust aus der Veräußerung von privaten Grundstücken in Höhe von 250 sowie einen Überschuss in Höhe von 100. Der nach der Verrechnung insgesamt verbleibende und erklärte Verlust in Höhe von 150 kann zu 60% ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden (somit in Höhe von 90). Dieser gekürzte Verlust ist auf 15 Jahre verteilt zu berücksichtigen oder stattdessen auf Antrag in voller Höhe (90) im Jahr der Verlustentstehung auszugleichen. Da A im Jahr 1 jedoch nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8 erzielt, stellt er keinen derartigen Antrag, sodass die Verteilung auf 15 Jahre zum Tragen kommt. Daher wirkt sich bei A im Jahr 1 – sowie in den folgenden 14 Jahren – der Verlust in Höhe von 6 steuermindernd aus.

Beispiel 2:

B erzielt im Jahr 1 aus der Veräußerung von privaten Grundstücken einen Verlust in Höhe von 100. Dieser kann zu 60% ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden (somit in Höhe von 60). B erzielt im Jahr 1 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellt daher keinen Antrag auf Berücksichtigung des Verlustes von 60. Da er in den folgenden Jahren 2 bis 5 keine positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, bleibt der jeweilige Jahresbetrag des Verlustes (4) ohne steuerliche Auswirkung. Im Jahr 6 nimmt B eine Vermietungstätigkeit auf und erzielt einen Überschuss in Höhe von 30. In diesem Jahr wirkt sich der Verlust aus dem Jahr 1 zu einem Fünfzehntel (somit in Höhe von 4) einkommensmindernd aus. Dies gilt auch bei ausreichenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 7 bis 15.

Rz 6682 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6682

Dem besonderen Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen – soweit nicht in § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 EStG 1988 Ausnahmen vorsehen oder eine Regelbesteuerung beantragt wird, folgende Tatbestände:

- Einkünfte aus privaten Grundstückveräußerungen

- betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme von Grundstücken

Der besondere Steuersatz von 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** kommt sowohl beim Abzug der Immobilienertragsteuer als auch bei einer Festsetzung im Rahmen der Veranlagung zum Tragen. Sofern auf Einkünfte der besondere Steuersatz anzuwenden ist, bleiben diese Einkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte und des Einkommens außer Ansatz. Dies hat für alle Anknüpfungen an den Gesamtbetrag der Einkünfte (vgl. zB ~~§ 2 Abs. 2b Z 2,~~ § 18 Abs. 1 Z 7 und Abs. 3 Z 2 EStG 1988) oder das Einkommen (vgl. zB § 33 Abs. 1, § 34 Abs. 4 EStG 1988) Bedeutung. Dies gilt jedoch nur für die Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen. Mit dem besonderen Steuersatz besteuerte Einkünfte des Ehepartners sind hingegen für Einkunftsgrenze von 6.000 Euro für den Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen.

Rz 6683 wird geändert (StRefG 2015/2016; Klarstellung)

Rz 6683

Der Steuerpflichtige kann beantragen, dass die unter den besonderen Steuersatz fallenden Einkünfte mit dem allgemeinen Steuertarif versteuert werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerung bewirkt, dass alle Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sowie allfällige betriebliche Einkünfte aus Grundstücken, die sonst unter den besonderen Steuersatz fallen würden, in den Gesamtbetrag der Einkünfte und ins Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) miteinbezogen und nicht dem 25**- bzw. 30**-prozentigen Steuersatz unterzogen werden. Damit können beispielsweise im Rahmen anderer Einkünfte (zB Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung) erlittene Verluste mit positiven Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden. Ebenso können offene Verlustabzüge mit regelbesteuerten Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen ~~nach Maßgabe des § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988~~ gegengerechnet werden. Umgekehrt (Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen und Gewinn oder Überschuss aus anderen Einkünften) führt die Regelbesteuerung aber nicht zu einer Erweiterung des Verlustausgleichs über die Grenzen des § 30 Abs. 7 EStG 1988 hinaus.

Bei Regelbesteuerung können bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 alle mit der Veräußerung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen in Abzug gebracht werden.

Dieser Antrag kann nur für sämtliche davon betroffenen Tatbestände gemeinsam gestellt werden. Er ist mangels besonderer gesetzlicher Regelung bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich **(BFG 22.1.2016, RV/3100951/2014)**. Der Antrag kann **auch** bis zur Rechtskraft widerrufen werden.

Im Falle eines ratenweisen Zuflusses der Einkünfte kann die Regelbesteuerungsoption jedes Jahr von Neuem in Anspruch genommen werden. Durch eine Optionsausübung im Vorjahr besteht keine Bindungswirkung für die Folgejahre, weil die Regelbesteuerungsoption für alle im jeweiligen Veranlagungszeitraum zufließenden Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart neu ausgeübt werden kann.

Die Regelbesteuerung (§ 30a Abs. 2 EStG 1988) ist von **der** Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs. 3 EStG 1988) zu unterscheiden und davon unabhängig. Der Regelbesteuerung können daher auch nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelte Einkünfte für Altgrundstücke unterliegen. Durch die Regelbesteuerung können beispielweise die für Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988 bestehenden Begünstigungen (Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988, Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 5 EStG 1988, Dreijahresverteilung nach § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) genutzt werden.

Rz 6688 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6688

[…]

Beispiele:

[…]

3. Reservenaufdeckung nach dem 31.3.2012 in Kombination mit „Altübertragungen stiller Reserven"

WJ	*Grund und Boden 1*	*Wert*	*Steuersatz*	*„Buchwert"*
1990	*Anschaffungskosten*	*100*	*-*	*100*

2000	*Veräußerung GuB 1 um*	*130*	*steuerfrei § 12 EStG 1988*	*0*
2000	*Anschaffung GuB 2 um*	*120*	*-*	*90[1)]*
2016	*Veräußerung GuB 2 um*	*160*	*Steuerfrei § 12 EStG 1988*	*0*
2016	*Anschaffung GuB 3 um*	*150*	*-*	*80[2)]*
2018	*Veräußerung GuB 3 um*	*170*	*-*	*80*
2018	*Veräußerungsgewinn GuB 3*	*90*	*30 zum Tarif* *60 zu **30%***	*0*

[1)] Nach Reservenübertragung von 30

[2)] Nach Reservenübertragung von 70

Rz 6702 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6702

Wird durch den Parteienvertreter eine Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 vorgenommen, hat der Parteienvertreter

- dem Finanzamt des Steuerpflichtigen mitzuteilen, ob aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und 7 EStG 1988 erzielt werden (Rz 6703) und
- gegebenenfalls auf Grund der vom Steuerpflichtigen mitgeteilten Daten die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** der aus der Grundstücksveräußerung resultierenden Einkünfte selbst zu berechnen und dem Finanzamt abzuführen.

Rz 6705 bis 6707 werden geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6705

Werden aus dem der Selbstberechnung zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt, hat der Parteienvertreter gemäß § 30c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die ImmoESt selbst zu berechnen. Die ImmoESt beträgt gemäß § 30b Abs. 1 EStG 1988 25% der „Bemessungsgrundlage" **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** und ist auf volle Euro abzurunden. Die Bemessungsgrundlage für die

ImmoESt sind die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung, die entsprechend der Einkunftsart, unter der sie zu erfassen sind, ermittelt werden. Die ImmoESt entspricht somit dem Steuerbetrag, der auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung entfällt.

Rz 6706

Die Pflicht zur ImmoESt-Selbstberechnung bei Vornahme der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 11 GrEStG 1987 besteht grundsätzlich sowohl für die Veräußerungen von Grundstücken des Privat- als auch für solche des Betriebsvermögens. Bei Veräußerungen von Grundstücken des Betriebsvermögens hat allerdings dann keine ImmoESt-Selbstberechnung stattzufinden, wenn der besondere Steuersatz aufgrund von § 30a Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988 zumindest teilweise nicht anwendbar ist; in diesem Fall ist das ImmoESt-System insgesamt auf die Grundstücksveräußerung nicht anwendbar, sodass auch keine besondere Vorauszahlung zu entrichten ist (§ 30b Abs. 5 EStG 1988); dies gilt auch für den Fall der Einlage des betroffenen Grundstückes in das Betriebsvermögen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, auch wenn hinsichtlich der vor der Einlage entstandenen stillen Reserven der besondere Steuersatz anwendbar ist (siehe dazu Rz 6685 f).

Weiters gelten die allgemeinen Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt (siehe dazu Rz 6715 ff).

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles (und der darin enthaltenen Anteile an den Betriebsgrundstücken; siehe dazu Rz 5659 ff) stellt, mit Ausnahme der Anteilsübertragung bei Personengesellschaften (§ 1 Abs. 2a GrEStG 1987) und der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987), mangels GrESt-relevanten Übertragungsvorganges ~~stellt die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles (und der darin enthaltenen Anteile an den Betriebsgrundstücken; siehe dazu Rz 5659 ff)~~ keinen Fall einer Selbstberechnung der ImmoESt dar. Allerdings ist in diesem Fall durch den Veräußerer eine besondere VZ gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 zu entrichten.

Wird in diesen Fällen dennoch eine ImmoESt-Selbstberechnung vorgenommen, hat die entrichtete ImmoESt in diesen Fällen - wie generell bei Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens - keine Abgeltungswirkung und lediglich den Charakter einer besonderen Vorauszahlung im Sinne des § 30b Abs. 4 EStG 1988 (siehe dazu auch Rz 6725).

Rz 6707

Die ImmoESt ist gemäß § 30b Abs. 1 EStG 1988 bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses gemäß § 19 EStG 1988 zweitfolgenden Kalendermonats durch den Parteienvertreter zu entrichten. Bei ratenweisem Zufluss ist daher auf den Zufluss jener Erlösanteile abzustellen, die die Buchwerte bzw. Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Berücksichtigung allfälliger zulässiger Korrektur- und Abzugsposten gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 übersteigen. Von diesen Erlösanteilen sind jeweils 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** als ImmoESt einzubehalten.

Spätere Ratenzahlungen, die zu einem Zeitpunkt länger als ein Jahr nach Vornahme der Mitteilung zufließen, unterliegen nicht der ImmoESt, für die zufließenden Einkünfte ist daher eine besondere Vorauszahlung durch den Steuerpflichtigen selbst zu leisten. Dies gilt sowohl für die Veräußerung von Grundstücken des Privat- als auch für solche des Betriebsvermögens unabhängig von der Gewinnermittlungsart.

Da bei der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens oder bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen werden, in dem sie zufließen, kann es zu keiner zeitlichen Überschneidung der Fälligkeit der ImmoESt und der Einreichfrist der Steuererklärung kommen. Die ImmoESt ist daher in allen Fällen zu entrichten.

> *Beispiel:*
>
> *X veräußert ein Grundstück im Frühjahr 2013, der Zufluss findet im Dezember 2013 statt. Die ImmoESt ist bis zum 15. Februar 2014 zu entrichten, die Steuererklärung für das Jahr 2013 ist gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende April 2014 oder, wenn die Übermittlung der Steuererklärung elektronisch erfolgt, bis Ende Juni 2014 einzureichen.*

Bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens ist bei einem Betriebsvermögensvergleich der Zufluss der Einnahmen gemäß § 19 EStG 1988 für die steuerliche Gewinnrealisierung irrelevant (siehe Rz 768). Da sich die Fälligkeit der ImmoESt stets am Zuflusszeitpunkt gemäß § 19 EStG 1988 richtet, kann es in solchen Fällen somit zu einer zeitlichen Überschneidung der Fälligkeit der ImmoESt und der Abgabe der Abgabenerklärung kommen. In diesen Fällen, in denen die ImmoESt nach Abgabe der Abgabenerklärung für jenes Wirtschaftsjahr, in dem die Einkünfte aus der

Grundstücksveräußerung steuerlich erfasst werden, entrichtet werden müsste, bestehen keine Bedenken, von der Entrichtung der ImmoESt abzusehen.

Beispiel:

X (§ 4 Abs. 1 – Gewinnermittler) veräußert ein Grundstück im Oktober 2013, der Zufluss findet im September 2014 statt. Die ImmoESt ist bis zum 15. November 2014 zu entrichten. Gibt X seine ESt-Erklärung für das Jahr 2013 noch vor dem 15. November 2014 ab, muss er die ImmoESt nicht mehr entrichten.

Rz 6709 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6709

Werden in Mit- oder Gesamthandeigentum stehende Grundstücke veräußert, müssen die Einkünfte und die ImmoESt für die einzelnen Miteigentümer oder Mitunternehmer ihrem Anteil entsprechend ermittelt werden. Dabei sind die individuellen Verhältnisse der einzelnen Miteigentümer oder Mitunternehmer maßgeblich.

Bei der Abfuhr der ImmoESt ist zu differenzieren:

- Bei einer Veräußerung von Grundstücken durch eine Personengesellschaft (OG oder KG) wird die Summe der auf die jeweiligen Miteigentümer oder Mitunternehmer entfallenden ImmoESt-Beträge als ImmoESt für die Gemeinschaft auf deren Abgabenkonto abgeführt.
- **Wird ein Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers veräußert, ist die ImmoESt auf das Abgabenkonto des Mitunternehmers abzuführen, da sich das Grundstück zivilrechtlich in dessen Eigentum befindet.**
- Bei einer Veräußerung von Grundstücken durch mehrere Miteigentümer (bzw. eine GesBR) ist die ImmoESt für jeden einzelnen Miteigentümer gesondert auf deren Abgabenkonten abzuführen.
- Bei einer Veräußerung von allgemeinen Teilen von Liegenschaften (§ 30b Abs. 6 EStG 1988) ist die pauschal ermittelte ImmoESt für die Wohnungseigentümergemeinschaft auf deren Abgabenkonto abzuführen.

Rz 6709c wird neu angefügt (StRefG 2015/2016)

Rz 6709c

Für Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen (zB Körperschaften öffentlichen Rechts oder gemeinnützige Körperschaften), sind die Bestimmungen der §§ 30b und 30c EStG 1988 anwendbar. Da die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen bei den übrigen Körperschaften mit 25% Körperschaftsteuer besteuert werden, besteht bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 aus Vereinfachungsgründen die Möglichkeit, die ImmoESt in Höhe von 25% an Stelle von 30% zu entrichten (§ 30b Abs. 1a EStG 1988). Sollte dennoch die ImmoESt in Höhe von 30% einbehalten worden sein, kann die Körperschaft die Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 ausüben, um eine Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum 25%-Satz zu erwirken.

Die Aussagen zur ImmoESt gelten für besondere Vorauszahlungen nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 (Rz 6733 ff) sinngemäß.

Rz 6712 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6712

Durch entsprechende Unterlagen und Belege sind insbesondere folgende Sachverhaltselemente nachzuweisen, wenn deren Vorliegen durch den Veräußerer behauptet wird:

- Bei Neuvermögen:
  - Seinerzeitige Anschaffungskosten des Veräußerers (zB Kaufvertrag);
  - Wurde das seinerzeit angeschaffte Grundstück aufgrund von Maßnahmen im Sinne von § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 getauscht, die Durchführung diese Maßnahmen (zB entsprechende Bescheide oder Bestätigung der verfahrensleitenden Behörden)
  - Anschaffungsnebenkosten (zB Rechnung für Maklerkosten, Selbstberechnungserklärung für GrESt und Grundbuchsgebühr);

- Sonstige anschaffungskostenverändernde oder -erhöhende Umstände, etwa
  - durch Übertragung von Grundstücken an die Gemeinde für die Vornahme einer Widmungsänderung (zB Bestätigung der Gemeinde) oder
  - durch Realteilungsvorgänge (zB Beschluss des Grundbuchsgerichtes);
- Zeitpunkt einer allfälligen Umwidmung für die Berechnung des Inflationsabschlages **bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016** (zB Bestätigung der Gemeinde);
- Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen (zB Rechnung von befugten Unternehmern);
- Bei Vermietung des veräußerten Grundstückes in der Vergangenheit die geltend gemachte AfA (zB Bestätigung des steuerlichen Vertreters).

[…]

Rz 6719 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6719

Wird bei einem Veräußerungsvorgang der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet, kann die Selbstberechnung der ImmoESt bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 ebenfalls unterbleiben. Diese Ausnahme liegt darin begründet, dass gemäß § 30a Abs. 4 EStG 1988 der besondere Steuersatz von 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und dieser nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder des § 19 EStG 1988 zu Einkünften führt, nicht gilt und weil bei Veräußerungen gegen Rente der Zufluss gemäß § 19 EStG 1988 in der Regel ohnehin außerhalb der Jahresfrist stattfindet (dies gilt für Zwecke der ImmoESt im betrieblichen Bereich unabhängig der Gewinnermittlungsart; siehe Rz 6707).

In einem solchen Fall ist keine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

Rz 6722a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 6722a

Wird ein Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen und findet der Zufluss des Kaufpreises erst zu einem späteren Zeitpunkt (nicht im selben Jahr) statt, hat im Falle einer Entrichtung der ImmoESt vor Zufluss des Kaufpreises diese den Charakter einer besonderen Vorauszahlung und entfaltet keine Abgeltungswirkung. Es bestehen jedoch keine Bedenken, eine Abgeltungswirkung zuzulassen, wenn die ImmoESt zwar vor Zufluss des Kaufpreises entrichtet wird, der Zufluss jedoch in denselben Veranlagungszeitraum fällt wie der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts.

Rz 6724a wird neu eingefügt (2. AbgÄG 2014)

Rz 6724a

Eine Abgeltungswirkung der bereits entrichteten Immobilienertragsteuer tritt auch dann nicht ein, wenn eine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt. In diesem Fall gilt die Umwidmung als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO und ist in jenem Veranlagungsjahr zu erfassen, in dem die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung zugeflossen sind. Dabei ist der niedrigere Pauschalsatz von 40% auf die gesamten Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung anzuwenden.

Rz 6731 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6731

Zuletzt hat der Parteienvertreter die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 (dazu siehe Rz 6733 ff) mitzuteilen.

Werden durch den Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 keine Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt – etwa weil keine Veräußerung im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt – ist der Grundstückserwerb auf Seiten des Übergebers

ertragsteuerlich nicht relevant. Dies ist insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungen – unter Beachtung der ertragsteuerlich relevanten 50%-Grenze – wie Schenkungen oder Erbschaften der Fall. Liegen keine Einkünfte vor, muss auch keine besondere Vorauszahlung entrichtet werden, womit der durch den Parteienvertreter bekanntzugebende Wert Null beträgt.

Werden durch den Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 zwar Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt, sind diese aber entweder befreit oder negativ, hat der Veräußerer ebenfalls keine besondere Vorauszahlung zu entrichten, womit der durch den Parteienvertreter bekanntzugebende Wert ebenso Null beträgt.

Werden durch den Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 positive Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt und sind diese entweder gar nicht oder nur teilweise befreit, hat der Parteienvertreter anhand des ihm bekannt gewordenen Sachverhalts – etwa durch die vorliegenden Unterlagen und gemachten Angaben des Steuerpflichtigen – die Höhe der erzielten Einkünfte und die sich daraus ergebende Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung zu ermitteln und mitzuteilen.

Können die erzielten Einkünfte aufgrund der Umstände des Sachverhalts nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, wenn der Parteienvertreter die Höhe der zu entrichtenden Vorauszahlung plausibel schätzt.

Kommt der Veräußerer seiner Verpflichtung nicht nach, sämtliche notwendigen Unterlagen vorzulegen und Angaben zu machen, damit der Parteienvertreter die richtige Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung ermitteln kann (siehe Rz 6734), hat der Parteienvertreter die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung mit 25% des Veräußerungserlöses **bzw. 30% des Veräußerungserlöses bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** anzugeben.

Rz 6733a wird geändert (Klarstellung)

Rz 6733a

Wird der Anteil einer Personengesellschaft veräußert, löst dies mangels grunderwerbsteuerlichen Tatbestands keine Grunderwerbsteuer aus. Es gibt somit keine Abgabe einer GrESt-Erklärung.

Die Verpflichtung, eine besondere Vorauszahlung zu entrichten, ist aber von der Vornahme einer Mitteilung nach § 30c Abs. 1 EStG 1988 unabhängig. Der Steuerpflichtige ist nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 immer dann zur Entrichtung der besonderen Vorauszahlung verpflichtet, wenn keine ImmoESt entrichtet wurde und die in § 30b Abs. 4 EStG 1988 genannten Ausnahmen nicht anwendbar sind **(beispielsweise in Fällen, in denen ein Mitunternehmeranteil veräußert wird und es dadurch zu einer anteiligen Grundstücksveräußerung nach § 32 Abs. 2 EStG 1988 kommt; zivilrechtlich befindet sich das Grundstück im Eigentum der Mitunternehmerschaft, daher löst dies keinen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand und damit keine Verpflichtung zur Abgabe einer GrESt-Erklärung aus. Der Gesellschafter ist jedoch zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung und Erklärung der Einkünfte verpflichtet.)**.

Rz 6734 wird geändert (2. AbgÄG 2014)

Rz 6734

Die besondere Vorauszahlung beträgt 25% der „Bemessungsgrundlage" **bzw. 30% der „Bemessungsgrundlage" bei Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015**~~und ist auf volle Euro abzurunden~~. **Dabei sind Beträge unter 0,50 Euro abzurunden und Beträge ab 0,50 Euro aufzurunden.** Die Bemessungsgrundlage für die besondere Vorauszahlung sind die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung, die entsprechend der Einkunftsart, unter der sie zu erfassen sind, ermittelt werden. Die besondere Vorauszahlung entspricht somit dem Steuerbetrag, der auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung entfällt. Anders als bei der ImmoESt-Selbstberechnung kommt der besonderen Vorauszahlung naturgemäß keine Abgeltungswirkung zu.

Rz 6735 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 6735

Die besondere Vorauszahlung ist gemäß § 30b Abs. 4 iVm § 30b Abs. 1 EStG 1988 bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses gemäß § 19 EStG 1988 zweitfolgenden Kalendermonats durch den Veräußerer des Grundstücks zu entrichten. Bei ratenweisem

Zufluss ist daher auf den Zufluss jener Erlösanteile abzustellen, die die Buchwerte bzw. die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Berücksichtigung allfälliger zulässiger Korrektur- und Abzugsposten gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 übersteigen. Von diesen Erlösanteilen sind jeweils 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** als besondere Vorauszahlung zu entrichten. Dies gilt sowohl für die Veräußerung von Grundstücken des Privat- als auch für solche des Betriebsvermögens unabhängig von der Gewinnermittlungsart.

In jenen Fällen, in denen es zu einer zeitlichen Überschneidung der Fälligkeit der besonderen Vorauszahlung und der Einreichfrist der Steuererklärung kommt, gelten die Aussagen zur ImmoESt in der Rz 6707 sinngemäß.

Rz 6737 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6737

Die besondere Vorauszahlung ist grundsätzlich immer dann zu entrichten, wenn bei einer Veräußerung eines Grundstückes des Privat- oder Betriebsvermögens keine Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 vorgenommen wird. Davon abweichend ist gemäß § 30b Abs. 4 erster Satz EStG 1988 keine besondere Vorauszahlung zu entrichten, wenn gemäß § 30c Abs. 4 erster, dritter und vierter Teilstrich EStG 1988 die Selbstberechnung der ImmoESt gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 auch bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 unterbleiben kann.

Dies ist dann der Fall, wenn die Grundstücksveräußerung gemäß § 30 Abs. 2 EStG 1988 oder § 21 Abs. ~~2~~**3** Z ~~3~~**4 iVm Abs. 2** KStG 1988 steuerfrei ist, wenn stille Reserven nach § 12 EStG 1988 übertragen oder einer Übertragungsrücklage (steuerfreien Betrag) zugeführt werden oder wenn der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird. In allen anderen Fällen ist eine besondere Vorauszahlung zu leisten.

Rz 6740 wird neu angefügt (StRefG 2015/2016)

Rz 6740

Für Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen (zB Körperschaften öffentlichen Rechts oder gemeinnützige Körperschaften), sind die Bestimmungen der §§ 30b und 30c EStG 1988 anwendbar. Da die Einkünfte aus

Grundstücksveräußerungen bei den übrigen Körperschaften mit 25% Körperschaftsteuer besteuert werden, wird aus Vereinfachungsgründen für Steuerpflichtige die Möglichkeit geschaffen, eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% auch für Veräußerungen nach dem 31.12.2015 (an Stelle von 30%) zu entrichten. Sollte dennoch eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 30% entrichtet worden sein, kann die Körperschaft die Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 ausüben, um eine Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum 25%-Satz zu erwirken.

Randzahlen 674**1** bis Rz 6750: *derzeit frei*

Rz 6909 wird geändert (AbgÄG 2015)

Rz 6909

Weiters ist § 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur dann anwendbar, wenn die Kapitalerhöhung (auch) aus Gewinnrücklagen vorgenommen wurde. Sollten Gewinn- und Kapitalrücklagen in Nennkapital umgewandelt worden sein, gelten zuerst die umgewandelten Gewinnrücklagen als rückgezahlt. Den Gewinnrücklagen (aus dem Gewinn dotierte Rücklagen) stehen Rücklagen gleich, die ihre Gewinnrücklageneigenschaft (oder Bilanzgewinneigenschaft) iSd § 4 Abs. 12 Z 2 EStG 1988 zweiter Fall durch eine Umgründung verloren haben. **Zur Behandlung der Rückzahlung nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 sowie zur Erfassung einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auf den Evidenzkonten siehe den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 155/2017.** ~~Ansonsten stellt die Rückzahlung eine Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs. 12 EStG 1988 dar. Eine nach § 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 steuerhängige Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln darf erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist als Zugang auf dem Nennkapital-Subkonto erfasst werden (siehe Erlass des BMF vom 31. März 1998, 06 0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998, betreffend Einlagenrückzahlung).~~

Rz 7002 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7002

Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen

	Kaufpreisrente	außerbetriebliche Versorgungsrente	Unterhaltsrente
Wertverhältnis versicherungsmath. Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge zu Wert des BV	75% bis 125%	unter 75% oder **über**~~zwischen~~ 125% **bis**~~und~~ 200%	über 200%
Entgeltlichkeit Unentgeltlichkeit	Entgeltlich	Unentgeltlich auch bezüglich Betriebsgrundstücke	Unentgeltlich auch bezüglich Betriebsgrundstücke
Behandlung beim Rentenzahler (Betriebsnachfolger)	Ansatz als Anschaffungskosten; Rentenbarwert ist zu passivieren, Rentenzahlungen sind BA, jährliche Verminderung des Rentenbarwerts ist BE; bei EAR Renten auf UV sofort BA, auf AV erst ab Überschreiten des darauf entfallenden Rentenbarwerts	Buchwertfortführung Renten sind ab der ersten Zahlung Sonderausgaben	Buchwertfortführung Renten sind nicht abzugsfähig
Behandlung beim Rentenempfänger (Betriebsüberträger)	Steuerpflichtig, wenn Rentenzahlungen (zuzüglich allfälliger Einmalbeträge, Entnahmegewinne usw.) den Buchwert des übertragenen BV (zuzüglich nicht auf Grundstücke entfallender Veräußerungskosten) übersteigen	Renten sind ab dem ersten Empfang Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG 1988 Dies gilt auch für den auf Betriebsgrundstücke entfallenden Rententeil, weil bei unentgeltlichen Rechtsgeschäften § 30 EStG 1988 nicht anwendbar ist	Renten sind keine steuerbaren Einnahmen

Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, die nicht in Geld bestehen

	Kaufpreisrente	gemischte Rente	Unterhaltsrente
Wertverhältnis Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge zu Wert des Wirtschaftsgutes	50% bis 125%	**über**~~zwischen~~ 125% **bis**~~und~~ 200%	unter 50% oder über 200%
Entgeltlichkeit Unentgeltlichkeit	entgeltlich	bis 100% entgeltlich, Rest unentgeltlich	unentgeltlich
Behandlung beim Rentenzahler (Erwerber)	für AfA bei V+V oder spätere Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bzw. Spekulationstatbestand Anschaffung Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwertes Sonderausgaben (bei V+V Werbungskosten)	100% für AfA bei V+V oder spätere Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bzw. Spekulationstatbestand Anschaffung, Rest keine Anschaffung auf 100% Barwert entfallende Renten sind ab Rentenbarwertes Sonderausgaben (bei V+V Werbungskosten) restliche Renten sind nicht absetzbar	keine Anschaffung Renten sind nicht abzugsfähig
Behandlung beim Rentenempfänger (Überträger)	Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwertes Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG 1988 bzw. ab Überschreiten der AK/HK Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen	Auf 100% Barwert entfallende Renten sind ab Überschreiten des Rentenbarwerts Einkünfte nach § 29 Z 1 EStG 1988 bzw. ab Überschreiten der AK/HK Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen restliche Renten sind nicht steuerbar	Renten sind keine steuerbaren Einnahmen

Rz 7011 wird geändert und Abschnitt 24.2.1 mit Rz 7011a neu eingefügt (Klarstellung). Die Abschnitte 24.2.1 bis 24.2.3 samt Unterabschnitten werden zu den Abschnitten 24.2.2 bis 24.2.4 samt Unterabschnitten.

Rz 7011

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

~~Eine Mehrbedarfsrente, das ist eine Rente, die ausschließlich einen erforderlichen Mehraufwand an Pflege und (insbesondere medizinischer) Betreuung des Empfängers abgilt, ist nicht steuerbar, da sie dem Empfänger kein disponibles Einkommen verschafft, wenn der Mehrbedarf dem Grunde nach die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung nach den §§ 34 und 35 EStG 1988 erfüllt (VfGH 07.12.2006, B 242/06, VwGH 18.10.2012, 2009/15/0148). Mehrbedarfsrenten sind auch Renten aus Pflegeversicherungen.~~

24.2.1 Mehrbedarfsrenten (zB Renten aus Pflegeversicherungen)

Rz 7011a

Eine Mehrbedarfsrente, das ist eine Rente, die ausschließlich einen erforderlichen Mehraufwand an Pflege und (insbesondere medizinischer) Betreuung des Empfängers abgilt, ist nicht steuerbar, da sie dem Empfänger kein disponibles Einkommen verschafft, wenn der Mehrbedarf dem Grunde nach die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung nach den §§ 34 und 35 EStG 1988 erfüllt (VfGH 07.12.2006, B 242/06, VwGH 18.10.2012, 2009/15/0148). Mehrbedarfsrenten sind auch Renten aus Pflegeversicherungen.

Rz 7036 wird geändert (Korrektur eines Redaktionsversehens)

Rz 7036

~~Der Rentenverpflichtete hat hingegen bei Fortführung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Aufteilung der Rente im Verhältnis der Teilwerte auf die einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vorzunehmen. Insoweit die Rente auf Umlaufvermögen entfällt, bilden die Zahlungen sofort Betriebsausgaben. Hinsichtlich des restlichen Teils der Rente liegen nach Überschreiten des Rentenbarwertes Betriebsausgaben vor.~~ Der Rentenverpflichtete hat hingegen bei Fortführung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine Aufteilung der Rente im Verhältnis der Teilwerte auf die einzelnen übernommenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vorzunehmen. Insoweit die Rente auf Umlaufvermögen entfällt, bilden die Zahlungen sofort Betriebsausgaben. Hinsichtlich des restlichen Teils der Rente liegen nach Überschreiten des Rentenbarwertes Betriebsausgaben vor. Der Wegfall der Rentenschuld ist, soweit sie Anlagevermögen betrifft, eine Betriebseinnahme im Jahr des Wegfalls in Höhe des Rentenbarwertes zum Wegfallszeitpunkt. Der Wegfall der Rentenschuld ist, soweit sie Anlagevermögen betrifft, eine Betriebseinnahme im Jahr des Wegfalls in Höhe des Rentenbarwertes zum Wegfallszeitpunkt.

Rz 7334 bis 7336 werden geändert (Erlass über die Ermittlung des Gewinnes aus Waldnutzungen in Folge Höherer Gewalt)

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 außerordentlichen Waldnutzung (Rz 7327 ff) knüpft die Waldnutzung in Folge höherer Gewalt an das Vorliegen eines außergewöhnlichen Ereignisses an (VwGH 25.03.1966, 1564/65). Kalamitätsnutzungen führen zu wirtschaftlichen Beeinträchtigungen und finanziellen Schäden am Wirtschaftsgut Wald (stehendes Holz) zB durch Verringerung der Stabilität, Minderung des Vorrates, teilweise auch des Zuwachses, Störung der Nachhaltigkeit und des Waldbauzieles. Da diese Beeinträchtigungen und Schäden im Rahmen der steuerlichen

Gewinnermittlungsbestimmungen nicht darstellbar sind, dient der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 für Gewinne aus solchen Holznutzungen sowohl der pauschalen Berücksichtigung dieser steuerlichen Nachteile wie auch im Falle von kalamitätsbedingt zusammengeballten Einkünften der Progressionsmilderung. § 37 Abs. 6 EStG 1988 kommt daher sowohl die Funktion einer Gewinnermittlungsvorschrift (Sondergewinne) als auch die Funktion einer Tarifvorschrift zu.

Die Inanspruchnahme des begünstigten Hälftesteuersatzes ist davon abhängig, ob die jeweilige Holznutzung in unmittelbarem ursächlichen Zusammenhang mit dem konkreten Schadensereignis steht.

Rz 7335

Der Begriff der höheren Gewalt als Voraussetzung für das Vorliegen einer Kalamitätsnutzung entspricht jenem des § 12 Abs. 5 und 7 EStG 1988 (siehe Rz 3864 ff). Es handelt sich dabei um ein von außen kommendes Ereignis, das unabwendbar, dh. durch die unter den gegebenen Umständen vom Betroffenen zu erwartenden Vorkehrungen nicht abwendbar ist und nicht der typischen Betriebsgefahr unterliegt. Aus dem Umstand, dass gegen ein über einen langen Zeitraum eingetretenes Schadensereignis (zB Schädlingsbefall, Eichensterben) keine wirksame Abwehrmaßnahme gefunden wurde, kann nicht abgeleitet werden, dass sich der Steuerpflichtige mit diesem Umstand abgefunden hat und eine Kalamitätsnutzung dadurch ausgeschlossen wird (VwGH 25.03.1966, 1564/65). Eine Anhäufung von Kalamitätsnutzungen über einen langen Zeitraum spricht nicht gegen die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 6 EStG 1988.

Eine Waldnutzung infolge höherer Gewalt ist beispielsweise in folgenden Fällen gegeben:

- **Waldnutzungen insbesondere infolge von Wind-, Schnee- oder Eisbruch/wurf, Insektenfraß, Hochwasser, Brand, Lawinen, Muren oder Blitzschlag. Folgehiebe hiezu (Ausgleichshiebe, Schlagfrontbegradigungen, Entfernung überhängender Bestandsreste usw.) sind erfasst, wenn sie mit der durch das Schadensereignis unmittelbar veranlassten Nutzung in ursächlichem**

Zusammenhang stehen und die Nutzung bis zum Ende des darauffolgenden Wirtschaftsjahres erfolgt. Folgehiebe über diesen Zeitraum hinaus bedürfen einer schlüssigen Begründung.

- **Nutzung des Trassenholzes von Forststraßen, die unmittelbar und überwiegend für die Bringung von Kalamitätsholz 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 sie Bäume umfasst, die durch die Immission einen Nadel- oder Blattverlust von mehr als der Hälfte gesunder Bäume aufweisen.**
- **Schäden, insbesondere Rotfäule, die ihre Ursache in der Sphäre des Rechtsvorgängers haben (zB als Folge von vorrangig jagdlichen Interessen des Rechtsvorgängers), wenn der Rechtsnachfolger alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, die Schädigung zu vermeiden.**

Rz 7336

Eine Waldnutzung infolge höherer Gewalt ist in folgenden Fällen nicht gegeben:

- **Fällung pilzbefallener Einzelstämme, welche in die Kraft'schen Baumklassen 4 b und 5 einzuordnen sind, in hiebsunreifen Beständen.**
- **Waldbauliche Entnahme von Dürrlingen, die zum natürlich ausscheidenden Bestand zählen (VwGH 25.03.1966, 1564/65).**
- **Folgehiebe, die nicht geschädigte Bäume betreffen, wenn die Waldbewirtschaftung gezielt auf die Entnahme von Einzelstämmen oder Baumgruppen ausgerichtet ist (Plenterbewirtschaftung).**
- **Schäden, die durch eine Waldbewirtschaftung, bei der die jagdlichen Interessen gegenüber den forstwirtschaftlichen Interessen im Vordergrund**

waren, entstanden sind. Zur Waldnutzung infolge höherer Gewalt zählen jedoch

- **Nutzungen infolge von Schäden, die ihre Ursache in der Jagdbewirtschaftung des (auch nicht unmittelbar angrenzenden) Nachbarbesitzes haben (auch Staatsgrenzen überschreitend), wenn der Geschädigte sämtliche zumutbaren Maßnahmen zur Durchsetzung einer mit der zeitgemäßen, forstlichen Bewirtschaftung im Einklang stehenden Jagdbewirtschaftung ergriffen hat sowie**
- **Schälschäden in Monokulturen, wenn die Monokultur zu einem Zeitpunkt angelegt wurde, als diese Art der Auspflanzung der zeitgemäßen forstlichen Bewirtschaftung entsprach und in der Folge entsprechende Maßnahmen zur Verbesserung eingeleitet wurden.**

- **Bewirtschaftungsschäden, zB Fällungs-, Rücke-, Wegebau- und Steinschlagschäden, soweit sie durch eine nicht zeitgemäße, forstliche Bewirtschaftung entstanden sind (vgl. VwGH 14.09.1956, 0059/54).**
- **Ereignisse, die einer typischen Betriebsgefahr entspringen. Bei der Beurteilung, ob Schädigungen der typischen Betriebsgefahr zuzurechnen sind, ist auf die besondere Wirtschaftsweise im Forst bedingt durch die jeweilige Umtriebszeit Bedacht zu nehmen. Eine typische Betriebsgefahr ist in folgenden Fällen gegeben:**
  - **Ausfälle aufgrund der natürlichen Selektion ("Dürrlinge") und der Überalterung von Waldbeständen (VwGH 25.03.1966, 1564/65),**
  - **Hochwasserschäden in Überschwemmungsgebieten,**
  - **Schäden am stehenden Holz in Wild- und Jagdgattern,**
  - **Rotfäule als Folge von Schneitelung und Beweidung,**
  - **Rotfäule, soweit sie in Erstaufforstungsbeständen auftritt,**
  - **Rotfäule in späteren Aufforstungen, wenn die Schädigungen nicht über das Normalausmaß hinausgehen. Dies ist anzunehmen, wenn die Schädigung**

weniger als 30% des Nutzungsbestandes beträgt. Der Wert von 30% stellt eine Freigrenze dar, bei deren Unterschreitung die genutzten rotfaulen Bäume des Bestandes nicht zur Waldnutzung in Folge höherer Gewalt zählen. Bei Überschreitung der Freigrenze gelten jedoch alle genutzten Bäume des Bestandes als Waldnutzung in Folge höherer Gewalt. Der Prozentwert ist auf die Nutzungsmenge des jeweiligen Nutzungsbestandes zu beziehen.

Unabhängig vom Ausmaß der Rotfäule im Baum ist stets der gesamte Baum als Kalamitätsnutzung zu werten. Nicht von der Rotfäule befallene Bäume im Rahmen der Nutzung des jeweiligen Bestandes stellen keine Kalamitätsnutzung dar. In der Bescheinigung der Bezirksverwaltungsbehörde (siehe Rz 7326) ist das Ausmaß aller genutzten rotfaulen Bäume an der Gesamtnutzung des jeweiligen Bestandes anzugeben, wenn in den jeweiligen Beständen das Schadensausmaß von 30% überschritten wird,

- **Kronenverlichtungen, sofern diese nicht durch waldschädigende Luftschadstoffe (Immissionen) verursacht werden.**

Rz 7338 wird geändert (Erlass über die Ermittlung des Gewinnes aus Waldnutzungen in Folge Höherer Gewalt)

Rz 7338

Als "Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt" unterliegt der positive Saldo zwischen den Einnahmen aus der Kalamitätsnutzung und den damit zusammenhängenden Aufwendungen dem Hälftesteuersatz.

Bei Kalamitätsnutzungen ab dem Veranlagungszeitraum 2016 sind die Einnahmen aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt auf Grundlage von Festmeter-Durchschnittserlösen aus der Jahresgesamtnutzung nach den Sortimentsgruppen Blochholz/Industrieholz/Brennholz zu ermitteln; diese Sortimentsdifferenzierung ist aus den Aufzeichnungen des Forstbetriebes herzuleiten. Zu den Einnahmen

aus Kalamitätsnutzungen gehören Entschädigungen nur insoweit, als sie mit der Kalamität unmittelbar zusammenhängen.

Die Einnahmen sind um die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben einschließlich der im gleichen Gewinnermittlungszeitraum angefallenen direkt zurechenbaren Aufforstungskosten 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,**
- **Gemeinkosten der Holzernte und Vermarktung in Höhe von 5% der der Holzernte und Vermarktung zurechenbaren Lohn- und Gehaltskosten (niedrigere Gemeinkosten können vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden; ab Veranlagungszeitraum 2015),**
- **Fremdarbeiten für Holzernte und Vermarktung,**
- **Maschinenkosten, soweit der Holzernte zurechenbar,**
- **AfA der Forststraßen, soweit diese der Holzernte zurechenbar ist. Bei Forstwegen mit Bitumen-, Asphalt- oder Betondecke kann die Nutzungsdauer mit 15 Jahren, bei einem festen Unterbau mit 10 Jahren und ohne festen Unterbau (Trassenherstellung) mit 5 Jahren angenommen werden.**
- **Kosten der Instandhaltung von Forststraßen, soweit diese der Holzernte zurechenbar und durch die Kalamitätsnutzung verursacht ist (ab Veranlagungszeitraum 2015),**
- **AfA der Fahrzeuge, soweit der Holzernte zurechenbar.**

Die Aufteilung der Kosten ist entsprechend den eingeschlagenen Festmetern anteilig im Verhältnis der Kalamitätsnutzung zur Gesamtnutzung vorzunehmen. Weitere Aufwendungen sind - mit Ausnahme von Aufforstungskosten - nicht abzuziehen.

Bei Kalamitätsnutzungen ab dem Veranlagungszeitraum 2016 sind die Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen weiters um die der Kalamitätsnutzung direkt zurechenbaren Aufforstungskosten (Kosten der Pflanzen und Personalkosten der Auspflanzung) zu kürzen. Davon sind auch Aufforstungskosten betroffen, die nach Ablauf des Gewinnermittlungszeitraumes anfallen. Bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung ist dafür eine Rückstellung für vorbelastete Einnahmen zu bilden, die im Jahr des Kostenanfalles aufzulösen ist.

Rz 7338a wird eingefügt (teilweise Übernahme des Inhaltes des bisherigen Textes der Rz 7338)

Rz 7338a

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 und zu einer Ausgabenkürzung bei den Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt führen. Soweit Zahlungen aus dem Katastrophenfonds nur Ertragsausfälle abgelten, kommt eine Aufwandskürzung nicht in Betracht. Keine Betriebsausgabenkürzung hat bei teilpauschalierten Forstbetrieben, welche die Betriebsausgaben nach § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 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 2015 anzuwenden. Wird das Holz aus der Kalamitätsnutzung am Stock verkauft, sind die Betriebsausgabenprozentsätze des § 3 Abs. 2 Z 2 LuF-PauschVO 2015 anzuwenden. Die Anwendung eines Mischsatzes ist unzulässig, da die LuF-PauschVO 2015 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 2015 die Pauschalierungsverordnung nur zur Gänze anwendbar ist. Entsprechendes gilt im Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2011.

Rz 7369 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7369

Über Antrag sind die nachstehend genannten Einkünfte gleichmäßig verteilt auf drei Jahre, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, zum Normaltarif zu versteuern (§ 37 Abs. 2 EStG 1988). Im Fall des Todes des Steuerpflichtigen während des Verteilungszeitraumes **sind ausstehende** Teilbeträge **der Steuerschuld des Verstorbenen** ~~bei~~ dem (den) Erben **vorzuschreiben; eine Einbeziehung in die eigene Veranlagung des (der) Erben hat nicht stattzufinden (BFG 6.6.2017, RV/3100546/2016)**. Die Verteilung betrifft:

- Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind (zur steuerlichen Behandlung von Grundstücken siehe Rz 5659 ff). Zur Anwendung des Verlustausgleiches ist der Veräußerungsgewinn zu dritteln; jeweils ein Drittel ist mit Verlusten aus derselben Einkunftsquelle auszugleichen.
- Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.
- Entschädigungen iSd § 32 Abs. 1 Z 1 lit. c und d EStG 1988 sind an keine Sieben-Jahres-Klausel gebunden; sie unterliegen auf Antrag der dreijährigen Verteilung.
- Besondere Einkünfte iSd § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 bei Grundstücksveräußerungen vor dem 1.4.2012, wenn seit dem ersten Jahr, für das Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere sechs Jahre verstrichen sind. ~~Eine Verrechnung von Herstellungsaufwand nach § 116 Abs. 5 EStG 1988 ist einer Absetzung von Herstellungsaufwand nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 gleichzuhalten (§ 119 Abs. 5 EStG 1988).~~

~~*Beispiel:*~~

~~*Im Jahre 1997 wird ein Gebäude angeschafft und vermietet. Im Jahre 2002 wird ein Herstellungsaufwand in Höhe von 200.000 Euro getätigt und gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 auf zehn Jahre verteilt. Ende 2010 wird das Gebäude veräußert.*~~

~~*Innerhalb der letzten fünfzehn Jahre vor der Veräußerung sind 9/10 (90%) des gesamten Herstellungsaufwandes (2002 bis 2010), das sind 180.000 Euro, abgesetzt worden. Bei normaler Verteilung des Herstellungsaufwandes auf eine Restnutzungsdauer von angenommen 50 Jahren hätten 9/50 abgesetzt werden dürfen (9 Jahre x 2% = 18% = 36.000 Euro). Die Differenz zwischen der beschleunigten Sonderabsetzung des Herstellungsaufwandes und der rechnerischen AfA beträgt 144.000 Euro (180.000 Euro abzüglich 36.000 Euro). Seit dem ersten Jahr, für das der Herstellungsaufwand in Teilbeträgen abgesetzt wurde (2002), sind mindestens sechs weitere Jahre (2003 bis 2009) verstrichen. Daher unterliegen die besonderen Einkünfte von 144.000 Euro auf Antrag der dreijährigen Verteilung.*~~

Rz 7378 wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 7378

Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr besteht ab 2000 die Möglichkeit, über Antrag die im betreffenden Jahr erzielten positiven Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 **Abs. 3 Z 4** UStG 1994 (siehe dazu Rz 5237 ff) und aus schriftstellerischer Tätigkeit (siehe dazu Rz 5255) gleichmäßig auf das Veranlagungsjahr und die beiden vorangegangenen Jahre zu verteilen. Einkünfte aus einer vortragenden Tätigkeit (vgl. § 17 Abs. 1 EStG 1988) sind nicht begünstigt. Die Erstellung von Schriftwerken im Zusammenhang mit einer vortragenden Tätigkeit (zB Vortragsunterlagen), macht die vortragende Tätigkeit nicht zu einer schriftstellerischen.

Rechtsnachfolger von Künstlern oder Schriftstellern, die Einkünfte gemäß § 22 EStG 1988 erzielen, sind von der Verteilungsbegünstigung ebenfalls erfasst. Die dem Rechtsnachfolger zuzurechnenden Einkünfte, die rückverteilt werden, sind in den beiden Vorjahren auch dem Rechtsnachfolger (und nicht dem Erblasser) zuzurechnen. Bei Inanspruchnahme der Begünstigung im Todesjahr sind allfällige dem Erblasser zuzurechnenden Einkünfte in den beiden Vorjahren diesem und allfällige dem Erben zuzurechnenden Einkünfte in den beiden Vorjahren dem Erben zuzurechnen.

Rz 7592 wird geändert:

Rz 7592

Ein Progressionsvorbehalt kann angewendet werden, wenn dieser in einem Doppelbesteuerungsabkommen, und zwar im Methodenartikel, vorgesehen ist. **Nach VwGH kann der Progressionsvorbehalt bei einer in Österreich unbeschränkt und abkommensrechtlich ansässigen natürlichen Person allerdings auch dann vorgenommen werden, wenn dieser im Doppelbesteuerungsabkommen nicht (ausdrücklich) eingeräumt wurde (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, zu einer nach dem DBA Österreich-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, nur in Italien zu besteuernden Pension).**

Bei Angehörigen der ausländischen diplomatischen und berufskonsularischen Vertretungen und bei unbeschränkt steuerpflichtigen Zweitwohnsitzern erfolgt jedoch im Allgemeinen weiterhin kein Progressionsvorbehalt (siehe näher Rz 326 und Rz 7595).

Rz 7702 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7702

Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die ~~der~~**die** besondere**n** ~~Steuersatz~~**Steuersätze** von 25% **bzw. 27,5%** gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht anwendbar ~~ist~~**sind**, unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug. Daraus ergeben sich folgende materiell-rechtliche Änderungen beim Kapitalertragsteuerabzug gegenüber der Rechtslage vor dem BBG 2011:

- Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter oder nach Art eines stillen Gesellschafters unterliegen ab 1. April 2012 keinem Kapitalertragsteuerabzug mehr. Allerdings sieht § 99 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zur Sicherung des Besteuerungsanspruchs eine **27,5-prozentige (bis 31.12.2015 eine** 25-prozentige**)** Abzugsteuer vor, wenn sich ein beschränkt Steuerpflichtiger still an einem inländischen Unternehmen beteiligt.
- Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen
  - Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie

– Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde

unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug. Allerdings hat der Abzugsverpflichtete gemäß § 93 Abs. 5 zweiter TS EStG 1988 bei ausländischen Wertpapieren bzw. Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde im Zweifel davon auszugehen, dass ein öffentliches Angebot erfolgt ist (siehe Abschnitt 29.5.2.2).

Rz 7704 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7704

Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 liegen inländische Einkünfte vor, wenn sich die auszahlende Stelle nach § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 im Inland befindet.

Bei Einkünften aus

- der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988,
- § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 und
- Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten

liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Ist dies der Fall, ist der inländische Schuldner zugleich nach § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 Abzugsverpflichteter, selbst wenn auch eine inländische auszahlende Stelle vorliegt.

Abzugsverpflichteter inländischer Schuldner ist daher

- bei Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen, Partizipationsscheinen im Sinne des Bankwesen- und Versicherungsaufsichtsgesetzes, Substanzgenussrechten und Anteilen aus körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften die jeweilige Körperschaft;
- bei Zuwendungen gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 die Privatstiftung;

- bei Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten das jeweilige Kreditinstitut.

  Beispiele:

  1. Anleger A hält Aktien an der inländischen X-AG auf seinem Depot bei einer österreichischen Bank; die X-AG schüttet Dividenden aus. Die X-AG hat als inländische Schuldnerin der Kapitalerträge die KESt einzubehalten.

  2. Anleger B hält Aktien an der deutschen Y-AG auf seinem Depot bei einer österreichischen Bank; die Y-AG schüttet Dividenden aus. Die österreichische Bank hat als inländische auszahlende Stelle die KESt einzubehalten.

  *3. Anleger C hält Aktien an der deutschen Z-AG auf seinem Depot bei einer ausländischen Bank; die Z-AG schüttet Dividenden aus. Die Dividenden unterliegen mangels inländischem Schuldner und inländischer auszahlender Stelle keinem KESt-Abzug, sind aber im Rahmen der Veranlagung zu erklären und mit dem besonderen Steuersatz von ~~25%~~**27,5% (bis 31.12.2015 25%)** zu besteuern.*

  4. Anleger D hält Anleihen an einem österreichischen Unternehmen und an einem deutschen Unternehmen auf seinem Depot bei einer österreichischen Bank; bei Kuponauszahlung hat in beiden Fällen die österreichische Bank als inländische auszahlende Stelle die KESt einzubehalten.

  5. Anleger E hat ein Sparbuch bei seiner österreichischen Bank. Für die Zinsen hat diese als inländische Schuldnerin der Kapitalerträge die KESt einzubehalten.

  6. Anleger F erhält Zuwendungen von der österreichischen A-Privatstiftung und der ausländischen B-Stiftung; beide Zuwendungen werden auf seinem Konto bei einer österreichischen Bank gutgeschrieben. Die Ö-Privatstiftung hat als inländische Schuldnerin der Kapitalerträge KESt für die Zuwendung einzubehalten; die Zuwendung der B-Stiftung unterliegt keinem KESt-Abzug.

Die Rz 7710 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

Rz 7710

Die KESt ist gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 grundsätzlich im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge vom Abzugsverpflichteten iSd § 95 Abs. 2 EStG 1988, demnach entweder vom Schuldner der Kapitalerträge, der auszahlenden Stelle oder der depotführenden Stelle abzuziehen und einzubehalten. Die Zuflussbestimmungen des § 95 Abs. 3 EStG 1988 gehen als spezielle Bestimmung sowohl dem § 19 EStG 1988 als auch den Realisationsbestimmungen des BV-Vergleichs vor.

Der Zufluss von Zinsen aus Spar- und Sichteinlagen tritt grundsätzlich im Zeitpunkt des Abschlusses der Einlagen ein. Der Abschluss wird regelmäßig am Ende eines Kalenderjahres

bzw. bei unterjähriger voller Auszahlung der Einlage im Auszahlungszeitpunkt vorgenommen (§ 32 Abs. 5 BWG). Bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termineinlagen und Festgeldern unterliegen der Abschluss und damit der Zuflusszeitpunkt der Zinsen der zivilrechtlichen Vereinbarung. Im Regelfall erlangt der Anleger jedoch im Zeitpunkt des Endes der Laufzeit bzw. im Zeitpunkt der vorzeitigen Auszahlung der Einlage die Verfügungsmacht über den Kapitalertrag. Ein Zufluss der Kapitalerträge und damit die Abzugspflicht sind daher in einem dieser Zeitpunkte gegeben, auch wenn die Einlage über die vereinbarte Laufzeit bestehen bleibt.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Sparbrief weist eine Laufzeit von 18 Monaten auf. Er wird am 10. Jänner 2005 ausgegeben und Ende der vorgesehenen Laufzeit, das ist der 10. Juli 2012, eingelöst. Die Abzugspflicht für den Kapitalertrag entsteht am 10. Juli 2012. Wäre der Sparbrief vorzeitig am 25. Mai 2011 eingelöst worden, wäre in diesem Zeitpunkt die Abzugspflicht entstanden. Hätte der Anleger das Kapital aus dem Sparbrief über dessen Laufzeit hinaus als Einlage bei der Bank bis 31. Dezember 2012 "stehen gelassen", so wäre die Abzugspflicht für den Kapitalertrag aus dem Sparbrief dennoch am 10. Juli 2012 entstanden.*

Die Abzugspflicht für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren entsteht im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge. Trifft die Abzugspflicht den Emittenten, so richtet sich die Fälligkeit nach den jeweiligen Anleihebedingungen. Ist nicht der Emittent zum Steuerabzug verpflichtet, sondern eine auszahlende Stelle iSd § 95 Abs. 2 EStG 1988 (kuponauszahlende Bank), so ist für den Zeitpunkt des Steuerabzugs die Fälligkeit der Kuponauszahlung gegenüber dem Kuponinhaber maßgeblich.

Die Fälligkeit von Kapitalerträgen aus Wertpapierpensionsgeschäften sowie aus Wertpapierleihegeschäften richtet sich nach den bei Abschluss festgelegten Bedingungen, bei Wertpapierpensionsgeschäften ohne unterdrücktem Kupon nach der Kuponfälligkeit.

Inländische Beteiligungserträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen an jenem Tag zu, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988.

Bei ausländischen Beteiligungserträgen, die über eine inländische auszahlende Stelle zufließen, ist für Zwecke des KESt-Abzuges auf den tatsächlichen Zufluss abzustellen (Gutschrift auf dem Konto des Anlegers).

Bei sonstigen Bezügen aus Aktien oder Anteilen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung (zB verdeckte Ausschüttungen) gilt gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 als Zuflusszeitpunkt für Zwecke des KESt-Abzuges der Zufluss iSd § 19 EStG 1988.

Zuwendungen von Privatstiftungen fließen beim Begünstigten gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988, sofern sie vom Stiftungsvorstand beschlossen wurden, an jenem Tag zu, der im Beschluss als Tag der Zuwendung bestimmt ist. Sofern im Beschluss kein Tag der Zuwendung bestimmt ist, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens. Bei Zuwendungen ohne Vorliegen eines Beschlusses ist der Zufluss gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mit der Zuwendung an den Begünstigten anzunehmen.

Bei Erträgen aus Wertsteigerungen und Derivaten ist der KESt-Abzug gemäß § 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens gemäß § 19 EStG 1988 vorzunehmen. Maßgeblich für den KESt-Abzug ist daher der Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungserlöses.

Zum Zeitpunkt des KESt-Abzuges bei Depotentnahmen siehe Rz **7718**~~7766~~, zum Zeitpunkt des KESt-Abzuges bei~~m~~ **Entstrickung**~~Wegzug~~ iSd § 27 Abs. 6 Z 1 iVm § 95 Abs. 3 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988 siehe Rz ~~7718~~**7715**.

Der Abschnitt 29.3 wird zum Abschnitt 29.4. Die Rz 7711 bis 7713 werden in die Rz 7718 bis 7720a überführt und zum Teil wie folgt geändert (Verweisanpassungen):

Rz ~~7711~~ 7718

Nach § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988 werden die Entnahme und das sonstige Ausscheiden von Wertpapieren aus dem Depot als der Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gleichgestellte steuerpflichtige Vorgänge normiert. Die Veräußerungsfiktion führt daher, wenn keine der Ausnahmen im Zusammenhang mit Depotübertragungen zur Anwendung kommt (siehe dazu ausführlich Abschnitt 20.2.2.4.3), zur Steuerpflicht des Entnahmevorgangs.

Die Besteuerung der Depotentnahme findet dabei durch Kapitalertragsteuerabzug statt. Die übertragende depotführende Stelle hat im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge – bei der Entnahme aus dem Depot ist das gemäß § 95 Abs. 3 Z 3 zweiter Teilstrich EStG 1988 der Entnahmezeitpunkt – die Kapitalertragsteuer einzubehalten. Die Bemessungsgrundlage ist dabei gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Entnahme und den Anschaffungskosten.

Rz ~~7712~~ 7719

Da aufgrund der Veräußerungsfiktion die für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer notwendige – und aus verfassungsrechtlicher Sicht gebotene – Liquidität auf Seiten des Depotinhabers nicht in allen Fällen gegeben sein muss, sieht die Bestimmung des § 95 Abs. 3 Z 3 letzter Satz EStG 1988 ein Zurückbehaltungsrecht des Abzugsverpflichteten vor. Dieses Zurückbehaltungsrecht steht nur in jenen Fällen zu, in denen Wirtschaftsgüter und Derivate vom Abzugsverpflichteten herauszugeben sind, somit nur in den Fällen der Entnahme aus dem Depot.

Gemäß § 27 Abs. 6 Z **2**~~1 lit. a~~ EStG 1988 gelten die Entnahme und das sonstige Ausscheiden aus dem Depot als Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988. Die Abzugspflicht entsteht in diesen Fällen gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zuflusses, somit des tatsächlichen Ausscheidens aus dem Depot. Solange sich die betroffenen Wertpapiere auf dem Depot befinden, wird der Tatbestand der Depotentnahme daher nicht erfüllt, womit es weder zu einem fiktiven Zufluss von Erträgen, noch zu einer daran knüpfenden Abzugsverpflichtung kommt.

Rz ~~7712a~~ 7720

Die Wirkung des Zurückbehaltungsrechts ist daher weder die Schaffung eines entsprechenden Haftungsfonds für Abgabenschulden des Depotinhabers noch die Schaffung von Liquidität, sondern die Verhinderung der Erfüllung des steuerpflichtigen Entnahmetatbestandes: Solange die depotführende Stelle die entsprechenden Wertpapiere nicht ausfolgt oder überträgt, findet auch keine Depotentnahme statt. Ohne Depotentnahme trifft die depotführende Stelle auch keine Abzugsverpflichtung, womit weder eine Liquiditätslücke eintreten kann noch Risiken und Kosten der Verwertung vorhanden sind.

Die depotführende Stelle kann die herauszugebenden Wertpapiere so lange zurückbehalten, bis der Depotinhaber die voraussichtlich anfallende Kapitalertragsteuer zur Verfügung stellt. Die depotführende Stelle hat somit vor der Ausfolgung oder Übertragung zu beurteilen, in welcher Höhe die Steuerschuld voraussichtlich entstehen wird. Dabei ist der (bis zur tatsächlichen Entnahme zu adaptierende) gemeine Wert den steuerlichen Anschaffungskosten gegenüberzustellen.

> *Beispiel 1:*
>
> *A möchte sich die auf seinem Depot verwahrten Aktien ausfolgen lassen. Die Anschaffungskosten der Aktien betragen 100, der gemeine Wert (Kurswert) beträgt 120. Auf dem Verrechnungskonto des A befindet sich ein Guthaben von 2.*
>
> *Die depotführende Stelle muss im Zeitpunkt der Ausfolgung KESt in Höhe von 5**,5** (2**7,**5% von 20) abziehen. Da A lediglich über ein Guthaben von 2 verfügt, ist die depotführende Stelle berechtigt, die Ausfolgung bis zum Ersatz des fehlenden KESt-Betrages in Höhe von 3**,5** zurückzubehalten.*

Der Abschnitt 29.4 samt Unterabschnitten wird zum Abschnitt 29.3. samt Unterabschnitten. Die Rz 7714 bis 7720a werden in die Rz 7711 bis 7717a überführt und wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

Rz ~~771~~47711

Bei der aufgrund des Eintritts von Umständen, die ~~zum Verlust~~ **zur Einschränkung** des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 oder eines Derivats iSd § 27 Abs. 4 EStG 1988 führen (**Entstrickung**~~Wegzug~~), entstehenden Steuerpflicht (§ 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988; siehe dazu ausführlich Abschnitt 20.2.2.**4**~~5~~) hängt die Art der Erhebung der Steuer – im Veranlagungsweg oder durch Kapitalertragsteuerabzug – von verschiedenen Kriterien ab.

Rz ~~7715~~7712

Wenn **von der Entstrickung** ~~vom Wegzug~~ verbriefte (depotfähige) und auf einem Wertpapierdepot iSd BWG tatsächlich verwahrte Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 betroffen sind – insoweit also durch **die Entstrickung**~~den Wegzug~~ „inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen" iSd § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erzielt werden – findet die steuerliche Erfassung grundsätzlich im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs

statt. Eine Ausnahme besteht dabei für Wirtschaftsgüter und Derivate, auf die **kein**~~der 25-prozentige~~ Sondersteuersatz ~~nicht~~ anwendbar ist (gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988). Diese können ebenso wie die sonstigen nicht verbrieften Wirtschaftsgüter und Derivate nur im Rahmen der Veranlagung erfasst werden (siehe dazu Abschnitt 20.5.1).

Rz ~~7716~~7713

Da die abzugsverpflichteten depotführenden Stellen in der Regel keine Kenntnis über das Vorliegen von die **Entstrickung**~~Wegzug~~sbesteuerung auslösenden Umständen haben, sieht § 94 Z 7 EStG 1988 als Ausnahme vom Grundsatz der Steuererhebung im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs vor, dass bei Einkünften gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 – bei~~m~~ **Entstrickung**~~Wegzug~~ – grundsätzlich keine Kapitalertragsteuer abzuziehen ist.

Rz ~~7716a~~7713a

Diese Ausnahme gilt jedoch dann nicht, wenn der Abzugsverpflichtete vom Steuerpflichtigen über **die Entstrickung**~~dessen Wegzug~~ informiert wird. Meldet der Steuerpflichtige somit seinen Wegzug, hat die abzugsverpflichtete depotführende Stelle – im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge – den Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen (§ 94 Z 7 erster Satz EStG 1988). Sind Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten vorhanden, gilt dabei der Schuldner der Kapitalerträge (§ 93 Abs. 2 Z 1 zweiter Satz EStG 1988) als depotführende Stelle im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 2 lit. a EStG 1988.

Rz ~~7716b~~7713b

Als **Entstrickung**~~Wegzug~~ **gelten**~~gilt dabei nicht nur eine Wohnsitzverlegung, sondern~~ entsprechend § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 sämtliche Umstände, die zu**r**~~m~~ **Einschränkung**~~Verlust~~ des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes oder Derivates iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 führen (siehe dazu ausführlich Abschnitt 20.2.2.**4**~~5~~.1). Die Verlagerung der **Entstrickung**~~Wegzug~~sbesteuerung in die Sphäre der – als Abzugsverpflichtete – den Kapitalertragsteuerabzug abwickelnden depotführenden Stellen findet somit beispielweise auch dann statt, wenn – trotz des unveränderten Wohnsitzes und eines unveränderten Depotbestandes – eine unentgeltliche Übertragung der sich auf dem Depot befindlichen

Wirtschaftsgüter und Derivate auf eine im Ausland ansässige Person gemeldet wird. Bei Übertragungen auf eine ausländische depotführende Stelle hat die übertragende depotführende Stelle im Zweifel davon aus**zu**gehen, dass auf einen beschränkt Steuerpflichtigen übertragen wird.

Rz ~~7717~~7714

Besteht aufgrund **der gemeldeten Entstrickung**~~des gemeldeten Wegzugs~~ eine Pflicht zum Kapitalertragsteuerabzug, ist vom Abzug hingegen abzusehen, wenn der Steuerpflichtige einen Abgabenbescheid vorlegt, in dem gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. **a**~~b~~ **oder lit. d** EStG 1988 über die durch **die Entstrickung**~~den Wegzug~~ entstandene Steuerschuld abgesprochen wurde**; dies gilt sowohl für Fälle der Nichtfestsetzung als auch für Fälle der Ratenzahlung**. Ein solcher Bescheid kann bis zum Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 vorgelegt werden. Zu beachten ist allerdings, dass **sowohl** der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld **als auch der Antrag auf Ratenzahlung** nur in der das **Entstrickung**~~Wegzug~~sjahr betreffenden Steuererklärung gestellt werden kann (siehe dazu Abschnitt 20.2.2.~~5~~**4**.9 **und 20.2.2.4.10**).

Rz ~~7717a~~7714a

Da **sowohl** das Nichtfestsetzungskonzept **als auch das Ratenzahlungskonzept** nur **bei Einschränkungen des Besteuerungsrechts gegenüber einem** ~~beim Wegzug in einen~~ Mitgliedstaat der Europäischen Union oder **einem** ~~in einen~~ Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes zum Tragen kommt, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, kann **bei Einschränkungen gegenüber** ~~beim Wegzug in~~ Drittstaaten ein solcher Bescheid nicht vorgelegt werden. Wird daher dem Abzugsverpflichteten **die Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber einem** ~~der Wegzug in einen~~ solchen **Dritts**~~S~~taat gemeldet, ist im Zuflusszeitpunkt stets der Kapitalertragsteuerabzug durchzuführen.

Rz ~~7717b~~7714b

Erklärt der Steuerpflichtige die **entstrickung**~~wegzug~~sbedingten Einkünfte – allenfalls mit Beantragung der Nichtfestsetzung **oder Ratenzahlung** der entstandenen Steuerschuld – trotz Meldung an die depotführende Stelle im Rahmen der Veranlagung des

Entstrickung~~Wegzugs~~jahres und legt er der depotführenden Stelle den ESt-Bescheid nicht bis zum Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge vor, wird die abgezogene KESt im Rahmen der ~~Neuf~~**F**estsetzung **der Steuerschuld (allenfalls auch nachträglich)** entsprechend angerechnet.

Rz ~~7718~~7715

Wie generell bei allen Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen darf der Abzugsverpflichtete auch beim Wegzug den Kapitalertragsteuerabzug nur im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge vornehmen (§ 95 Abs. 3 EStG 1988).

Um die für den Abzug und die Abfuhr der Kapitalertragsteuer notwendige Liquidität zu gewährleisten, wird der Zufluss nicht im Zeitpunkt **der Entstrickung**~~des Wegzugs~~ oder der Meldung **der Entstrickung**~~des Wegzugs~~ angeordnet, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt vorgesehen. Die Kapitalerträge gelten dabei erst im Zeitpunkt einer tatsächlichen Veräußerung oder einer Entnahme bzw. eines sonstigen Ausscheidens aus dem Depot als zugeflossen (§ 95 Abs. 3 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988). Sind Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten vorhanden, gelten die Erträge nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 als zugeflossen. Im Falle des Zuflusses aufgrund eines – liquiditätslos erfolgenden – Depotentnahmetatbestands steht dem Abzugsverpflichteten das Zurückbehaltungsrecht des § 95 Abs. 3 Z 3 letzter Satz EStG 1988 zu. Durch den nach hinten verschobenen Zuflusszeitpunkt kommt somit das Nichtfestsetzungskonzept faktisch auch für Drittstaaten iSd § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 zum Tragen.

Rz ~~7719~~7716

Die im **Entstrickung**~~Wegzugs~~fall relevante steuerliche Bemessungsgrundlage ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt **der Entstrickung**~~des Wegzugs~~ und den Anschaffungskosten; für diesen Betrag ist pro Position ein Merkposten zu bilden, wobei eingetretene Wertminderungen höchstens im Umfang dieser des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen sind, wenn sie nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden (§ 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988)**, zur Berücksichtigung siehe Rz 6156d**. Für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs ist dabei davon auszugehen, dass der

Zeitpunkt **der Entstrickung**~~des Wegzugs~~ dem Zeitpunkt der Meldung des Wegzugs entspricht (§ 93 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988; bei unentgeltlichen Übertragungen von Todes wegen entspricht der Tag der Vorlage des Einantwortungsbeschlusses dem Tag der Meldung). Bei anteiliger Veräußerung bzw. Entnahme ist der Merkposten anteilig aufzulösen.

Um die Vornahme des Kapitalsteuerabzugs zu vereinfachen und das Vorhandensein der Liquidität zu sichern, ist die Höhe der Steuer jedoch mit dem erzielten Erlös oder dem gemeinen Wert im Zeitpunkt einer Entnahme oder eines sonstigen Ausscheidens aus dem Depot begrenzt (§ 95 Abs. 3 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988). Eine bestehende, über diesen Betrag hinausgehende Steuerschuld ist im Wege der Veranlagung zu erklären.

Rz ~~7720~~7717

Wird **die Entstrickung**~~der Wegzug~~ durch den Steuerpflichtigen dem Abzugsverpflichteten nicht gemeldet, findet ein Kapitalertragsteuerabzug **anlässlich der Entstrickung** nicht statt. Die Besteuerung hat in diesem Fall im Rahmen der Veranlagung stattzufinden, wobei allenfalls das Nichtfestsetzungskonzept des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. **a**~~b~~ EStG 1988 **bzw. das Ratenzahlungskonzept des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. d EStG 1988** zur Anwendung kommt.

Rz ~~7720a~~7717a

Ebenso wenig findet ein Kapitalertragsteuerabzug statt, wenn der Wegzug **oder die Übertragung an eine natürliche Person** gemeldet wird, aber noch vor dem Zufluss der Kapitalerträge ein Abgabenbescheid vorgelegt wird, in dem gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. **a**~~b~~ EStG 1988 über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld abgesprochen wurde. Kommt es in einem solchen Fall zu einer Veräußerung, findet die Besteuerung im Rahmen der Veranlagung statt.

Beispiele zum KESt-Abzug beim Wegzug:

Beispiel 1:

A hat bei seiner Bank ein Sparbuch sowie ein Wertpapierdepot, auf dem Anleihen und Aktien verwahrt sind (es handelt sich um nach dem 31.3.2012 erworbenes Vermögen). Im Juli 2014 zieht A nach Deutschland. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Aktien um 1.000 über den Anschaffungskosten, bei den Anleihen sind seit dem letzten Kupon 50 an Zinsen aufgelaufen. Auf dem Sparbuch sind bis zum Wegzugszeitpunkt Zinsen von 100 angelaufen, aber noch nicht gutgeschrieben worden.

A meldet seiner Bank den Wegzug, womit grundsätzlich KESt-Abzugspflicht besteht.

Die Bank hat grundsätzlich sowohl für den Substanzgewinn bei den Aktien (1.000), als auch für die aufgelaufenen Zinsen bzw. Stückzinsen bei den Anleihen (50) und beim Sparbuch (100) KESt einzubehalten: Es liegt ein Fall der Wegzugsbesteuerung vor, der grundsätzlich nach § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 steuerpflichtig ist und auch Stückzinsen umfasst. Die Abzugspflicht der Bank ergibt sich aus § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, da sie im Hinblick auf die Aktien und Anleihe depotführende Stelle ist und im Hinblick auf das Sparbuch gemäß § 94 Z 7 letzter Satz EStG 1988 als depotführende Stelle gilt.

*Der KESt-Abzug wird jedoch nicht sofort vorgenommen, sondern erst im Zuflusszeitpunkt, womit der relevante Steuerbetrag von der Bank evident gehalten werden muss. Solange sich die Wertpapiere auf dem Depot befinden, kommt es zu keinem Zufluss. Werden etwa die Aktien zu einem späteren Zeitpunkt veräußert, ist KESt einzubehalten, höchstens jedoch bis zu einem Betrag von 2**7**~~5~~0 (2**7,**5% von 1.000). Werden die Sparbuchzinsen gutgeschrieben, findet ein Zufluss statt und die KESt ist einzubehalten.*

A kann den KESt-Abzug vermeiden, indem er der Bank einen Abgabenbescheid vorweist.

Beispiel 2:

*B hat bei seiner Bank ein Wertpapierdepot, auf dem Zertifikate verwahrt sind. Im Jahr 1**6**~~1~~ zieht B nach Ungarn und meldet den Wegzug seiner Bank. Aufgrund der Meldung entsteht die grundsätzliche Verpflichtung der Bank, im Zuflusszeitpunkt den KESt-Abzug vorzunehmen. Im Jahr 1~~3~~**8** veräußert B die Zertifikate. Wenn er bis zum Veräußerungszeitpunkt seiner Bank keinen Abgabenbescheid, in dem über die **Entstrickungs**~~Wegzugs~~besteuerung abgesprochen wird, vorweisen kann, muss die Bank den KESt-Abzug vornehmen.*

Beispiel 3:

C hat bei seiner Bank ein Wertpapierdepot, auf dem Investmentfondsanteile verwahrt sind. Im Jahr 1 zieht C nach Frankreich. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Investmentfondsanteile um 100 über den Anschaffungskosten. C meldet den Wegzug allerdings erst im Jahr 2 seiner Bank. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Investmentfondsanteile um 150 über den Anschaffungskosten. Im Jahr 3 veräußert C die Investmentfondsanteile mit einem Gewinn von 200.

*Aufgrund der Meldung entsteht die grundsätzliche Verpflichtung der Bank, im Zuflusszeitpunkt den KESt-Abzug vorzunehmen. Da aufgrund der Fiktion des § 93 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 für Zwecke des KESt-Abzugs davon auszugehen ist, dass der Zeitpunkt des Wegzugs dem Zeitpunkt der Meldung des Wegzugs entspricht, beträgt die KESt-Bemessungsgrundlage 150. Da der bei der Veräußerung der Investmentfondsanteile **im Jahr 3** vorzunehmende KESt-Abzug iHv **41,25**~~37,5~~ (2**7,**5% von 150) zu hoch ist (steuerpflichtig sind nur 2**7,**5), kann C den übersteigenden Betrag im Rahmen der Veranlagung ~~zu~~rückerstattet bekommen.*

Beispiel 4:

D hat bei seiner Bank ein Wertpapierdepot, auf dem Investmentfondsanteile verwahrt sind. Im Jahr 1 meldet D seiner Bank den kurz bevorstehenden Wegzug nach Frankreich. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Investmentfondsanteile um 100 über den Anschaffungskosten. Der tatsächliche Wegzug erfolgt erst im Jahr 2. Zu diesem Zeitpunkt liegt der gemeine Wert der Investmentfondsanteile um 150 über den Anschaffungskosten. Im Jahr 3 veräußert D die Investmentfondsanteile mit einem Gewinn von 200.

*Aufgrund der Meldung entsteht die grundsätzliche Verpflichtung der Bank, im Zuflusszeitpunkt den KESt-Abzug vorzunehmen. Da aufgrund der Fiktion des § 93 Abs. 5 dritter Teilstrich EStG 1988 für Zwecke des KESt-Abzugs davon auszugehen ist, dass der Zeitpunkt des Wegzugs dem Zeitpunkt der Meldung des Wegzugs entspricht, beträgt die KESt-Bemessungsgrundlage 100. Da der bei der Veräußerung der Investmentfondsanteile vorzunehmende KESt-Abzug iHv 2**7,**5 zu niedrig ist (steuerpflichtig sind 2**7,**5% von 150), hat D den übersteigenden Betrag im Rahmen der Veranlagung zu erklären.*

Rz 7728 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7728

Ist zwar der gemeine Wert im Zeitpunkt des Depotzuganges bekannt, der Anschaffungszeitpunkt hingegen nicht, sieht die Pauschalbewertungsvorschrift zudem eine Anschaffungszeitpunktfiktion vor. Dem je nach Art der Kapitalanlage zeitlich abgestuften Inkrafttreten des neuen Kapitalbesteuerungssystems entsprechend (§ 124b Z 185 lit. a EStG 1988) wird dabei die Anschaffung von steuerverfangenem Neubestand fingiert:

- bei Anteilen an Körperschaften und Anteilen an Kapitalanlagefonds und an § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden wird eine entgeltliche Anschaffung am 1.1.2011,
- bei allen anderen Wirtschaftsgütern und Derivaten wird eine entgeltliche Anschaffung am 1.4.2012 angenommen, es sei denn, der tatsächliche Emissionszeitpunkt der Wirtschaftsgüter und Derivate liegt nach diesem Stichtag (diesfalls ist der spätere tatsächliche Emissionsstichtag maßgeblich).

Der Steuerpflichtige kann bei Anwendung dieser Fiktion den tatsächlichen Anschaffungszeitpunkt im Rahmen der Veranlagung zum besonderen Steuersatz **von 27,5%** gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 nachweisen.

Beispiel 1:

A legt am 15.10.2012 eine am 2.5.2011 erworbene Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage ist 100. Seit dem Anschaffungszeitpunkt sind bereits 18 Monate vergangen, daher werden die pauschalen Anschaffungskosten mit dem um 9% reduzierten gemeinen Wert von 100, somit 91 angesetzt.

Beispiel 2:

A legt am 15.10.2012 eine Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage ist 100. Da der Anschaffungszeitpunkt ebenfalls unbekannt ist, wird eine Anschaffung am 1.1.2011 fingiert. Seit dem fingierten Anschaffungszeitpunkt sind bereits 22 Monate vergangen, daher werden die pauschalen Anschaffungskosten mit dem um 11% reduzierten gemeinen Wert von 100, somit 89 angesetzt.

Beispiel 3:

A überträgt am 15.10.2025 ein Zertifikat mit unbekannten Anschaffungskosten von seinem ausländischen Depot auf sein inländisches Depot. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage ist 100. Da der Anschaffungszeitpunkt ebenfalls unbekannt ist, wird eine Anschaffung am 1.4.2012 fingiert. Seit dem fingierten Anschaffungszeitpunkt sind mehr als 100 Monate vergangen, womit der gemeine Wert um mehr als 50% reduziert werden müsste. Die pauschalen Anschaffungskosten werden daher mit dem um 50% reduzierten gemeinen Wert von 100, somit 50 angesetzt.

Rz 7730 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7730

Ist im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot ein Wert – etwa der Veräußerungserlös oder der gemeine Wert bei der Entnahme aus dem Depot – vorhanden, werden die nicht bekannten Anschaffungskosten aus dem vorhandenen Wert abgeleitet.

Dieser Fall tritt dann ein, wenn im Zeitpunkt des Depotzuganges weder die Anschaffungskosten bekannt, noch ein Kurs- oder Handelswert vorhanden war und der gemeine Wert durch die depotführende Stelle auch nicht mit zumutbarem Aufwand auf sonstige Weise festgestellt werden konnte, womit die Bewertungsvorschrift des § 93 Abs. 4 erster und zweiter Satz EStG 1988 nicht zur Anwendung gekommen ist (siehe oben Abschnitt 29.5.1.1.1).

Nach § 93 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988 werden dabei die Anschaffungskosten mit dem halben gemeinen Wert im Zeitpunkt der Realisierung – dem Zeitpunkt, in dem das Wertpapier aus dem Depot ausscheidet – fingiert. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher

genau **27,5% (bis 31.12.2015** 25%**)** des halben gemeinen Wertes im Zeitpunkt des Realisierungsvorganges.

Beispiel 4:

A legt am 15.10.2012 eine Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Die Aktie wird nicht gehandelt und der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage kann nicht festgestellt werden. Einige Jahre später wird die Aktie um 140 verkauft. Die für den KESt-Abzug notwendigen, aber unbekannten Anschaffungskosten werden in Höhe des halben Veräußerungserlöses, somit 70 fingiert.

Beispiel 5:

A legt am 15.10.2012 eine Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Die Aktie wird nicht gehandelt und der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage kann nicht festgestellt werden. Einige Jahre später wird die Aktie aus dem Depot entnommen. Im Zeitpunkt der Depotentnahme wird die Aktie gehandelt und hat einen Kurswert von 140. Die für den KESt-Abzug notwendigen, aber unbekannten Anschaffungskosten werden in Höhe des halben gemeinen Wertes im Zeitpunkt der Depotentnahme, der dem Kurswert entspricht, somit 70 fingiert.

Rz 7731 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7731

Ist im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot kein gemeiner Wert vorhanden, sind jedoch entweder die tatsächlichen oder die nach § 93 Abs. 4 erster und zweiter Satz EStG 1988 pauschal ermittelten (siehe dazu Abschnitt 29.5.1.1.3.2) Anschaffungskosten bekannt, wird der nicht vorhandene gemeine Wert von den bekannten Anschaffungskosten abgeleitet.

Nach § 93 Abs. 4 dritter Satz EStG 1988 wird der halbe gemeine Wert im Zeitpunkt der Realisierung den Anschaffungskosten gleichgesetzt, womit der gemeine Wert den doppelten Anschaffungskosten entspricht. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher genau **27,5% (bis 31.12.2015** 25%**)** der Anschaffungskosten.

Beispiel 6:

A legt am 15.10.2012 eine Aktie mit unbekannten Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Da die Aktie börsennotiert ist, womit der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage festgestellt werden kann, werden die Anschaffungskosten pauschal mit 300 angesetzt. Einige Jahre später wird die Aktie aus dem Depot entnommen. Im Zeitpunkt der Depotentnahme wird die Aktie nicht mehr gehandelt und der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depotentnahme kann nicht festgestellt werden. Der für den KESt-Abzug notwendige, aber unbekannte halbe gemeine Wert wird in Höhe der

bekannten Anschaffungskosten, somit 300 fingiert. Der gemeine Wert beträgt daher 600.

Rz 7735 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7735

Als Anschaffungskosten hat die depotführende Stelle den gemeinen Wert des Wertpapieres zum 1.4.2012 anzusetzen. Um auch jene Fälle zu erfassen, in denen der gemeine Wert zum 1.4.2012 nicht bekannt, allerdings im Zeitpunkt eines späteren Realisierungsvorganges ein Wert vorhanden ist, sind die Bestimmungen des § 93 Abs. 4 dritter und vierter Satz EStG 1988 sinngemäß anzuwenden, womit die Anschaffungskosten von einem im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Depot bekannten Wert abgeleitet werden können.

Beispiel 1:

A erwirbt am 1.6.2011 über seine depotführende Hausbank eine börsennotierte Aktie. Die Anschaffungskosten können von der Hausbank aus technischen Gründen noch nicht aufgezeichnet werden. Es kommt die Pauschalbewertungsvorschrift des § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 zur Anwendung. Die Anschaffungskosten werden mit dem Kurswert am 1.4.2012, vermindert um den in der Wertpapier-Anschaffungskosten-Verordnung vorgesehenen Wert fingiert.

Beispiel 2:

A erwirbt am 1.6.2011 über seine depotführende Hausbank eine börsennotierte Aktie. Die Anschaffungskosten können von der Hausbank aus technischen Gründen noch nicht aufgezeichnet werden und A hebt die ihm übermittelte Transaktionsbestätigung nicht auf. Die Börsennotierung wird kurze Zeit nach dem Erwerb beendet.

Am 1.4.2012 sind der Hausbank die Anschaffungskosten nicht bekannt und können auch nicht von A nachgewiesen werden. Aufgrund der fehlenden Börsennotierung kann der gemeine Wert am 1.4.2012 ebenso nicht festgestellt werden, womit die Pauschalbewertungsvorschrift des § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen kann. Die Anschaffungskosten werden daher gemäß § 93 Abs. 4 dritter und vierter Satz EStG 1988 erst im Zeitpunkt einer späteren Realisierung ermittelt werden können.

Die gemäß § 124b Z 185 EStG 1988 abgeleiteten Anschaffungskosten sind einem späteren Kapitalertragsteuerabzug zugrunde zu legen, wobei die Abgeltungswirkung gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 zum Tragen kommt. Der Nachweis der tatsächlichen Anschaffungskosten kann allerdings im Wege der Veranlagung erfolgen. Für diesen Zweck haben die Steuerpflichtigen im Rahmen der Veranlagung die tatsächliche Höhe der Einkünfte (ermittelt anhand der tatsächlichen Anschaffungskosten) und die bereits einbehaltene KESt anzugeben. Beträgt die

von der depotführenden Stelle einbehaltene KESt mehr als **27,5% (bis 31.12.2015** 25%**)** der tatsächlichen Einkünfte, wird der übersteigende Betrag rückerstattet. Die gemäß § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 abgeleiteten Anschaffungskosten gehen zudem in die Bildung des gleitenden Durchschnittspreises gemäß § 27 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 ein.

Rz 7739 wird wie folgt geändert (AbgÄG 2015):

Rz 7739

Nach der dritten Fiktion hat der Abzugsverpflichtete davon auszugehen, dass bei der Meldung **der Entstrickung**~~des Wegzugs~~ durch den Steuerpflichtigen der Zeitpunkt **der Entstrickung**~~des Wegzugs~~ dem Zeitpunkt der Meldung entspricht.

Bei Vorliegen von Umständen, die zu**r**~~m~~ **Einschränkung**~~Verlust~~ des Besteuerungsrechts Österreichs im Verhältnis zu anderen Staaten führen – ~~Wegzug im Sinne des~~ § 27 Abs. 6 Z 1 ~~lit. b~~ EStG 1988 – hat die depotführende Stelle den Kapitalertragsteuerabzug durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige **die Entstrickung**~~den Wegzug~~ meldet (§ 94 Z 7 EStG 1988). Die Bemessungsgrundlage ist dabei gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Eintritts der Umstände und den Anschaffungskosten. Die Fiktion bewirkt somit, dass der Abzugsverpflichtete den genauen Zeitpunkt des Eintritts der Umstände nicht ermitteln muss, sondern die Bemessungsgrundlage mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Meldung und den Anschaffungskosten anzunehmen hat. Dies gilt analog im Fall **der Entstehung des Besteuerungsrechts**~~e des Zuzugs~~.

Sind daher die Umstände, die zu**r**~~m~~ **Einschränkung**~~Verlust~~ des Besteuerungsrechts Österreichs geführt haben, bereits vor der Meldung eingetreten, hat der Steuerpflichtige im Rahmen der Veranlagung den genauen Zeitpunkt anzugeben, damit die Besteuerung ausgehend vom gemeinen Wert im tatsächlichen Zeitpunkt des Eintritts der Umstände korrekt vorgenommen werden kann.

Rz 7751 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7751

Gemäß § 93 Abs. 6 EStG 1988 hat eine depotführende Stelle den Verlustausgleich gemäß § 27 Abs. 8 EStG 1988 durchzuführen und beim Kapitalertragsteuerabzug zu berücksichtigen. Der Verweis auf § 27 Abs. 8 EStG 1988 bringt zum Ausdruck, dass die darin enthaltenen Einschränkungen auch bei Durchführung des Verlustausgleichs durch die depotführende Stelle zu berücksichtigen sind. Geht die depotführende Stelle bei ausländischen Forderungswertpapieren von einem öffentlichen Angebot aus und nimmt sie daher einen KESt-Abzug vor, können Kapitalerträge aus diesen Forderungswertpapieren in den Verlustausgleich einbezogen werden; eine allfällige Korrektur hat in der Veranlagung zu erfolgen. Weiters ist Folgendes zu beachten:

- […]
- Fallen zunächst negative Einkünfte und zeitgleich oder später positive Einkünfte an, sind die negativen Einkünfte gegen die positiven Einkünfte zu verrechnen und der Kapitalertragsteuerabzug von einem allfälligen positiven Saldo vorgenommen werden (§ 93 Abs. 6 Z 1 EStG 1988).

  Beispiele:

  1. *A hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres ~~1~~**X**3 veräußert er die Aktien mit einem Verlust von 50, im September des Jahres ~~1~~**X**3 macht er bei der Veräußerung der Anleihen einen Gewinn von 100. Der Verlust von 50 ist mit dem Gewinn zu verrechnen; die X-Bank zieht daher KESt in Höhe von **13,75 (bis 31.12.2015 von** 12,5**)** ab und führt diese bis 15. November ab.*
  2. *A hat sowohl auf dem Depot 1, als auch auf dem Depot 2 der X-Bank Aktien an der Y-AG. Im September des Jahres ~~1~~**X**3 veräußert er gleichzeitig sämtliche Aktien an der Y-AG. Aufgrund der unterschiedlichen Anschaffungskosten macht er bei der Veräußerung der Aktien vom Depot 1 einen Gewinn in Höhe von 100, bei der Veräußerung der Aktien vom Depot 2 einen Verlust in Höhe von 50. Der Verlust von 50 ist mit dem Gewinn zu verrechnen; die X-Bank zieht daher KESt in Höhe von **13,75 (bis 31.12.2015 von** 12,5**)** ab und führt diese bis 15. November ab.*

- Fallen dagegen zunächst positive Einkünfte und später negative Einkünfte an, soll die für die positiven Einkünfte einbehaltene Kapitalertragsteuer in jenem KESt-Vorauszahlungszeitraum, in den die negativen Einkünfte fallen, gutgeschrieben werden

können. Die Gutschrift ist mit **27,5% (bis 31.12.2015** 25%**)** der negativen Einkünfte gedeckelt (§ 93 Abs. 6 Z 2 EStG 1988).

Beispiele:

1. *B hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien der Y-AG. Im Jänner des Jahres ~~1~~**X**3 erhält B eine Dividende von 75 gutgeschrieben, die Y-AG hat KESt in Höhe von **27,5** **(bis 31.12.2015** 25**)** abgezogen und binnen einer Woche abgeführt. Im Juli des Jahres ~~1~~**X**3 erleidet B bei der Veräußerung der Aktien einen Verlust von 50. Dem Anleger kann KESt in Höhe von **C** gutgeschrieben werden; die X-Bank hat die Gutschrift im Rahmen der KESt-Vorauszahlung zum 15. September zu berücksichtigen.*
2. *C hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres ~~1~~**X**3 veräußert er die Aktien mit einem Gewinn von 100, die Anleihen mit einem Verlust von 50. Die X-Bank zieht KESt in Höhe von **13,75 (bis 31.12.2015 von** 12,5**)** ab und führt diese bis 15. März ab.*

- Verluste können immer nur einmal berücksichtigt werden: Soweit Verluste daher nach § 93 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 zu einer KESt-Gutschrift geführt haben, können sie nicht mehr nach § 93 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 mit später anfallenden positiven Einkünften verrechnet werden (§ 93 Abs. 6 Z 3 EStG 1988).

  Beispiel:

  *D hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres ~~1~~**X**3 veräußert er einen Teil der Aktien mit einem Gewinn von 100. Im Juli veräußert er die Anleihen mit einem Verlust von 200. Im September veräußert D die restlichen Aktien mit einem Gewinn von 150.*

  Für die Veräußerung der Aktien im Jänner zieht die X-Bank KESt in Höhe von **27,5** ***(bis 31.12.2015*** *25**)** ab und führt diese bis 15. März ab. Diese KESt kann dem Anleger aufgrund des Verlustes bei der Anleihenveräußerung wieder zur Gänze gutgeschrieben werden; die X-Bank hat die Gutschrift im Rahmen der KESt-Vorauszahlung zum 15. September zu berücksichtigen. Bei der Veräußerung der Aktien im September ist jener Teil der Verluste, der zu keiner KESt-Gutschrift geführt hat (100), gegen den Veräußerungsgewinn auszugleichen. Es ist daher KESt in Höhe von **13,75 ([150-100]*27,5%) [vor 1.1.2016 von** 12,5 ([150-100]*25%)**]** einzubehalten und bis 15. November abzuführen.*

- […]

Rz 7752a wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7752a

Wird von den in § 95 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988 genannten Einrichtungen ein freiwilliger KESt-Abzug bei unverbrieften Derivaten vorgenommen, hat dieser für sämtlicher Kunden und Produkte der jeweiligen Einrichtung zu erfolgen. Dies gilt nicht, wenn ein Anleger sich ausdrücklich gegen die Vornahme des KESt-Abzuges ausspricht oder die Einführung des freiwilligen KESt-Abzuges für eine einzelne Produktgruppe aus wirtschaftlichen Gründen nicht vertretbar erscheint.

Der freiwillige KESt-Abzug ist für das jeweilige Produkt in sämtlichen Perioden von der Anschaffung (bzw. Ausübung oÄ) bis zur Realisierung (bzw. Glattstellung oÄ) vorzunehmen. Im Rahmen der Einführung des freiwilligen KESt-Abzuges können allerdings auch bereits in Vorperioden angeschaffte Produkte einbezogen werden.

Sofern ein freiwilliger KESt-Abzug für unverbriefte Derivate erfolgt, entspricht die weitere steuerliche Behandlung (hinsichtlich Verlustausgleich durch Banken sowie in der Veranlagung, gleitender Durchschnittspreis, Anschaffungsnebenkosten usw.) dieser Produkte jenen Produkten, die dem besonderen Steuersatz **von 27,5%** unterliegen.

Rz 7754 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

Rz 7754

Von der KESt befreit sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988, wobei die Rechtsform der beteiligten Körperschaft keine Rolle spielt. Die Beteiligungsertragsbefreiung umfasst daher neben juristischen Personen des privaten Rechts auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sowie nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen. **Ebenso befreit sind inländische Betriebsstätten einer EU/EWR-Körperschaft (zu den Voraussetzungen siehe Rz 7755c).**

Die Beteiligung muss an einer Aktiengesellschaft, GesmbH oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bestehen, die unbeschränkt steuerpflichtig ist, dh. sie muss den Ort der Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Weitere Voraussetzung für die Befreiung ist, dass die Körperschaft mindestens zu einem Zehntel mittel- oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft muss an deren Nominalkapital bestehen, eine Beteiligung in anderer Form, etwa im Wege sozietärer Genussrechte oder Partizipationskapital iSd BWG oder VAG **2016** schließt, unabhängig von der Höhe der Beteiligung, die Anwendung der Befreiung aus.

Es ist nicht erforderlich, dass eine unmittelbare Beteiligung am Nominalkapital gegeben ist, sondern es reicht eine mittelbare Beteiligung über eine zwischengeschaltete in- oder ausländische Personengesellschaft aus. Es muss jedoch für die Anwendung der Befreiung das Beteiligungsausmaß durchgerechnet mindestens 10 Prozent betragen.

> *Beispiel 1:*
>
> *Die inländische A-AG ist als Kommanditistin an der inländischen B-KG zu 20 Prozent beteiligt. Die restlichen 80% werden von einer natürlichen Person als Komplementär gehalten. Die B-KG hält ihrerseits 50 Prozent am Stammkapital der inländischen C-GmbH; die restlichen 50% an der C-GmbH werden von einer natürlichen Person gehalten.*
>
> *Das für die Anwendung der KESt-Befreiung erforderliche Beteiligungsausmaß ist gegeben, da die A-AG durchgerechnet 10 Prozent am Stammkapital der C-GmbH beteiligt ist. Die C-GmbH kann bei der Gewinnausschüttung für 10% den KESt-Abzug unterlassen, für die restlichen 90% ist KESt einzubehalten.*

Rz 7754b wird wie folgt geändert (Klarstellung):

Rz 7754b

Befreit sind Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Aktien, GmbH-Anteilen, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Es fallen dementsprechend neben den offenen Ausschüttungen auch verdeckte Ausschüttungen an inländische Körperschaften **und inländische Betriebsstätten von EU/EWR-Körperschaften (zu den Voraussetzungen siehe Rz 7755c)**, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, unter die KESt-Befreiungsbestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988. Erfolgt eine als verdeckte Ausschüttung qualifizierte Vorteilsgewährung an einen mittelbaren Gesellschafter oder an eine dem unmittelbaren Gesellschafter nahestehende Person, ist immer von einer verdeckten Ausschüttung an den unmittelbaren Gesellschafter auszugehen und ist in weiterer Folge auf jeder Beteiligungsebene das Vorliegen weiterer verdeckter Ausschüttungen zu prüfen. Es ist

daher die Anwendbarkeit der KESt-Befreiungsbestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988 im Verhältnis zum unmittelbaren Gesellschafter zu prüfen und die KESt gegebenenfalls jener Gesellschaft vorzuschreiben, die in diesem Verhältnis den als verdeckte Ausschüttung qualifizierten Vorteil gewährt.

> *Beispiel 2:*
>
> *Am Stammkapital der inländischen A-GmbH ist die inländische B-GmbH zu 100% beteiligt. Die Stammanteile an der B-GmbH hält zu 100% die natürliche Person C. Von der A-GmbH erfolgt zu Lasten ihres Gewinnes eine als verdeckte Ausschüttung qualifizierte Vorteilsgewährung an deren mittelbaren Gesellschafter C.*
>
> *Ebene Tochtergesellschaft*
>
> *Es liegt eine verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft B vor, die bei ihr gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 befreit ist und es kommt die Befreiungsbestimmung des § 94 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung.*
>
> *Ebene Muttergesellschaft*
>
> *Bei der B-GmbH liegt in selber Höhe eine weitere verdeckte Ausschüttung an ihren 100%-Gesellschafter C vor, die der KESt unterliegt; die KESt für diese weitere verdeckte Ausschüttung kann der B-GmbH vorgeschrieben werden.*

Von der Befreiung gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 sind auch fingierte Ausschüttungen gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG umfasst, sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen.

Rz 7755c lautet (2. AbgÄG 2014, Klarstellung):

Rz 7755c

Bei Körperschaften, die in einem EU-/EWR-Staat ansässig sind, steht die Befreiung auch dann zu, wenn die Beteiligungen funktional dem Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Bei allen anderen ausländischen Körperschaften kann eine Befreiung nach Maßgabe eines abkommensrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbotes in Anspruch genommen werden (siehe dazu näher Rz 7910), sofern dieser Interpretation des DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbots auch vom jeweiligen DBA-Partnerstaat gefolgt.

Rz 7757b wird geändert (Judikatur)

Rz 7757b

Durch § 2 VO BGBl. Nr. 56/1995 wird kein eigener Missbrauchstatbestand geschaffen, vielmehr kommt es zu einem Methodenwechsel bei jenen Fällen, bei denen Missbrauch nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann.

Kann daher der Missbrauchsverdacht nicht entkräftet werden, ist von der ausschüttenden Tochtergesellschaft KESt einzubehalten und es hat eine Entlastung in einem nachfolgenden Rückerstattungsverfahren zu erfolgen. Zuständig für die KESt-Erstattung ist dabei das Betriebsfinanzamt der ausschüttenden Tochtergesellschaft (§ 21 AVOG 2010). Im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens ist vom Finanzamt zu prüfen, ob Gründe vorliegen, die die Annahme eines Missbrauchstatbestandes iSd § 22 BAO rechtfertigen (etwa durch Bekanntgabe der Holdingstruktur, Bekanntgabe der dahinter stehenden Gesellschafter, wirtschaftliche Funktion, Zweck der Holdingkonstruktion, …). Eine Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung des zuständigen ausländischen Sitzfinanzamtes allein genügt jedenfalls nicht, um einen Missbrauchsverdacht zu entkräften; **deren Vorlage steht der Prüfung einer missbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO nicht entgegen** (**VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080**).

Die Beherrschung einer Holdinggesellschaft durch Personen, denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, spricht für das Vorliegen missbräuchlicher Rechtsgestaltung, wenn für die Zwischenschaltung einer EU-Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080).

Allerdings ist bei e~~E~~iner Holdinggesellschaft ohne eigene Betriebsräumlichkeiten und eigenes Personal ~~kann „sinnvolle" Funktionen innehaben, sodass in solchen Fällen~~ nicht zwingend Missbrauch iSd § 22 BAO anzunehmen ~~ist~~**, sondern zu prüfen, ob relevante außersteuerliche Gründe für deren Zwischenschaltung vorliegen**.

Kann die Muttergesellschaft im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens den Missbrauchsverdacht entkräften, hat eine gänzliche Erstattung der KESt zu erfolgen.

Rz 7759 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

Rz 7759

§ 1 Z 3 iVm § 4 Abs. 1 VO BGBl. Nr. 56/1995 sieht vor, dass von der abzugsverpflichteten Tochtergesellschaft der Nachweis der Voraussetzungen für die Befreiung vom KESt-Abzug durch Unterlagen zu führen ist, aus denen die Voraussetzungen jederzeit leicht nachprüfbar sind. Konkret wird in § 4 Abs. 2 der VO gefordert, dass die Ansässigkeit der Muttergesellschaft durch eine von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft zeitnah erteilte Bescheinigung auf Vordruck ZS-EUMT nachzuweisen ist. Zudem ist **aufgrund der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten** von der KESt-Abzugsverpflichteten Körperschaft eine Kopie **zeitnah** an das zuständige Finanzamt zu übermitteln; eine KA1-Meldung ist dennoch vorzunehmen. Die Ansässigkeitsbescheinigung gilt als zeitnah, wenn sie innerhalb eines Jahres vor oder nach der Ausschüttung ausgestellt wurde. Daneben muss die ausschüttende Tochtergesellschaft auch die Unterlagen zur Nachprüfbarkeit der Erklärung iSd § 2 Abs. 2 VO der Muttergesellschaft zur Entkräftung des Missbrauchsverdachts führen.

Rz 7766 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7766

Wird unterjährig eine Befreiungserklärung oder eine Widerrufserklärung abgegeben bzw. ein Feststellungsbescheid, mit dem die Unrichtigkeit der Befreiungserklärung ausgesprochen wird, zugestellt, so ist bei Einlagen ein Kontoabschluss, bei Wertpapieren eine Veräußerung zu unterstellen.

Wird daher bei der Bank eine Befreiungserklärung abgegeben und fällt damit die KESt-Abzugspflicht weg, gilt der zwischen dem letzten Zinsenzufluss (Kupon) und dem Tage der Wirkung einer Befreiungserklärung entstandene Zinsenertrag gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 als zugeflossen bzw. gelten die Wertpapiere als veräußert und diese Vorgänge unterliegen gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der KESt. Bei nachfolgendem Zufluss der Kuponzinsen ist aufgrund der vorhandenen Befreiungserklärung kein KESt-Abzug vorzunehmen.

In gleicher Weise ist bei Wegfall der KESt-Befreiung vorzugehen. Mit dem Tag der Abgabe einer Widerrufserklärung oder dem Tag der Zustellung eines Feststellungsbescheides, mit dem die Unrichtigkeit der KESt-Befreiung ausgesprochen wird, gilt der seit dem letzten Kuponstichtag entstandene Zinsenertrag als zugeflossen bzw. gelten die Wertpapiere als veräußert. Bei nachfolgendem Zufluss der Kuponzinsen ist ein KESt-Abzug in voller Höhe vorzunehmen.

> *Beispiel:*
>
> *Forderungswertpapier im Betriebsvermögen einer Körperschaft, Nominale 1.000, jährlicher Zinskupon 4% p.a., Kuponfälligkeit per 31.12. Am 30.6.01 erfolgt bei der depotführenden Bank die Abgabe einer Befreiungserklärung.*
>
> *Im Zeitpunkt der Abgabe der Befreiungserklärung gilt das Forderungswertpapier als veräußert, womit die vom 1.1.01 bis 30.6.01 entstandenen Zinsen von 20 Teil des Veräußerungserlöses sind; es ist KESt in Höhe von* ***5,5 (27,5% von 20)*** *~~5 (25% von 20)~~ einzubehalten. Der tatsächliche Zufluss der Kuponzinsen für das Jahr 01 am 31.12.01 erfolgt KESt-frei.*
>
> *Fortsetzung Beispiel:*
>
> *Am 30.9.02 wird von der Körperschaft die Befreiungserklärung widerrufen.*
>
> *Im Zeitpunkt des Widerrufs der Befreiungserklärung gilt das Forderungswertpapier als veräußert, womit die im Zeitraum seit dem letzten Kuponstichtag (1.1.02) bis zum Tag der Abgabe der Widerrufserklärung (30.9.02) entstandenen Zinsen in Höhe von 30 Teil des Veräußerungserlöses sind. Es hat zu diesem Zeitpunkt aufgrund der vorhandenen Befreiungserklärung kein KESt-Abzug zu erfolgen.*
>
> *Bei Zufluss der Kuponzinsen für das gesamte Jahr 02 unterliegen diese zur Gänze der KESt.*

Die Überschrift des Abschnitts 29.6.7 wird wie folgt geändert und der Verweis angepasst:

29.6.7 KESt-Befreiung bei Entstrickung~~Wegzug~~

Siehe dazu Abschnitt 29.**3**4.2.2.

Rz 7778 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7778

Der Begriff „Steuerabgeltung" bedeutet im Anwendungsbereich des BBG 2011 lediglich, dass die davon erfassten, dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden Einkünfte – von der Regelbesteuerungsoption nach § 27a Abs. 5 EStG 1988 und der Verlustausgleichsoption nach

§ 97 Abs. 2 EStG 1988 abgesehen – grundsätzlich nicht in der Steuererklärung zu deklarieren sind. Dass die de~~m~~**n** besonderen ~~Steuersatz~~**Steuersätzen** unterliegenden Einkünfte bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen sind, ergibt sich bereits aus § 27a Abs. 1 EStG 1988.

Rz 7778b wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 7778b

Aufgrund der Anknüpfung von § 97 Abs. 1 EStG 1988 an den Kapitalertragsteuerabzug, und dem in § 93 Abs. 1 EStG 1988 enthaltenen Ausschluss von Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht anwendbar ist, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Körperschaften grundsätzlich Abgeltungswirkung. Dabei gelten folgende Ausnahmen:

- Bei Körperschaften, die dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug niemals Abgeltungswirkung.
- Soweit Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 EStG 1988) und aus Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988) im Rahmen der Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 (insbesondere betriebliche Einkunftsarten) erzielt werden, besteht keine Abgeltungswirkung. Es bleibt zwar der **27,5-prozentige (bis 31.12.2015** 25-prozentige**)** Steuersatz nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 erhalten, eine Veranlagung ist aber allein aufgrund der weiterhin bestehenden Möglichkeit, Teilwertabschreibungen vorzunehmen, notwendig. Weiters ist eine Veranlagung zur Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten geboten, da der Kapitalertragsteuerabzug stets auf Basis der für Privatvermögen geltenden Regelungen erfolgt (siehe Abschnitt 29.5.2.1).
- Kapitalvermögen, dessen Anschaffungskosten pauschal nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 angesetzt wurden, ist von der Abgeltungswirkung ausgeschlossen (siehe Abschnitt 29.5.1.1.4). Es hat daher stets eine Veranlagung zum besonderen Steuersatz zu erfolgen. Dagegen ist Kapitalvermögen, dessen Anschaffungskosten im Übergangszeitraum gemäß § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 iVm der Wertpapier-Anschaffungskosten-VO vom gemeinen Wert abgeleitet wurden, grundsätzlich von der Abgeltungswirkung umfasst.

- Soweit eine der in § 93 Abs. 5 EStG 1988 enthaltenen, ausschließlich für den Kapitalertragsteuerabzug maßgeblichen Fiktionen (siehe Abschnitt 29.5.2) angewendet wurde, und diese nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug keine Abgeltungswirkung.
- Soweit beim Verlustausgleich von der depotführenden Stelle nicht den tastsächlichen Gegebenheiten entsprechende Angaben des Depotinhabers im Sinne des § 93 Abs. 6 Z 4 lit. a und b EStG 1988 (betreffend treuhändig bzw. für betriebliche Zwecke gehaltene Depots) berücksichtigt wurden, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug keine Abgeltungswirkung.

Rz 7901 wird geändert (inhaltliche Korrektur)

Rz 7901

Einkommensteuerpflicht von Einkünften, welche von einer Person ohne Wohnsitz und ohne gewöhnlichen Aufenthalt im Inland erzielt werden, liegt vor, wenn ein Tatbestand des § 98 EStG 1988 erfüllt ist. § 99 EStG 1988 erweitert nicht den Kreis der der Besteuerung unterliegenden Einkünfte, sondern setzt solche voraus und normiert, in welchen Fällen die Einkommensteuer für Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 durch Steuerabzug erhoben wird (VwGH 20.2.1997, 95/15/0135). § 98 EStG 1988 normiert keine neuen Einkunftsarten, sondern knüpft durch Verweis an die Einkünfte im Sinne der §§ 21 bis 28 und §~~§~~ 30 ~~bis 31~~ EStG 1988 an.

Rz 7902 wird geändert (inhaltliche Korrektur)

Rz 7902

Die Einkunftsarten des § 98 EStG 1988 bestehen aus einem aus den §§ 21 bis 28 und §~~§~~ 30 ~~bis 31~~ EStG 1988 übernommenen Grundtatbestand und einem inländischen Anknüpfungspunkt (zB Betriebsstätte im Inland), der die Einkünfte als inländische qualifiziert und sie von im Ausland erzielten Einkünften abgrenzt. Eine - im Vergleich zur unbeschränkten Steuerpflicht bestehende - Einschränkung im Umfang der Steuerpflicht ergibt sich erst durch die Bezugnahme auf einen (zur Rechtfertigung der Besteuerung notwendigen) inländischen Anknüpfungspunkt (VwGH 19.3.1997, 94/13/0220).

Beispiel:

Der unbeschränkt Steuerpflichtige A ist mit seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb steuerpflichtig. Die Steuerpflicht des beschränkt Steuerpflichtigen B erstreckt sich (eingeschränkt) nur auf jene Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die er im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte erzielt.

Rz 7904 wird geändert (inhaltliche Korrektur und Klarstellung)

Rz 7904

Die Einkünftequalifikation im Rahmen des § 98 EStG 1988 (Zurechnung zu einer Einkunftsart) wird durch die Einkünftezuordnung in den verwiesenen Normen (§§ 21 bis 28 und §~~§~~ 30 ~~bis 31~~ **EStG 1988**) bestimmt (VwGH 19.3.1997, 94/13/0220). Die Subsidiaritätsklausel der §§ 27 Abs. 1, 28 Abs. 1~~, 30 Abs. 3 Z~~ 1 und 31**0** Abs. ~~6~~ **1** EStG 1988 gelten auch für die Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 (VwGH 22.9.1992, 88/14/0244). Für die Zurechnung von Einkünften zu einer Einkunftsart ist maßgebend, wie sie sich bei Betrachtung des gesamten Sachverhaltes, somit der in- und ausländischen Verhältnisse, darstellen. Führt diese Betrachtung jedoch dazu, dass inländische Einkünfte aus einer der Haupteinkunftsarten mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 98 Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 (zB **bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb** keine inländische Betriebsstätte oder **bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit** keine Verwertung, weil der wirtschaftliche Erfolg einer Tätigkeit der inländischen Volkswirtschaft nicht unmittelbar zu dienen bestimmt ist) nicht besteuert würden, so ist darauf abzustellen, wie sich die Einkünfte bei ausschließlicher Betrachtung des im Inland verwirklichten Sachverhaltes darstellen (Isolationstheorie, isolierende Betrachtungsweise).

Beispiele:

1. Der im Ausland ansässige A erzielt im Rahmen seines ausländischen Betriebes Lizenzeinkünfte. Bei Gesamtbetrachtung stellen die Lizenzeinkünfte Betriebseinnahmen dar. Da A in Österreich keine Betriebsstätte unterhält, können die Lizenzeinkünfte nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) besteuert werden. Isoliert betrachtet stellen sie allerdings Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar und sind nach § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu besteuern.

2. Der im Ausland ansässige B unterhält im Rahmen seines ausländischen Betriebes (Bilanzstichtag 31.12.) ein ~~im Jahr 1998 angeschafftes~~ Erholungsheim für seine Arbeitnehmer in Österreich. Das Erholungsheim wird

~~a) im Jahr 2005,~~

~~*b) im Jahr 2006,*~~

~~*c) im Jahr 2009*~~ *verkauft.*

~~*Im Fall a) kann der Verkauf mangels Betriebsstätte nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst werden. Isoliert betrachtet führt der Verkauf (hinsichtlich des Gebäudes und des Grund und Bodens) zu Einkünften aus Spekulationsgeschäft (§ 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988).*~~

~~*Im Fall b)*~~***Es*** *liegen* ***ab der Veranlagung 2006*** *hinsichtlich des Gebäudes Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF des AbgÄG 2005****; somit keine isolierende Betrachtungsweise; zur Übergangsregelung des § 124b Z 131 EStG 1988 siehe Rz 7936b****).*** ~~*Hinsichtlich des Grund und Bodens unterbleibt eine steuerliche Erfassung als gewerbliche Einkünfte gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 (siehe Rz 7936a); da aber die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen ist, ist die stille Reserve des Grund und Bodens als Spekulationsgeschäft zu erfassen.*~~

~~*Im Fall c) liegen hinsichtlich des Gebäudes Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (zur Ermittlung der Höhe der Einkünfte siehe Rz 7936b). Hinsichtlich des Grund und Bodens unterbleibt sowohl eine steuerliche Erfassung als gewerbliche Einkünfte (§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988), als auch eine Erfassung als Spekulationsgeschäft, da die Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist.*~~

Rz 7906 wird geändert (Judikatur)

Rz 7906

Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie wirtschaftlich bereits bei einer anderen Person bei einer anderen Einkunftsart erfasst wurden. Dieses Prinzip der Vermeidung einer (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung bei tatbestandlichen Überschneidungen von Einkünften nach § 98 EStG 1988 ist in § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 (klarstellend) ausdrücklich ersichtlich gemacht; es gilt aber nicht nur im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (siehe dazu das Beispiel in Rz 7963 f), sondern für alle Einkünfte ~~(siehe Rz 7963 f)~~.

~~*Beispiel:*~~

~~*Ein inländischer Konzertveranstalter engagiert über eine ausländische Konzertdirektion einen im selben Staat ansässigen Künstler für inländische Gastauftritte. Die Konzertdirektion ist ausschließlicher Vertragspartner des österreichischen Veranstalters; sie tritt daher nicht als bloßer Vermittler auf. Das an die Konzertdirektion geleistete Entgelt stellt Einkünfte iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (die Österreich aufgrund einer dem Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmung des mit ihrem Ansässigkeitsstaat bestehenden DBA zur Besteuerung zugewiesen sind) dar. Die Einkünfte des Künstlers, die er von der Konzerdirektion für diese Gastauftritte erhält, sind solche iSd § 98 Abs. 1 Z 2, Z 3 oder Z 4 EStG 1988 (und sind Österreich aufgrund*~~

~~*einer dem Art. 17 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmung des DBA zur Besteuerung zugewiesen). Diese Einkünfte unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht, weil sie wirtschaftlich bereits bei den Einkünften der Konzertdirektion erfasst wurden. Die Konzertdirektion ist im übrigen berechtigt, nach Maßgabe des § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 im Wege einer Antragsveranlagung eine Besteuerung mit ihren inländischen Reineinkünften zu erwirken.*~~

Rz 7908 und 7908a werden geändert (BudBG 2011 und StRefG 2015/2016)

Rz 7908

Die Besteuerung erfolgt unmittelbar durch Veranlagung der beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter; dies allerdings auf der Grundlage einer gegenüber der Personengesellschaft durchgeführten Einkünftefeststellung der Gesellschafter. Beteiligen sich Personen an einem österreichischen Unternehmen als atypisch stille Gesellschafter, dann gilt als Grundsatz, dass die inländische Betriebsstätte des Unternehmens auch Betriebsstätten der ausländischen stillen Gesellschafter darstellt. Liegt eine Beteiligung als echter stiller Gesellschafter vor, dann knüpft die inländische beschränkte Steuerpflicht nicht an den Bestand einer inländischen Betriebsstätte, sondern an die ~~Kapitalertragsteuerabzugspflicht an (§ 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988)~~ **Verpflichtung zur Einbehaltung der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988)**.

Rz 7908a

Der mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 angefügte § 98 Abs. 3 EStG 1988 stellt sicher, dass steuerrelevante nachträgliche Ereignisse, die ihre Wurzel in Zeiträumen des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht haben und sich als Besteuerungskorrekturen darstellen, auch dann zu ~~erfolgen haben~~**berücksichtigen sind**, wenn sie in Zeiträumen eintreten, in denen der Steuerpflichtige nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig ist. Gleiches gilt, wenn die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 EStG 1988 zB durch Schließung der inländischen Betriebsstätte weggefallen ist. Durch die zentrale Regelung im § 98 Abs. 3 EStG 1988 konnte die bisher nur für einzelne Bereiche bestehende Spezialvorschrift des Abs. 1 Z 5 lit. c entfallen.

Einerseits betroffen sind nachträgliche Einkünfte iSd § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 wie zB der nach Betriebsbeendigung unter Aufgabe des inländischen Wohnsitzes erfolgende Eingang abgeschriebener Forderungen. Andererseits sehen die Abgabenvorschriften ~~(EStG 1988,~~

~~InvFG 1993)~~ in bestimmten Fällen Nachversteuerungen von Vorjahresbeträgen vor; insbesondere sind im Jahr der Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestandes nachzuversteuern:

- in Vorjahren mit inländischen Einkünften ausgeglichene Auslandsverluste im Fall ihrer späteren Verwertung im Ausland (§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988),
- Freibeträge für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG 1988 im Fall der Nachversteuerungspflicht wegen Nichteinhaltung der Behaltefrist von vier Jahren,
- gemäß § 11a EStG 1988 begünstigt besteuerte nicht entnommene Gewinne im Fall von späteren Überentnahmen,
- zu Unrecht erstattete Einkommensteuer (Lohnsteuer) im Rahmen des Bausparens (§ 108 Abs. 6 EStG 1988), der prämienbegünstigten Pensionsvorsorge (§ 108a Abs. 5 EStG 1988) oder der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g Abs. 5 EStG 1988)**.** ~~sowie~~
- ~~gemäß § 41 Abs. 2 InvFG wegen Nichterfüllung des Auszahlungsplans nachzuversteuernde Erträge aus Pensionsinvestmentfonds.~~

Rückzuzahlen sind insbesondere Bildungsprämien im Fall ihrer nachträglichen Vergütung (§ 108c Abs. 4 EStG 1988 **idF vor BGBl. I Nr. 118/2015**). Hat der Steuerpflichtige den Bildungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 8 und/oder Z 10 EStG 1988 **idF vor BGBl. I Nr. 118/2015)** geltend gemacht, liegen im Vergütungsfall gegebenenfalls nachträgliche Einkünfte vor.

Rz 7910 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7910

DBA zeitigen allerdings auch dann Wirkungen, wenn der Steuerpflichtige weder in Österreich noch im anderen Vertragsstaat ansässig ist**.**~~; dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass es sich um einen in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen handelt, der Einkünfte aus einem dritten Staat bezieht und diese Einkünfte in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Dreiecksverhältnis). Denn in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen sind dieselben Abkommensvorteile aus mit dritten Staaten abgeschlossenen DBA, welche unbeschränkt Steuerpflichtige genießen, einzuräumen~~

~~(EuGH 21.9.1999 Rs C 307/97, Saint Gobain).~~ **Die Diskriminierungsverbote des Art. 24 OECD-konformer DBA sind auch auf in Drittstaaten ansässige Steuerpflichtige anwendbar. Diese verlangen ua., dass die inländische Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft nicht ungünstiger als ein inländisches Unternehmen besteuert werden darf (Art. 24 Abs. 3 OECD-konformer DBA). Dabei werden in Österreich auch Drittstaatseinkünfte einer Betriebsstätte aufgrund des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes von der Doppelbesteuerung entlastet (siehe auch Z 70 des OECD-Kommentars zu Art. 24 OECD-MA).**

~~*Beispiel 1:*~~

~~*Der im Drittland ansässige A unterhält eine österreichische Betriebsstätte. Im Rahmen dieser Betriebsstätte erzielt er in einem anderen Staat Lizenzeinkünfte. Das zwischen diesem anderen Staat und Österreich abgeschlossene DBA ist nicht anwendbar, weil A in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist.*~~

~~*Beispiel 2:*~~

~~*Der in einem EU-Mitgliedstaat ansässige A unterhält eine österreichische Betriebsstätte. Im Rahmen dieser Betriebsstätte erzielt er in einem anderen Staat (EU-Mitgliedstaat oder Drittland) Lizenzeinkünfte, die dort auf Grund des mit Österreich geschlossenen DBAs nur einer 5-prozentigen Quellenbesteuerung unterworfen werden dürfen, wenn sie in Österreich ansässigen Personen zufließen. Österreich hat bei der steuerlichen Erfassung der Betriebsstätteneinkünfte des A die ausländische Quellensteuer anzurechnen; unabhängig davon erfolgt eine Anrechnung nur im Ausmaß von 5%, auch wenn der Quellenstaat das mit Österreich abgeschlossene DBA nicht als anwendbar betrachtet, und unabhängig davon, welcher Steuersatz in einem allfälligen DBA zwischen dem Ansässigkeits- und dem Quellenstaat festgelegt ist.*~~

Beispiel:

Das Unternehmen A ist im Staat B ansässig und unterhält eine Betriebsstätte in Österreich. Die Betriebsstätte erzielt in einem anderen Staat C Zinsen. Das DBA zwischen Österreich und Staat B ist anwendbar und sieht in Art. 24 Abs. 3 ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot vor. Dieses ist so auszulegen, dass Österreich als Betriebsstättenstaat die im Staat C erhobene Quellensteuer auf Zinsen anrechnet.

Das DBA zwischen Österreich und dem Staat C ist für das Unternehmen A nicht anwendbar, da dieses weder im Staat C noch in Österreich ansässig ist. Der darin vorgeschriebene Quellensteuersatz für Zinsen ist jedoch bei der Bemessung des Höchstbetrags für die Anrechnung zu berücksichtigen, da das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 OECD-MA den Betriebsstättenstaat verpflichtet, den Betrag an Quellensteuern bis zu jenem Ausmaß bei der Besteuerung des Betriebsstättengewinns im Wege der Steueranrechnung zu berücksichtigen, als die im Betriebsstättenstaat

ansässigen Steuerpflichtigen nach dem DBA mit dem Quellenstaat (DBA Österreich - C) dazu berechtigt wären.

Der Betriebsstättenstaat ist jedoch nicht verpflichtet, eine höhere Quellensteuer anzurechnen als jene, die im Abkommen zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen und dem Quellenstaat vereinbart ist (DBA B – C). Sollte darin ein niedrigerer Quellensteuersatz für Zinsen als im DBA zwischen Österreich und Staat C vorgesehen sein, so rechnet Österreich nur diesen, niedrigeren, Betrag an.

Zudem sind im Verhältnis zu EU- bzw. EWR-Mitgliedstaaten die grundfreiheitsrechtlichen Diskriminierungsverbote anwendbar. Hinsichtlich der Steueranrechnung bei Drittstaatseinkünften einer inländischen Betriebsstätte (siehe Beispiel) ergibt sich auch aus grundfreiheitsrechtlicher Sicht ein Anrechnungsgebot (EuGH 21.9.1999, Rs C-307/97, *Saint Gobain*). Die unionsrechtlichen Verpflichtungen gehen jedoch über die DBA-rechtlichen Verpflichtungen zur Gleichbehandlung hinaus und erfassen auch Steuerfreistellungsverpflichtungen, die sich zB für internationale Schachteldividenden ergeben, wie dies im Fall *Saint Gobain* in Streit stand. Dieser zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im körperschaftsteuerlichen Bereich bestehenden Steuerfreistellungsverpflichtung kommt auch in anderen Fällen der Betriebsstättengewinnbesteuerung Bedeutung zu. Im Falle von in der EU bzw. im EWR ansässigen Steuerpflichtigen müsste Österreich einer inländischen Betriebsstätte daher auch eine etwaige sich aus einem anderen österreichischen DBA ergebende Freistellung zugutekommen lassen, wobei sich diese Freiststellungsverpflichtung aber bei europarechtskonformer DBA-Auslegung grundsätzlich auch bereits aus dem DBA-Diskriminierungsverbot ableiten lässt.

Rz 7912 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7912

Auf Abkommensebene gelten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und werden dem Belegenheitsstaat zur Besteuerung zugewiesen (Art. 6 OECD-Musterabkommen **bzw. Art. 13 Abs. 1 OECD-Musterabkommen, wenn das unbewegliche Vermögen verkauft wird**).

Rz 7913 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7913

Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, sofern es sich um die Veräußerung oder Aufgabe eines inländischen Betriebes (Teilbetriebes) oder um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles an einem inländischen Betrieb handelt, wenn in diesem Betrieb eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wurde. Ist das anzuwendende DBA diesbezüglich dem OECD-Musterabkommen nachgebildet, ist für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes **die Art sowie** die Belegenheit des Betriebsvermögens maßgeblich (Art. 13 OECD-Musterabkommen).

Rz 7917 wird geändert (Anpassung an das aktuelle OECD-Musterabkommen)

Rz 7917

Dem Art. 14 OECD-Musterabkommen **idF vor dem Update 2000** nachgebildete DBA setzen für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Tätigkeitsstaat voraus, dass für die Tätigkeit gewöhnlich eine inländische feste Einrichtung zur Verfügung steht und die Einkünfte dieser zuzurechnen sind. Der Begriff "freier Beruf" umfasst nach diesem Abkommen insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen. In einzelnen Fällen auftauchende Auslegungsschwierigkeiten können im Verständigungsverfahren zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gelöst werden.

Bei dem OECD-Musterabkommen idF nach dem Update 2000 nachgebildeten DBA fallen die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit unter Art. 7. Dieser Artikel setzt für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Tätigkeitsstaat voraus, dass die selbständige Arbeit durch eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 OECD-Musterabkommen ausgeführt wird. Die Art der Tätigkeit ist dabei irrelevant. Sie kann aber für die Beurteilung, ob überhaupt eine Betriebstätte vorliegt, von Relevanz sein. Im Fall reiner Vermögensverwaltung läge keine Betriebsstätte vor.

Rz 7922 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7922

Abkommensrechtlich ist für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes an Österreich idR eine Betriebsstätte erforderlich (Art. 7 OECD-Musterabkommen). Bei Einkünften als gewerblicher Künstler oder Sportler liegt ein österreichisches Besteuerungsrecht vor, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird (siehe Art. 17 ~~Abs. 1~~ OECD-Musterabkommen).

Rz 7930 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7930

Dem Art. 5 OECD-Musterabkommen nachgebildete DBA definieren die Betriebsstätte als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die Abkommensdefinition entspricht grundsätzlich der Begriffsumschreibung des § 29 BAO, **unterscheidet sich jedoch in einigen Aspekten.** ~~sieht jedoch~~ **Bspw. sind** Ausnahmen vor**gesehen** (insbesondere für verschiedene Geschäftseinrichtungen mit bloß unterstützendem Hilfscharakter). **In der internationalen Praxis wird idR ab einer mehr als 6-monatigen Ausübung der Geschäftstätigkeit in einer festen Einrichtung von einer Betriebsstätte ausgegangen (siehe Rz 6 des OECD-Kommentars zu Art. 5).** Aus der Verkehrsanschauung zum Begriff der festen Geschäftseinrichtung, in welcher ganz oder teilweise die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird, ~~lässt sich~~ **hat der VwGH** abgeleite~~n~~**t**, dass dieser Begriff bereits Einrichtungen von einer ein halbes Jahr übersteigenden Dauer erfass~~t~~**en könnte** (VwGH 21.5.1997, 96/14/0084). Die abweichende Abkommensauslegung im Verhältnis zur Schweiz (12 Monate, Erlass AÖF Nr. 34/2000) ist zu beachten. ~~Der Begriff "feste Einrichtung" ist auch iSd DBA mit Spanien im selben Sinn auszulegen, in welchem im (innerstaatlichen) gewerblichen Bereich der Begriff "Betriebsstätte" auszulegen ist (VwGH 25.11.1992, 91/13/0144).~~ Ist das anzuwendende DBA diesbezüglich dem Art. 5 OECD-Musterabkommen nachgebildet, so ist eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

Rz 7931 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7931

Das Vorliegen einer Betriebsstätte ist vom zuständigen Finanzamt zu beurteilen. ~~Dabei~~**In diesem Zusammenhang** ist **auch zu beachten, ob** ~~auch von Bedeutung, dass~~ der Sachverhalt auf österreichischer und auf Seite des Ansässigkeitsstaates des beschränkt Steuerpflichtigen korrespondierend beurteilt wird. ~~Kann daher~~ **E**ein Besteuerungsnachweis der ausländischen Steuerverwaltung **kann dabei als Indiz für deren Beurteilung des Vorliegens einer festen Einrichtung dienen.** ~~erbracht werden, ist dies als gewichtiges Indiz dafür zu werten, dass diese keine österreichische feste Einrichtung als gegeben angenommen hat; umgekehrt legt eine fehlende steuerliche Erfassung im Ansässigkeitsstaat die Schlussfolgerung nahe, dass auf ausländischer Seite die Besteuerung deshalb unterlassen wurde, weil dem Steuerpflichtigen in Österreich eine feste Einrichtung zur Verfügung stand~~. Im Interesse der Sicherung des inländischen Steueraufkommens, aber auch zur Vermeidung von internationaler "Doppelnichtbesteuerung" ist der Betriebsstättenbegriff im Zweifel keiner restriktiven Auslegung zugänglich.

Rz 7932 wird geändert (Anpassung an die VPR 2010)

Rz 7932

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist. Die Anknüpfung an einen ständigen Vertreter ist gegenüber der Anknüpfung an eine Betriebsstätte subsidiär. Unter ständiger Vertreter ist ein nicht nur vorübergehend für eine bestimmte Tätigkeit bestellter Vertreter anzusehen. Der Vertreter seinerseits muss über keine Betriebsstätte im Inland verfügen. Der ständige Vertreter kann sowohl nichtselbständig als auch selbständig tätig sein (zB Angestellter, selbständiger Handelsvertreter), ebenso kann eine juristische Person ständiger Vertreter sein. Unter Umständen kann auch ein Pächter die beschränkte Steuerpflicht für den Verpächter begründen. Maßgeblich ist das Vorliegen einer Art von persönlichem Abhängigkeitsverhältnis zwischen **dem ständigen Vertreter im Inland und** dem beschränkt Steuerpflichtigen~~und seinem ständigen Vertreter im Inland~~. Personen, die im

eigenen Namen Geschäfte abschließen, ~~sind nicht~~ **können ebenfalls** ständige~~r~~ Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 **sein (vgl. dazu VPR 2010 Rz 172)**.

Rz 7933 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7933

Im zwischenstaatlichen Recht wird der abhängige Vertreter **iSd Art. 5 Abs. 5 der OECD-konformen DBA** ~~vielfach~~ **ebenfalls** einer inländischen Betriebsstätte gleichgestellt, und zwar unabhängig davon, ob er selbst eine Betriebsstätte begründet. Unter **einem** abhängige~~r~~n Vertreter **iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA** ist dabei **grundsätzlich** eine Person zu verstehen, die für ein Unternehmen tätig ist und in einem Vertragsstaat die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und die Vollmacht dort gewöhnlich ausübt (Art. 5 Abs. 5 OECD-Musterabkommen **vor dem Update 2017**). ~~Betriebsstättenbegründend sind dabei nur solche Personen, die auf Grund des Umfanges ihrer Vollmacht oder der Art ihrer Tätigkeit bewirken, dass das ausländische Unternehmen in besonderer Weise am inländischen Wirtschaftsverkehr teilnimmt~~ **Der abkommensrechtliche Begriff des "abhängigen Verkaufsvertreters" findet im innerstaatliche Begriff des "*ständigen Vertreters*" iSd § 98 EStG 1988 vollinhaltlich Deckung.**

Rz 7934 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7934

Schließt der abhängige Vertreter Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für das ausländische Unternehmen, liegt eine Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-Musterabkommen vor, auch wenn diese Verträge nicht im Namen des Unternehmens abgeschlossen werden. Ist eine Person bevollmächtigt, alle Einzelheiten eines Vertrages verbindlich für ein ausländisches Unternehmen auszuhandeln, kann davon ausgegangen werden, dass sie die Vollmacht im Inland ausübt, auch wenn der Vertrag von einer anderen Person in dem Staat unterzeichnet wird, in dem sich das ausländische Unternehmen befindet.

Beispiel 1:

*Der in Österreich ansässige Außendienstmitarbeiter A eines ausländischen Unternehmens ist im Inland ohne formelle Abschlussvollmacht tätig. Kann der Kunde nicht wirklich davon ausgehen, dass er mit Unterfertigung des Bestellscheines die Ware bzw. Dienstleistung bereits gekauft hat und hat der Kunde für das finale Zustandekommen des Kaufvertrages noch weitere**, nicht bloß formelle,** Schritte im unmittelbaren Kontakt mit dem ausländischen Unternehmen zu setzen, dann kann keine Abschlussvollmacht unterstellt werden.*

Beispiel 2:

Der in Österreich ansässige Außendienstmitarbeiter A eines ausländischen Unternehmens ist im Inland ohne formelle Abschlussvollmacht tätig. Die inländische Geschäftstätigkeit des Unternehmens wird über ein standardisiertes Bestellverfahren abgewickelt, bei dem der Kunde mit seiner Unterschrift auf dem Bestellschein davon ausgehen kann, dass er damit die Ware bzw. Dienstleistung erworben und er nur mehr auf die Auslieferung bzw. Leistungserbringung zu warten hat. Werden daher von einem ausländischen Unternehmen (zB Handel mit Fenstern und Türen) im Inland Vertreter eingesetzt, die auf Grund der vorgegebenen Bestellkataloge, Musterkollektionen, Produktpreislisten, Rabattstaffeln, Liefer- und Zahlungsbedingungen und der Formulare Einigung mit dem Kunden über Beschaffenheit und Preis von Ware bzw. Dienstleistung herstellen und sind die Vertragsbedingungen sonach mit dem ausländischen Unternehmen im allgemeinen nicht mehr weiter verhandelbar, dann ist vom Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte iSd dem Art. 5 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Abkommensbestimmung auszugehen; das wirtschaftliche Schwergewicht der Tätigkeit des Außendienstmitarbeiters liegt nämlich im inländischen Verkauf der Ware bzw. Dienstleistung, die bloß formale "Annahme" des Vertrages im Ausland (bzw. die potentielle Gefahr der Nichtannahme) rechtfertigt nichts Gegenteiliges.

Rz 7935 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7935

Ein Unternehmen wird nach zwischenstaatlichem Recht nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine **Geschäftst**ätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln (Art. 5 Abs. 6 OECD-Musterabkommen **vor dem Update 2017**). Demgemäß ist eine Person dann nicht betriebsstättenbegründend, wenn sie vom ausländischen Unternehmen sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich unabhängig ist und bei der Tätigkeit für das ausländische Unternehmen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt.

Rz 7936 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7936

Unterliegen die geschäftlichen Tätigkeiten für das ausländische Unternehmen eingehenden Anweisungen oder einer umfassenden Aufsicht durch dieses, kann der Vertreter nicht als vom Unternehmen unabhängig gelten. Ein weiteres wichtiges Merkmal ist, ob das Unternehmerrisiko vom Vertreter oder vom vertretenen Unternehmen zu tragen ist. Übt der Vertreter anstelle des ausländischen Unternehmens eine inländische Tätigkeit aus, die wirtschaftlich in den Tätigkeitsbereich des Unternehmens, nicht mehr aber in den des eigenen Geschäftsbetriebes fällt, kann nicht unterstellt werden, der Vertreter handle im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit.

> *Beispiel:*
>
> *Der in Österreich ansässige A hat mit einem ausländischen Unternehmen einen Werkvertrag geschlossen, wonach er die Waren bzw. Dienstleistungen des Unternehmens im Inland vertreibt. Dafür erhält A vom Unternehmen ein fixes Honorar und Provisionen. Weitere Tätigkeiten, insbesondere für andere Unternehmen, entwickelt A nicht. Er trägt auch kein Unternehmerrisiko. Bestellungen erfolgen nach einem standardisierten Bestellungsverfahren durch A oder durch den Kunden selbst beim ausländischen Unternehmen. A begründet für das ausländische Unternehmen eine inländische Betriebsstätte, ~~wenn~~ **weil** ein entsprechendes Abhängigkeitsverhältnis des A vom Unternehmen vorliegt.*

Rz 7936a wird geändert (Klarstellung und Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 7936a

Wird im Ausland ein Betrieb geführt und im Rahmen dieses Betriebes unbewegliches Vermögen, das nicht bereits eine Betriebsstätte darstellt, in Österreich gehalten, stellen die Einkünfte daraus ab der Veranlagung 2006 Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar **(§ 98 Abs. 1 Z 3 Teilstrich 3 EStG 1988)**.

> *Beispiel:*
>
> *Der in Deutschland ansässiger Inhaber einer deutschen Maschinenfabrik erwirbt in Österreich ein Mietwohngrundstück, das als Betriebserholungsheim für die Mitarbeiter seines Betriebes genutzt wird und daher zum notwendigen Betriebsvermögen der Maschinenfabrik zählt. Dieses Gebäude stellt daher inländisches Betriebsvermögen des deutschen Gewerbebetriebes dar, bildet aber keine Betriebstätte, weil es nicht der Betriebsausübung dient. Wird dieses Gebäude später verkauft, **liegen** ~~können stille Reserven bis zur Veranlagung 2005 nur innerhalb der Spekulationsfrist der~~*

*~~Besteuerung zugeführt werden (Isolationstheorie, siehe Rz 7904).~~ **a**Ab der Veranlagung 2006 ~~ist die steuerliche Erfassung der stillen Reserven des Gebäudes auch nach Ablauf der Spekulationsfrist möglich, da gewerbliche~~ Einkünfte **aus Gewerbebetrieb** vorliegen.*

§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 erfasst unbewegliches Vermögen, das nach dem Maßstab des österreichischen Steuerrechts – ungeachtet der Qualifikation nach ausländischem Recht - Betriebsvermögen darstellt.

Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiger Inhaber eines Handwerksbetriebes, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, erwirbt in Österreich eine Eigentumswohnung, die er an Dritte vermietet. Auch wenn die Wohnung in Deutschland zu Recht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt wird, stellt sie nach österreichischem Steuerrecht Privatvermögen dar und fällt nicht unter § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.

~~Rechtslage bis zur Veranlagung 2006:~~

~~Die Ermittlung der aus dem unbeweglichen Betriebsvermögen erzielten Einkünfte kann stets nur eine solche nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sein, da das ausländische Unternehmen, dem das österreichische unbewegliche (Betriebs)Vermögen zuzurechnen ist, nicht im österreichischen Firmenbuch protokolliert ist; dementsprechend kann nur jener Teil der stillen Reserven der Besteuerung unterzogen werden, der dem Gebäudewert zuzuordnen ist. Dies gilt auch dann, wenn das ausländische Unternehmen eine Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen hat (diese ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988) und das unbewegliche Betriebsvermögen nicht der österreichischen Zweigniederlassung, sondern dem ausländischen Unternehmen (Stammhaus) zuzurechnen ist.~~

~~Rechtslage ab Veranlagung 2007:~~

Ist der ausländische Gewerbebetrieb nach Maßgabe des § 189 UGB rechnungslegungspflichtig, hat die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zu erfolgen (§ 2 Abs. 8 Z 2 EStG 1988, siehe dazu Rz 194). ~~Bei der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen in Österreich, das dem ausländischen Betrieb zuzurechnen ist, sind auch die stillen Reserven des Grund und Bodens zu erfassen, soweit sie in der Zeit der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 angefallen sind (§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 für den Fall eines Wechsels der Gewinnermittlungsart).~~

Rz 7936b wird wie folgt geändert (formale Korrektur)

Rz 7936b

Da nur die ab Inkrafttreten der Neuregelung (Veranlagung 2006) entstandenen stillen Reserven im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen waren, ist in Bezug auf Gebäude und Grundstücke, die bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ebenfalls mit ihren stillen Reserven steuerpflichtig werden, in § 124b Z 131 EStG 1988 vorgesehen:

Wäre die stille Reserve bei gedanklicher Weitergeltung der Rechtslage vor dem 1.1.2006 dem Grunde nach nicht (als Spekulationsgeschäft) steuerpflichtig, werden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur die seit Inkrafttreten der Neuregelung entstanden**en** still**en** Reserve**n** erfasst, da die bis zum Inkrafttreten angewachsene stille Reserve vom Veräußerungsgewinn abzuziehen ist. Der Abzug kann aber höchstens in Höhe der gesamten stillen Reserve erfolgen (§ 124b Z 131 lit. a EStG 1988).

Erfolgt die Veräußerung nach dem 31.3.2012 ist aber die stille Reserve, die vor dem 1.6.2006 **angewachsen** ist, als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zu erfassen (soweit diese zum Zeitpunkt der Veräußerung noch vorhanden sind).

Beispiel 1:

Fall	*Anschaffungs-kosten des zum Anlagevermögen gehörenden Grundstücks*	*Gemeiner Wert zum 1.1.2006*	*Veräußerungs-erlös zum 1.1.2015*	*Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Wertzuwachs des Gebäudes ab 1.1.2006)*	*Einkünfte aus privaten Grundstücks-veräußerungen (Wertzuwachs vor 1.1.2006)*
1	*100*	*250*	*270*	*20 (=270 - 250)*	*150 (=250 – 100)*
2	*120*	*210*	*180*	*0*	*60 (=180 – 120)*

Wäre die vor dem 1.1.2006 angewachsene stille Reserve bei gedanklicher Veräußerung zum 31.3.2012 nicht steuerhängig (außerhalb der Spekulationsfrist), können die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden. Als Basis für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten ist der gemeine Wert zum 1.1.2006 heranzuziehen.

Hinsichtlich des Grund und Bodens ist zu unterscheiden, ob dieser zum 31.3.2012 im Betriebsvermögen steuerverfangen war oder nicht (siehe dazu Rz 769 ff und 779 ff).

Beispiel 2:

Anschaffungskosten des zum Anlagevermögen gehörenden (§ 4 Abs. 1-Ermittler)	*Gemeiner Wert zum 1.1.2006*	*Veräußerungs-erlös zum 1.1.2015*	*Einkünfte aus Gewerbebetrieb*	*Einkünfte aus privaten Grundstücks-veräußerungen*
Gebäude 100	*250*	*270*	*20 (=270 - 250)*	*35 (250*0,14)*
Grund und Boden 120	*160*	*200*	*28 (200*0,14)*	*0*

Im Fall einer Entnahme eines Gebäudes sind nur die bei einer gedanklichen Veräußerung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erfassen. Die vor dem 1.1.2006 angewachsene stille Reserve ist erst bei der Veräußerung aus dem Privatvermögen bzw. im Falle einer späteren neuerlichen Einlage aus dem Betriebsvermögen, als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG 1988 zu erfassen.

Abschnitt 30.1.5.4. samt Überschrift wird vor Rz 7937 eingefügt (redaktionelle Korrektur):

30.1.5.4. Kaufmännische und technische Beratung

Rz 7939 wird wie folgt geändert (Klarstellung)

Rz 7939

Unabhängig davon, dass in diesen Fällen innerstaatlich ein Besteuerungsanspruch ohne Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte begründet wird, ist zu prüfen, ob zwischenstaatlich das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften Österreich zugewiesen ist. Folgt das anzuwendende DBA diesbezüglich dem OECD-Musterabkommen, so ist für ein inländisches Besteuerungsrecht an Einkünften aus solcher Beratungstätigkeit eine Betriebsstätte **bzw. feste Einrichtung** erforderlich (Art. 7 und 14 OECD-Musterabkommen **idF vor dem Update 2000**).

~~- Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung.~~

Abschnitt 30.1.5.5. samt Überschrift wird vor Rz 7940 eingefügt (redaktionelle Korrektur):

30.1.5.5. Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung

Rz 7940 wird geändert (Judikatur)

Rz 7940

Gestellung von Arbeitskräften **iSd § 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988** liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Dienstnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung. ~~In dieser Umschreibung liegen die steuerlich maßgeblichen Kriterien, nicht jedoch in den Bestimmungen des~~ **Diese steuerrechtliche Definition ist nicht deckungsgleich mit jener des** Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes, BGBl. Nr. 196/1988 (VwGH 27.9.2000, 96/14/0126).

Aus ~~steuerlicher~~ **abkommensrechtlicher** Sicht ist **bzgl. der Steuerpflicht für die Löhne bzw. Gehälter der gestellten Arbeitnehmer** zu prüfen, ob ~~es sich bei der Gestellung tatsächlich um einen Werkvertrag zwischen Gesteller und Gestellungsnehmer oder um einen Dienstvertrag zwischen~~ **der** Gestellungsnehmer ~~und~~ **Arbeitgeber der gestellten** Dienstnehmer **iSd Art. 15 Abs. 2 OECD-konformer DBA geworden ist**~~handelt~~. **Laut VwGH ist unter Arbeitgeber iSd Art. 15 OECD-MA der „wirtschaftliche Arbeitgeber" zu verstehen (VwGH 22.05.2013, 2009/13/0031). Sollte der Gestellungsnehmer als Arbeitgeber einzustufen sein, dann hat der Tätigkeitsstaat laut Art. 15 OECD-MA das Besteuerungsrecht für die Löhne bzw. Gehälter des gestellten Personals, unabhängig von der Dauer der Gestellung. Für die Beurteilung der Arbeitgebereigenschaft ist zu prüfen, ob der Gesteller nur „Passivleistungen" erbringt („echte" Arbeitskräfteüberlassung). Zudem ist im Verhältnis zu Deutschland zu beachten, ob es sich um eine gewerbliche oder eine konzerninterne Arbeitskräftegestellung handelt (siehe im Detail den**

Arbeitskräftegestellungserlass des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014). ~~Da auf~~ **Hinsichtlich der Steuerpflicht des Gestellers ist auf** Abkommensebene ~~bei der Gestellung von Arbeitskräften idR~~ eine Betriebsstätte **iSd Art. 5 OECD-Musterabkommen** anspruchsbegründend ~~ist, wird die steuerliche Erfassung dieser Einkünfte regelmäßig unterbleiben (Art. 7 OECD-Musterabkommen)~~. **Im Fall einer Arbeitskräftegestellung (Passivleistung) kann jedoch der Ort, an dem die gestellten Arbeitskräfte zum Einsatz kommen, nur eine Betriebsstätte für den Gestellungsnehmer, nicht aber für den Gesteller begründen.**

Abschnitt 30.1.5.6. samt Überschrift wird vor Rz 7941 eingefügt (redaktionelle Korrektur):

30.1.5.6. Sportler, Artisten und Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen

Rz 7942 wird geändert (Judikatur)

Rz 7942

"Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen" sind Künstler, gewerblich tätige Musiker, Artisten, Beleuchtungstechniker, Regisseure, Kostümbildner, Berufs- und Amateursportler sowie die mitwirkenden Trägerorganisationen von Orchestern und Theatern**.**~~, weiters Konzertagenturgesellschaften und Showproduzenten, die sich gegenüber dem österreichischen Veranstalter im eigenen Namen verpflichten, Künstler und Musiker zu der Veranstaltung zu entsenden oder Shows zu organisieren.~~ **Zwischen Künstler und Veranstalter tretende Unternehmen, die reine Managementaufgaben erfüllen, wie Künstleragenturen, sind hingegen keine Mitwirkenden an der inländischen Unterhaltungsdarbietung (VwGH 27.11.2003, 2000/15/0033; siehe aber Rz 7950 zum „Künstlerdurchgriff").**

> ~~*Beispiel:*~~
>
> ~~*Der inländische Auftraggeber A engagiert mittels Vertrages mit einer ausländischen Produktionsgesellschaft einen ausländischen Künstler. Als an der Unterhaltungsdarbietung mitwirkend gilt nicht nur der Künstler, sondern auch die Produktionsgesellschaft.*~~

Rz 7943 wird geändert (Judikatur)

Rz 7943

Erst anhand des konkret festgestellten Ablaufes einer vom beschränkt Steuerpflichtigen organisierten Veranstaltung kann abschließend beurteilt werden, ob diese Unterhaltungsdarbietungen iSd § 98 EStG 1988 darstellen und die vom ihm beauftragten Personen als Mitwirkende an solchen Unterhaltungsdarbietungen anzusehen sind. Der Begriff "Unterhaltung" weist keinen klar umrissenen Inhalt auf; "Unterhaltung" wird definiert als singulär oder gemeinsam betriebener angenehmer Zeitvertreib oder Art der Geselligkeit zur physisch-psychischen Entspannung bzw. Erholung, der unvermittelt verschafft werden kann durch Eigenaktion oder vermittelt wird durch Rezeption von organisierten Darbietungen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0122). Der Unterhaltungscharakter einer Darbietung geht nicht dadurch verloren, dass damit Werbezwecke verbunden sind **(VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090)**.

> *Beispiel:*
>
> *Ist eine Verkaufswerbung wie im Fall einer Modeschau in ein "unterhaltsames Präsentieren" gekleidet, so erhält die Veranstaltung den Aspekt der Unterhaltung. Diese Zuordnung bleibt aufrecht, solange nicht der Unterhaltungswert völlig in den Hintergrund tritt. Eine generalisierende Betrachtung ist unzulässig, weil es auch eine Modeschau ohne Unterhaltungswert geben kann, die ein einfaches Vorzeigen der Modelle zum Inhalt hat.*

Rz 7945 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 7945

Eine Mitwirkung an bloßen Darbietungsfragmenten, wie dies bei einzelnen Szenenaufnahmen im Zuge von Filmdreharbeiten der Fall ist, verwirklicht nicht den Tatbestand der "Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung". Denn die einzelnen Darbietungsfragmente erlangen erst durch den nachfolgenden Filmzusammenschnitt und durch professionelle Nachbearbeitung in den Studioeinrichtungen jene Reife, die sie für die Publikumsunterhaltung (im weiten Wortsinn) geeignet macht. Daraus folgt, daß**ss** Steuerausländer, die an inländischen Filmdrehaufnahmen mitwirken und die nicht als Arbeitnehmer der inländischen Produktionsgesellschaft anzusehen sind, nur dann gemäß § 98 EStG 1988 der beschränkten

Steuerpflicht in Österreich unterliegen, wenn sie Einkünfte als Künstler, als Sportler oder Artist oder als kaufmännischer oder technischer Berater erzielen.

Die auf gewerblicher Basis an Filmdrehaufnahmen mitwirkenden ausländischen Kameraleute, Tontechniker, sonstigen Techniker sowie Models werden demnach **idR** nicht der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen. Es ist jedoch mit dem örtlich zuständigen Finanzamt das Einvernehmen über das Nichtvorliegen der Arbeitnehmereigenschaft dieser Personen (beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) herzustellen. Hie**r**bei wird auch auf die bestehenden DBA und vor allem darauf Bedacht zu nehmen sein, wie die Ansässigkeitsstaaten der ausländischen Mitwirkenden die vertraglichen Beziehungen zur inländischen Produktionsgesellschaft werten. Denn wenn im Ansässigkeitsstaat die Vergütungen von der Besteuerung freigestellt werden, weil man annimmt, es habe sich um eine auf österreichischem Staatsgebiet ausgeübte unselbständige Arbeit gehandelt, wobei auf österreichischer Seite aufgrund desselben DBA ebenfalls Steuerfreistellung gewährt wird, weil Gewerblichkeit der Betätigung angenommen wird, dann wäre eine solche Vorgangsweise jedenfalls nicht abkommenskonform. ~~Durch (allenfalls auch nachträgliche) Besteuerungsnachweise im Ausland könnte das Problem beseitigt oder doch zumindest wesentlich entschärft werden.~~

Rz 7947 entfällt (veraltete Rechtslage):

~~**Rz 7947**~~

~~Sieht das anzuwendende DBA keine dem Art. 17 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildete Bestimmung vor, ist nach diesem Abkommen eine künstlerische Tätigkeit unter die Bestimmung betreffend die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu subsumieren und ist für die Zuteilung des Besteuerungsrechtes keine feste örtliche Einrichtung erforderlich (zB Art. 8 Abs. 2 DBA-Deutschland, BGBl. Nr. 221/1955), so ist zu entscheiden, ob die Tätigkeit künstlerisch oder gewerblich (insbesondere bei künstlerischer Betätigung durch eine ausländische Personengesellschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, an der auch Personen beteiligt sind, deren Betätigung nicht künstlerischer Natur ist, zB Manager, Techniker, aufgrund des "Verschmutzungseffektes" gemäß § 22 Z 3 EStG 1988) ist. Im ersten Fall (künstlerische Tätigkeit) steht das Besteuerungsrecht - unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte - dem Tätigkeitsstaat, im zweiten Fall (gewerbliche Tätigkeit) - mangels~~

~~Betriebsstätte - dem Ansässigkeitsstaat zu. In Fällen dieser Art wird sich empfehlen, daß der Ansässigkeitsstaat eine Bescheinigung über die steuerliche Erfassung dieser Einkünfte ausstellt.~~

Randzahl 7947: ***derzeit frei***

Rz 7948 wird geändert (Judikatur)

Rz 7948

Enthält das zwischen dem Tätigkeitsstaat und dem Ansässigkeitsstaat einer ausländischen Person ~~(zB Konzertagenturgesellschaft, Showproduzent)~~, die dem inländischen Auftraggeber (Veranstalter) und dem Sportler, Artisten oder Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen zwischengeschaltet ist, bestehende DBA eine dem Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen ("internationaler Künstlerdurchgriff") entsprechende Abkommensbestimmung, ist das Besteuerungsrecht an den Einkünften dieser Person ~~(und nicht an den Einkünften des Sportlers, Artisten oder Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen)~~ dem Tätigkeitsstaat zugeteilt**.** ~~und~~ **Diese Einkünfte** unterliegen gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht~~.~~**, sofern diese ausländische Person ebenfalls als „Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen" gilt. Dies ist nur dann der Fall, wenn diese unmittelbar auf die inhaltliche Gestaltung der Unterhaltungsdarbietung Einfluss nimmt. Das ist bei einer Theater-AG, bei einer Filmproduktionsgesellschaft, die wie eine Theater-AG Unterhaltungsdarbietungen produziert und bei der Trägervereinigung eines Orchesters der Fall, nicht aber bei einer nur Managementleistungen erbringenden Künstleragentur (vgl. VwGH 27.11.2003, 2000/15/0033 und 11.12.2003, 2000/14/0165). In den Fällen der Besteuerung der ausländischen Person nach Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen hat eine auf Art. 17 Abs. 1 OECD-Musterabkommen gestützte gesonderte Besteuerung des Künstlers oder Sportlers zu unterbleiben (vgl. Rz 11.5 des OECD-Kommentars zu Art. 17 OECD-Musterabkommen).** Die ausländische Person darf allerdings nicht bloß als Vermittler auftreten, sondern mu~~ß~~**ss** die Verträge sowohl mit dem inländischen Auftraggeber (Veranstalter) als auch mit den ausländischen Sportlern, Artisten oder **sonstigen** Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen jeweils im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abschließen; zwischen dem inländischen

Auftraggeber und den ausländischen Sportlern, Artisten oder **sonstigen** Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen dürfen keine steuerlich relevanten Leistungsbeziehungen bestehen.

Rz 7949 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7949

Sind die ausländischen Sportler, Artisten oder Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen im Rahmen einer **ausländischen** Personengesellschaft ~~ohne eigene Rechtspersönlichkeit~~ (zB Orchester, Musikgruppe) tätig, die mit einer österreichischen Personengesellschaft vergleichbar ist, gilt diese nicht als "an~~dere~~**sässige** Person" iSd Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen; die Sportler, Artisten oder Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen sind gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in Verbindung mit einer dem Art. 17 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Abkommensbestimmung in Österreich mit ihren Einkünften einkommensteuerpflichtig (Einkommensteuerpflicht von Personengesellschaften siehe Rz 7907 f).

Rz 7950 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7950

Fehlt eine dem Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen nachgebildete Abkommensbestimmung (zB ~~Verträge~~ **Abkommen** mit Belgien, ~~Dänemark, Finnland, Griechenland,~~ Irland, Luxemburg, ~~Niederlande,~~ Portugal), besteh**t** - unbesehen einer Einkommensteuerpflicht der Einkünfte des Sportlers, Artisten oder Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen - **auf abkommensrechtlicher Ebene kein Anrecht auf Besteuerung** der ohne inländische Betriebsstätte erzielten Einkünfte der zwischengeschalteten ausländischen Person (zB Konzertagenturgesellschaft, Showproduzent). **Dies bedeutet jedoch nicht, dass der inländische Veranstalter durch das Abkommen von den Folgen der nach inländischem Recht gegebenen Abzugspflicht befreit wird. Z 8 letzter Satz des OECD-Kommentars zu Art. 17 OECD-MA gestattet eine Auslegung von Art. 17 Abs. 1, derzufolge durch eine im Zahlungsfluss an den Künstler zwischengeschaltete dritte Person (zB**

ausländische Agentur) direkt auf den Künstler durchgegriffen werden kann („echter Künstlerdurchgriff"). In jenen Fällen, in denen die vom Veranstalter geleisteten Zahlungen an eine ausländische Agentur gezahlt werden, die entsprechend der VwGH-Judikatur zum Begriff des „Mitwirkenden" nicht mehr als Steuerpflichtiger angesehen werden kann und eine als „unechter Künstlerdurchgriff" bezeichnete Besteuerung der Agentur nicht mehr erfolgen darf, ergibt sich aus § 5 Abs. 2 der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006, mit Wirkung ab 1.7.2005, dass der Steuerabzug auf den an den Erbringer der Tätigkeit weiter fließenden Teil der Vergütungen eingeschränkt werden kann. Für diesen Teil ist eine Entlastung an der Quelle auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen unzulässig und wird somit dem Vergütungsschuldner die Freistellung des Künstleranteils von der Besteuerung untersagt.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein inländischer Konzertveranstalter engagiert über eine ausländische Künstleragentur einen nicht im Inland ansässigen Künstler für inländische Gastauftritte. Die Künstleragentur ist ausschließlicher Vertragspartner des österreichischen Veranstalters; sie tritt daher nicht als bloßer Vermittler auf, stellt aber auch keinen Mitwirkenden an einer Unterhaltungsdarbietung iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dar. Die Einkünfte des Künstlers, die er von der Künstleragentur für diese inländischen Gastauftritte erhält, sind jedoch solche iSd § 98 Abs. 1 Z 2, Z 3 oder Z 4 EStG 1988 (und sind Österreich aufgrund einer dem Art. 17 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmung des DBA zur Besteuerung zugewiesen). Auf der Grundlage des Durchgriffstatbestands des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 kann hinsichtlich des an den Künstler fließenden Anteils auf den Künstler durchgegriffen werden („echter" Künstlerdurchgriff). Für die Frage, nach welchem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich ein Besteuerungsrecht eingeräumt wird, ist in dieser Konstellation nicht auf den Ansässigkeitsstaat der Künstleragentur, sondern auf jenen des betroffenen Künstlers abzustellen.***

In jenen Fällen, in denen die Zahlungen jedoch an eine als „Mitwirkende" in Betracht kommende juristische Person fließen (zB Orchester- oder Theater-AG) kann das Fehlen von Abs. 2 in Art. 17, welches die Besteuerung dieser juristischen Personen im Wege des „unechten" Künstlerdurchgriffs explizit ausschließt, unterschiedliche Rechtsfolgen zeitigen, je nachdem ob die

auftretenden Künstler vom Rechtsträger im Rahmen von Dienst- oder von Werkverträgen beschäftigt werden (siehe dazu ausführlich den Durchführungserlass zur DBA-Entlastungsverordnung, Erlass des BMF vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006 Abschnitt 3, AÖF Nr. 127/2006 idF des Erlasses des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014, BMF-AV Nr. 102/2014). Zur Erhebung der Einkommensteuer des Sportlers, Artisten oder Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen in einem solchen Fall siehe Rz 7995 ff).

Rz 7954 wird geändert (inhaltliche Korrektur)

Rz 7954

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 gehören Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, sofern nicht bereits ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliegt und sofern sie diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes (siehe dazu LStR 2002 Rz 992b) ausüben, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. ~~Einkünfte aus einer Tätigkeit als Lehrbeauftragter an Universitäten, Hochschulen, Fachhochschulen, Pädagogischen Akademien oder ähnlichen Bildungseinrichtungen gelten stets als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit (Verordnung BGBl. II Nr. 287/1997).~~ Dies gilt ~~– mit Wirksamkeit ab 1. Oktober 1997 –~~ auch für ausländische Lehrbeauftragte (zB Gastprofessoren), die beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus einer Tätigkeit **im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung im Inland vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes** ~~an einer der genannten Bildungseinrichtungen~~ im Inland erzielen. Für steuerliche Belange sind sie als Arbeitnehmer zu qualifizieren. Qualifiziert der Ansässigkeitsstaat des Lehrbeauftragten nach seinem Recht die Lehrtätigkeit als freiberufliche, kann sich ein internationaler Qualifikationskonflikt mit der Wirkung einer Doppelbesteuerung ergeben. In Fällen dieser Art kann das Problem nur im Weg eines internationalen Verständigungsverfahrens geklärt werden, das von ~~s~~**S**eiten des Lehrbeauftragten **grundsätzlich** in seinem Ansässigkeitsstaat zu beantragen wäre.

Rz 7955 wird geändert (Anpassung an das aktuelle DBA mit Deutschland):

Rz 7955

Ausgeübt wird eine Tätigkeit nach innerstaatlichem und OECD-konformen zwischenstaatlichen Recht an dem Ort, an dem der Arbeitnehmer bei dieser Tätigkeit tatsächlich anwesend ist. Unmaßgeblich ist im Allgemeinen die Ansässigkeit des Arbeitgebers. Eine Ausnahme gilt für unternehmensrechtliche Geschäftsführer **und Vorstände** von Kapitalgesellschaften im Abkommensverhältnis zu Deutschland; **laut Art. 16 Abs. 2 DBA-Deutschland darf** deren Tätigkeit ~~gilt stets als am Ort des Sitzes~~ **vom Ansässigkeitsstaat** der Kapitalgesellschaft **besteuert werden** ~~als ausgeübt (VwGH 07.05.1979, 2669/78)~~.

Rz 7956 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7956

Die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt bei Vorliegen eines DBA idR im Tätigkeitsstaat. Der Tätigkeitsstaat hat jedoch gemäß den dem Art. 15 Abs. 2 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmungen kein Besteuerungsrecht, wenn sich der Steuerpflichtige im Tätigkeitsstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage aufhält, außer die Vergütungen werden von einer im Tätigkeitsstaat befindlichen Betriebsstätte (festen Einrichtung) des Arbeitgebers getragen oder **die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt,** der ~~Arbeitgeber ist~~ im Tätigkeitsstaat ansässig **ist**. Ob die 183 Tage Frist pro Kalenderjahr oder für eine mit der jeweiligen Einreise in den Tätigkeitsstaat beginnende 12-Monate-Periode zu berechnen ist, richtet sich nach den Bestimmungen des jeweiligen Abkommens (Einzelheiten zur Fristberechnung siehe Erlass AÖF Nr. 331/1991). **Laut OECD-Musterkommentar wäre auf eine 12-monatige Periode abzustellen (siehe Rz 4 des OECD-Kommentars zu Art. 15).**

Rz 7957 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Abkommenslage)

Rz 7957

Für Grenzgänger sehen DBA **vereinzelt**~~vielfach~~ **(DBAs mit Deutschland, Italien, Liechtenstein)** vor, da~~ß~~**ss** deren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unabhängig von

der Ausübung im Tätigkeitsstaat im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Soweit weder das DBA selbst noch eine Durchführungsregelung die für die Grenzgängereinstufung erforderlichen Merkmale eines grenznahen Wohnsitzes und eines grenznahen Arbeitsortes festlegen, sind alle Arbeitsorte noch als in Grenznähe gelegen anzusehen, die es unter Berücksichtigung der modernen Verkehrsverhältnisse erlauben, unter Zugrundelegung einer vertretbaren Wegzeit den Arbeitsort täglich vom Wohnsitz anzufahren.

Rz 7960 entfällt:

~~**Rz 7960**~~

~~Enthält das anzuwendende DBA eine dem Art. 15 OECD-Musterabkommen nachgebildete Bestimmung, ist eine Besteuerung nach dem Verwertungstatbestand ausgeschlossen.~~

Randzahl 7960: ***derzeit frei***

Rz 7962 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7962

Ist das anzuwendende DBA diesbezüglich dem Art. 19 OECD-Musterabkommen nachgebildet, so werden solche Einkünfte im Inland steuerlich erfa**ss**~~ß~~t, wenn es sich um Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen handelt, die von einer Gebietskörperschaft für die an sie geleisteten Dienste gezahlt werden**, und die Dienste nicht im Rahmen einer Geschäftstätigkeit erbracht wurden**. Anders verhält es sich, wenn die Dienste im anderen Vertragsstaat geleistet werden und der Einkünfteempfänger dort ansässig ist und entweder dessen Staatsangehöriger ist oder nicht ausschließlich deshalb dort ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten. Ruhegehälter**, die nicht im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit stehen,** werden im Quellenstaat steuerlich erfa**ss**~~ß~~t, ausgenommen der Bezieher ist im Vertragsstaat ansässig und dessen Staatsangehöriger.

Rz 7963 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7963

Eine Erfassung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unterbleibt gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988, wenn die Einkünfte wirtschaftlich bereits bei den Einkünften aus

Gewerbebetrieb (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) erfaß**ss**t wurden. Damit soll eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden, in denen der zu besteuernde Arbeitslohn bei der Besteuerung des ~~Arbeitgebers~~**Gestellers**, der im Inland (beschränkt steuerpflichtige) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, keine Berücksichtigung als Aufwand bzw. Ausgabe gefunden hat.

> *Beispiel:*
>
> *Der in Österreich nicht ansässige Gesteller G, der in Österreich keine Betriebsstätte besitzt, gestellt fünf ebenfalls nicht ansässige Dienstnehmer an den österreichischen Gestellungsnehmer A, der diese im Inland zum Einsatz bringt. Der Gesteller G erzielt dadurch beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Die Einkommensteuer ist durch Steuerabzug von 20% seiner Einnahmen abgegolten (§ 99 Abs. 1 Z 5 in Verbindung mit § 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Die Dienstnehmer erzielen beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Die Erfassung dieser Einkünfte **bei den Arbeitnehmern** hat jedoch zu unterbleiben, weil sie wirtschaftlich bereits beim Gesteller G erfaß**ss**t wurden~~, der auf Grund der 20-prozentigen Bruttobesteuerung seinen Aufwand für Arbeitslohn nicht zum Abzug bringen konnte~~.*

Rz 7965 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

Rz 7965

Beschränkt Steuerpflichtige unterliegen mit Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 nach Maßgabe des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht. Handelt es sich bei Kapitaleinkünften um solche aus Kapitalanlagen inländischer Betriebsstätten von beschränkt Steuerpflichtigen, unterliegen diese Einkünfte nach Maßgabe des § 27 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ist diesfalls nicht anwendbar. Unterhält hingegen der beschränkt Steuerpflichtige, der im Rahmen seines ausländischen Unternehmens in Österreich Kapitaleinkünfte iSd § 27 EStG 1988 erzielt, keine inländische Betriebsstätte, unterliegen die Kapitaleinkünfte auf Grund der isolierenden Betrachtungsweise nach Maßgabe des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht.

Die beschränkte Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erfuhr mit dem BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 eine Anpassung an die Neuregelung der Besteuerung von Kapitalvermögen (zur zeitlichen Anwendbarkeit siehe § 124b Z 184 EStG 1988). Eine Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erfolgte dabei grundsätzlich nur im

Hinblick auf die Einbeziehung von realisierten Wertsteigerungen in die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Mit dem AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, wurde jedoch eine Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf "Zinsen" im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes vorgenommen. **Die beschränkte Steuerpflicht auf Zinsen wurde mit dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, umgestaltet und auf sämtliche inländischen (Stück-)Zinsen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und § 27 Abs. 6 Z 5 EStG 1988 ausgedehnt.**

Rz 7965a wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

Rz 7965a

Der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ~~idF BBG 2011~~ unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988, wenn

- es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 oder § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 handelt und Kapitalertragsteuer einzubehalten war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988, Inländische Beteiligungserträge und Zuwendungen an Privatstiftungen, siehe Rz 7966),
- es sich um Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes, BGBl. I Nr. 33/2004, handelt und Kapitalertragsteuer einzubehalten war (**bis 31.12.2016**; § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 **idF des AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014**, Einkünfte aus Zinsen, siehe Rz 7967),
- **es sich um inländische Zinsen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 oder inländische Stückzinsen gemäß § 27 Abs. 6 Z 5 EStG 1988 (einschließlich solche bei Nullkuponanleihen und sonstigen Forderungswertpapieren) handelt und Kapitalertragsteuer einzubehalten war (ab 1.1.2017; § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF des EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, Einkünfte aus Zinsen, siehe Rz 7967),**
- es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 handelt und Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 einzubehalten war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988, Einkünfte als stiller Gesellschafter, siehe Rz 7968).

- es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen aus im Inland gelegenen Immobilien iSd §§ 40 und 42 Immobilien-Investmentfondsgesetz handelt (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988, Einkünfte aus § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden, siehe Rz 7969),
- es sich um Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften handelt, an der der Steuerpflichtige in den letzten fünf Kalenderjahren zu mindestens 1% beteiligt war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen, siehe Rz 7970).

Rz 7967 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

Rz 7967

Rechtslage bis 31.12.2016:

Einkünfte aus Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes

Die beschränkte Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 umfasst Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988, wenn es sich dabei um Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes handelt (zu den einzelnen EU-quellensteuerpflichtigen Einkünften siehe EU-QuStR Rz 55). Zur beschränkten Steuerpflicht kommt es dabei nur dann, wenn für die Zinsen KESt einzubehalten war (siehe so auch Rz 7966). Ob der KESt-Abzug nach dem Subtatbestand des § 27 Abs. 2 EStG 1988 vorgenommen wurde, ist dabei nicht relevant. So sind beispielsweise auch in Veräußerungsgewinnen enthaltene Stückzinsen oder Einlösungsgewinne aus (Nullkupon)Anleihen von der beschränkten Steuerpflicht erfasst. Wird aufgrund von § 27a Abs. 2 EStG 1988 kein KESt-Abzug vorgenommen, besteht keine beschränkte Steuerpflicht.

Sollte für Zwecke der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 die Abgrenzung zwischen Alt- und Neubestand entsprechend den Inkrafttretensbestimmungen der KESt-neu relevant sein, bestehen keine Bedenken, im Zweifel von Neuvermögen auszugehen, wenn eine Differenzierung durch die Abzugsverpflichteten aus technischen Gründen nicht möglich ist.

Eine Abzugsverpflichtung kann für auszahlende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 und für depotführende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bestehen. Die Abzugsverpflichtung umfasst dabei gemäß § 94 Z 13 EStG 1988, unabhängig von der Einstufung der Kapitalerträge nach § 27 EStG 1988, nur den Zinsanteil im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes. Bei Stückzinsen hat bei Kuponzahlung/Einlösung/Veräußerung ein KESt-Abzug zu erfolgen, wobei eine laufende Zinsabgrenzung nicht erforderlich ist, wenn die technischen Möglichkeiten dafür nicht bestehen. Zur KESt-Befreiungsbestimmung des § 94 Z 13 EStG 1988 siehe Rz 7972.

Nicht der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 unterliegen natürliche Personen, die vom Anwendungsbereich der EU-Quellensteuer erfasst sind und Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, noch eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist (siehe Rz 7971). Aufgrund der Voraussetzung, wonach die beschränkte Steuerpflicht nur dann besteht, wenn KESt einzubehalten war, führt die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmungen des § 94 EStG 1988 dazu, dass die beschränkte Steuerpflicht nicht zur Anwendung kommt.

Die beschränkte Steuerpflicht besteht für Zinsen, die nach dem 31. Dezember 2014 angefallen sind. Wird ab dem 1. Jänner 2015 auch für Zinsen, die vor dem 1. Jänner 2015 angefallen sind, KESt abgezogen, kann dieser Teil angerechnet oder rückerstattet werden. Die Finanzamtszuständigkeit für die KESt-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 AVOG 2010 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010 (siehe dazu Rz 7972).

Die Steuerpflicht auf Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, tritt mit Ablauf des 31.12.2016 außer Kraft. Für Zinsen, die aufgrund des § 14 Abs. 4 des EU-Quellensteuergesetzes nicht mehr der EU-Quellensteuer unterliegen, ist die beschränkte Steuerpflicht bereits ab dem 1.10.2016 nicht mehr anzuwenden (vgl. § 124b Z 309 letzter Satz EStG 1988).

Rechtslage ab 1.1.2017:

Die beschränkte Steuerpflicht auf Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 wurde mit dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016 umfassend umgestaltet. Die beschränkte Steuerpflicht umfasst nunmehr nicht nur lediglich jene Einkünfte aus

Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988, bei denen es sich um Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes handelt, sondern sämtliche Zinsen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und Stückzinsen gemäß § 27 Abs. 6 Z 5 EStG 1988 (einschließlich solche bei Nullkuponanleihen und sonstigen Forderungswertpapieren, unabhängig davon, ob diese unter § 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 fallen), sofern es sich dabei um inländische (Stück)Zinsen handelt.

Inländische (Stück)Zinsen liegen vor, wenn

- **der Schuldner der (Stück)Zinsen Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstitutes ist oder**
- **das Wertpapier von einem inländischen Emittenten begeben worden ist.**

Unverändert ist hingegen die Voraussetzung, wonach die beschränkte Steuerpflicht nur dann besteht, wenn für die (Stück)Zinsen KESt einzubehalten war (siehe dazu auch Rz 7966). Wird daher aufgrund von § 27a Abs. 2 EStG 1988 kein KESt-Abzug vorgenommen oder kommen die Befreiungsbestimmungen des § 94 EStG 1988 zur Anwendung, besteht keine beschränkte Steuerpflicht.

Auf welcher Rechtsgrundlage der KESt-Abzug vorgenommen wird, somit ob sich eine Abzugsverpflichtung für auszahlende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 oder für depotführende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ergibt, ist dabei nicht relevant. So sind beispielsweise – wie nach der Rechtslage vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016 – auch in Veräußerungsgewinnen enthaltene Stückzinsen oder Einlösungsgewinne aus (Nullkupon)Anleihen von der beschränkten Steuerpflicht erfasst.

Da der Umfang der beschränkten Steuerpflicht auf Zinsen jenem bei unbeschränkter Steuerpflicht (in Bezug auf Zinsen) entspricht, hat auch beim KESt-Abzug keine Korrektur zu erfolgen (anders als nach der Rechtslage vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, nach der die Abzugsverpflichtung gemäß § 94 Z 13 EStG 1988, unabhängig von der Einstufung der Kapitalerträge nach § 27 EStG 1988, nur den Zinsanteil im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes umfasst hat; siehe dazu Rz 7972).

Nicht von der beschränkten Steuerpflicht auf (Stück)Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 umfasst sind:

- **(Stück)Zinsen, die nicht von natürlichen Personen erzielt werden;**
- **(Stück)Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in einem Staat ansässig sind, mit dem ein automatischer Informationsaustausch besteht, wobei die Begründung der Ansässigkeit in einem solchen Staat dem Abzugsverpflichteten durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen ist (Formular IS-QU1);**
- **(Stück)Zinsen, die in Ausschüttungen gemäß § 186 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder in ausschüttungsgleichen Erträgen gemäß § 186 Abs. 2 Z 1 des Investmentfondsgesetzes 2011 enthalten sind, sofern das den §§ 186 oder 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 unterliegende Gebilde direkt oder indirekt höchstens 15% seines Vermögens in Wirtschaftsgüter angelegt hat, deren Erträge inländische Zinsen sind.**

Der veränderte Umfang der beschränkten Steuerpflicht auf (Stück)Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF des EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, kommt für (Stück)Zinsen zur Anwendung, die nach dem 31.12.2016 angefallen sind. Wird ab dem 1.1.2017 auch für Zinsen, die davor angefallen sind und die von der beschränkten Steuerpflicht auf Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, nicht erfasst waren, KESt abgezogen, kann die KESt anteilig angerechnet oder rückerstattet werden. Die Finanzamtszuständigkeit für die KESt-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 AVOG 2010 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010 (siehe dazu Rz 7972).

Rz 7968 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 7968

Einkünfte als stiller Gesellschafter

Der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988 unterliegen Gewinnanteile iSd § 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 aus der Beteiligung an einem Unternehmen als

stiller Gesellschafter oder nach Art eines stillen Gesellschafters. Diese Einkünfte unterliegen seit dem 1. April 2012 nicht dem KESt-Abzug (§ 93 Abs. 1 iVm § 27a Abs. 2 Z 3 EStG 1988); § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988 normiert daher einen eigenen Steuertatbestand. Gewinnanteile aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter unterliegen unter der Voraussetzung der beschränkten Steuerpflicht, dass Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 einzubehalten war. Dies ist bei Einkünften iSd § 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 dann der Fall, wenn die stille Beteiligung an einem inländischen Unternehmen besteht (§ 99 Abs. 1 Z 7 EStG 1988). Damit werden nur Einkünfte aus Beteiligungen beschränkt Steuerpflichtiger an inländischen stillen Gesellschaften von der beschränkten Steuerpflicht erfasst. Die Abzugssteuer beträgt in diesen Fällen **27,5% (für Zuflüsse ab dem 1.1.2016; BGBl. I Nr. 118/2015; davor** 25%**)**.

Rz 7970 wird wie folgt geändert (formale Korrektur)

Rz 7970

Auf Abkommensebene ist, soweit das anzuwendende DBA dem OECD-Musterabkommen folgt, zwischen Dividenden (Art. 10) und Zinsen (Art. 11) zu unterscheiden. Der Begriff "Dividenden" umfaß**ss**t Gewinnausschüttungen aller Art **aufgrund von Gesellschaftsanteilen sowie Einkünfte**, denen eine den Einkünften aus Aktien vorbehaltene Besteuerung zugrunde liegt. Er bezieht sich jedoch nicht auf Einkünfte des stillen Gesellschafters und auch nicht auf bloße partiarische Verträge. Dividenden und Zinsen sind idR im Ansässigkeitsstaat zu besteuern, der Quellenstaat behält **jedoch vielfach** das Recht auf einen bestimmten Prozentsatz vom Bruttobetrag der Dividenden und Zinsen (Quellensteuer). Das Besteuerungsrecht ist nicht beschränkt, wenn die Dividenden bzw. Zinsen im Rahmen einer im Quellenstaat gelegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung erzielt werden. **Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Dividenden oder Zinsen „tatsächlich" der Betriebsstätte oder festen Einrichtung zuzurechnen sind, dh. dass wirtschaftliches Eigentum an der Beteiligung oder Forderung besteht (vgl. etwa Rz. 32.1 des Kommentars zu Art. 10 OECD-MA; siehe dazu auch VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014). Die Zuordnung der Beteiligung zur Betriebsstätte setzt einen funktionalen Zusammenhang zwischen der Beteiligung und den Aktivitäten der Betriebsstätte voraus (VwGH 18.10.2017, Ro**

2016/13/0014). In diesen Fällen erfolgt die Besteuerung im Rahmen des Art. 7 OECD-MA unter Abzug der mit den Einkünften zusammenhängenden Kosten.

Beispiel:

*Eine in Österreich gelegene Betriebsstätte einer in Staat A ansässigen Kapitalgesellschaft bezieht Dividenden von österreichischen Kapitalgesellschaften**, an deren Anteile sie wirtschaftliches Eigentum hat. Die Beteiligungen stehen in einem funktionalen Zusammenhang mit den Aktivitäten der Betriebsstätte.** Das Besteuerungsrecht hat Österreich als der Staat, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, in deren Gewinn die Dividenden eingeflossen sind; obwohl die Rechtsperson, die die Dividenden bezieht, nicht in Österreich, sondern in Staat A ansässig ist, werden die Besteuerungsrechte an den in die österreichischen Betriebsstätteneinkünfte einfließenden Dividenden durch das Abkommen mit Staat A nicht beschränkt.*

Rz 7971 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

Rz 7971

Insbesondere folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988:

- Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in den Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes fallen (**bis 31.12.2016**; § 98 Abs. 1 Z 5 letzter Satz zweiter Teilstrich EStG 1988 **idF vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016**),
- **(Stück)**Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, noch eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstitutes ist (kein Inlandsbezug; § 98 Abs. 1 Z 5 **lit. b** ~~letzter Satz zweiter Teilstrich~~ EStG 1988),
- **(Stück)Zinsen aus Wertpapieren, die nicht von einem inländischen Emittenten begeben worden sind (ab 1.1.2017; § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF des EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016),**
- Erträge aus Privatdarlehen (einschließlich partiarischer Darlehen), weil diese keinem KESt-Abzug unterliegen,
- Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen, weil diese keinem KESt-Abzug unterliegen,
- Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung, weil diese keinem KESt-Abzug unterliegen,

- ~~Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind (siehe explizit § 98 Abs. 1 Z 5 letzter Satz EStG 1988),~~
- Zinsen, die die Voraussetzungen iSd § 99a EStG 1988 erfüllen (konzerninterne Zinsen an EU-Gesellschaften),
- Realisierte Wertsteigerungen aus der Veräußerung von Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligungshöhe in den letzten 5 Jahren **zu keinem Zeitpunkt mindestens** ~~unter~~ 1% **betragen hat** ~~lag~~.

Rz 7972 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage und Klarstellung):

Rz 7972

Personen, die gemäß § 98 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Personen, die im Inland weder Wohnsitz, noch gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Geschäftsleitung oder Sitz haben bzw. von der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, Gebrauch gemacht haben) sind gemäß § 94 Z 13 EStG 1988 von der KESt befreit

- mit Kapitaleinkünften, die nicht von der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 umfasst sind, **wobei der Bestand der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a bis c EStG 1988 dadurch nicht berührt wird (die Befreiung vom KESt-Abzug gemäß § 94 Z 13 EStG 1988 hat keine Auswirkung auf die tatbestandmäßige Voraussetzung, wonach die beschränkte Steuerpflicht in diesen Fällen nur dann besteht, *„wenn Kapitalertragsteuer einzubehalten war*"); dies betrifft insbesondere** ~~wie~~ **Einkünfte aus** realisierten Wertsteigerungen **von Kapitalvermögen** und Einkünfte aus Derivaten **(gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988)**; bei Zinsen ist zu beachten, dass die KESt-Abzugsverpflichtung vom Umfang her nur **inländische Zinsen umfasst (siehe dazu Rz 7967)** ~~im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes trifft. Eine Erteilung von Gutschriften entsprechend § 7 Abs. 3 EU-Quellensteuergesetz ist nicht zulässig~~;
- mit Einkünften aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft~~,~~**; dies gilt auch für Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft,** an der der Steuerpflichtige oder im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten

fünf Jahre vor Veräußerung zu mindestens 1% beteiligt war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988)**, obwohl diese Einkünfte dem Grunde nach der beschränkten Steuerpflicht unterliegen**. Einkünfte aus der Veräußerung einer derartigen Beteiligung sind durch den beschränkt Steuerpflichtigen stets im Wege der Veranlagung zu versteuern.

Wurde in diesen Fällen ein KESt-Abzug vorgenommen, **ist zu unterscheiden:**

- **wurde der KESt-Abzug für Einkünfte vorgenommen, die schon dem Grunde nach nicht der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 unterliegen,** erfolgte dieser zu Unrecht und der Steuerpflichtige kann die Rückerstattung der KESt bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, ~~mittels Antrag~~ gemäß § 240 Abs. 3 BAO beantragen. Die Finanzamtszuständigkeit für die KESt-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 AVOG 2010 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010. Die Rückerstattung hat sonach vorrangig nach inländischem Recht stattzufinden, sodass in diesen Fällen keine Zuständigkeit des Finanzamtes Bruck-Eisenstadt-Oberwart nach § 18 AVOG 2010 gegeben ist; ~~. Im Zuge dieser Antragstellung ist die Ausländereigenschaft durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen.~~
- **wurde hingegen der KESt-Abzug für Einkünfte vorgenommen, die trotz Befreiung von der KESt-Abzugspflicht gemäß § 94 Z 13 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988), kann eine Rückerstattung der KESt gemäß § 240 Abs. 3 BAO nicht erfolgen, weil diese Einkünfte im Wege der Veranlagung zu versteuern sind (vgl. § 240 Abs. 3 lit. c BAO).**

Rz 7972a wird wie folgt geändert (Klarstellung):

Rz 7972a

Haben Personen neben ihrem ausländischen Wohnsitz einen weiteren österreichischen Wohnsitz, so unterliegen sie - ungeachtet einer nach Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls gegebenen ausländischen Ansässigkeit - innerstaatlich der unbeschränkten

Steuerpflicht. § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ist auf sie nicht anwendbar. ~~Eine Befreiung von der Kapitalertragsteuerpflicht~~ **Die Steuerpflicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen** kann daher niemals auf Basis dieser Bestimmung **entfallen** ~~zum Zuge kommen~~, sondern nur auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (allenfalls auf Grund von Maßnahmen nach § 103 EStG 1988 oder § 48 BAO). Dies gilt auch für Staatsbürger der nicht an Österreich angrenzenden Staaten.

Rz 7980 wird geändert (Anpassung an die geltende Rechtslage)

Rz 7980

Folgende Einkünfte unterliegen zB der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988:

- Überlassung eines Rechts zur Herstellung und zum Vertrieb von Schallträgern (VwGH 8.10.1954, 1487/52),
- Überlassung von Filmverwertungsrechten (VwGH 28.10.1955, 0581/53),
- Überlassung von Rechten aus Fotoaufnahmen (VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109 betreffend ein Fotomodell)
- Überlassung von Verlagsrechten (VwGH 23.3.1956, 3475/53),
- Überlassung von Freischurfberechtigungen (VwGH 27.1.1961, 1896/58),
- ~~Überlassung von literarischen Urheberrechten (VwGH 21.2.1964, 2007/63),~~
- Lizenzgebühren, ungeschützte Geheimverfahren, schlichtes Know-how (VwGH 25.11.1965, 1477/64),
- Vermietung von Grundstücken, Häusern und Wohnungen (VwGH 16.3.1971, 1357/70).

Einkünfte in Zusammenhang mit Software unterliegen der beschränkten Steuerpflicht entweder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988), als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988).

Konzerninterne Lizenzgebühren an EU-Gesellschaften, die die Voraussetzungen des § 99a EStG 1988 erfüllen, sind von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen.

Rz 7983 wird wie folgt geändert (Anpassung an die österreichische Abkommenslage)

Rz 7983

Lizenzgebühren werden bei diesbezüglich dem Art. 12 OECD-Musterabkommen nachgebildeten DBA im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers besteuert. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, zu einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung im Quellenstaat gehören; diesfalls werden die Lizenzgebühren im Quellenstaat steuerlich erfasst.

Viele österreichische DBA weichen jedoch von Art. 12 OECD-Musterabkommen ab (siehe zB DBA Albanien, DBA Algerien, DBA Australien, DBA Belgien, DBA Brasilien, DBA Chile, DBA Griechenland, DBA Indien usw.).~~Erfolgt eine steuerliche Erfassung im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers,~~ **Nach diesen Abkommen** hat der Quellenstaat ~~in der Praxis zumeist~~ das Recht, einen bestimmten Prozentsatz vom Bruttobetrag der Lizenzgebühren (Quellensteuer) zurückzubehalten**, welcher vom Ansässigkeitsstaat in weiterer Folge anzurechnen ist.**

Rz 7984 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Abkommenslage):

Rz 7984

Der Begriff "Lizenzgebühren" iSd Art. 12 OECD-Musterabkommen bedeutet dabei Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden. In zahlreichen Abkommen **(zB DBA China, DBA Kanada, DBA Lettland, DBA Litauen usw.)** fallen auch Vergütungen, die für die Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen gezahlt werden, unter den Lizenzbegriff.

> *Beispiel:*
>
> *Eine österreichische Tankstelle mietet von einem ~~schweizerischen~~ **chinesischen** Unternehmen eine Autowaschanlage. Das ~~schweizerische~~ **chinesische** Unternehmen unterliegt mit den für die Vermietung dieser gewerblichen Anlagen gezahlten Mietentgelten der beschränkten Steuerpflicht in Österreich, die im Veranlagungsweg*

*wahrzunehmen ist. Dabei ist die österreichische Steuer gemäß dem DBA ~~Schweiz~~**China** mit ~~5~~**10**% des Bruttobetrages der Mietentgelte zu begrenzen. Sollte die Waschanlage in einer Art konzipiert sein, dass ihr nicht der Charakter eines "Sachinbegriffes" zukommt, könnte das abkommensrechtlich Österreich überlassene Besteuerungsrecht mangels beschränkter Steuerpflicht (§ 98 in Verbindung mit § 28 EStG 1988) nicht ausgeübt werden.*

Rz 7985 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 7985

Rechtslage für Grundstücksveräußerungen ab dem 1. April 2012

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 seit dem 1. April 2012 der beschränkten Steuerpflicht, soweit es sich um inländische Grundstücke handelt. Diese Anpassung steht im Zusammenhang mit der Neuregelung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen im Rahmen des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012. Die Bestimmungen der §§ 30 ff EStG 1988 sind auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzuwenden (siehe Rz 6620 ff). Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988 unterliegen folglich auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht grundsätzlich dem besonderen Steuersatz von 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** (§ 30a EStG 1988) sowie den Bestimmungen zur Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG 1988) sowie zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter (§ 30c EStG 1988); siehe dazu Rz 6702 ff.

Beispiel 1:

*Der beschränkt Steuerpflichtige A veräußert ein inländisches privates Grundstück. Die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sind nach § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 steuerlich zu erfassen; der besondere Steuersatz iHv 25% **bzw. 30%** ist anwendbar. Allerdings ist auf Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen eine Option in die Regelbesteuerung unter Anwendung des progressiven Tarifes möglich. Macht der beschränkt Steuerpflichtige von der Regelbesteuerungsoption jedoch nicht Gebrauch und wird eine Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter berechnet und entrichtet, entfaltet diese grundsätzlich Abgeltungswirkung. Es ist jedoch auf Antrag die Aufnahme des Veräußerungsvorganges in die Veranlagung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% **bzw. 30%** möglich. Eine Veranlagung durch den beschränkt Steuerpflichtigen ist jedenfalls dann vorzunehmen, wenn keine*

Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter entrichtet wurde oder keine Abgeltungswirkung im Sinne des § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist.

Neben den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind auch für Grundstücksveräußerungen im Rahmen der Einkünfte iSd § 98 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988 die Regelungen hinsichtlich des besonderen Steuersatzes (§ 30a EStG 1988), der Entrichtung der Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG 1988) sowie der Mitteilung und Selbstberechnung durch den Parteienvertreter (§ 30c EStG 1988) anzuwenden (siehe § 98 Abs. 4 EStG 1988). Folglich unterliegen auch Einkünfte aus der Veräußerung eines einem ausländischen Betrieb zugehörigen, inländischen Grundstücks grundsätzlich dem besonderen Steuersatz von 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015**.

Beispiel 2:

*Der beschränkt Steuerpflichtige A veräußert ein seinem ausländischen Gewerbebetrieb zugehöriges inländisches Grundstück (das nicht bereits eine Betriebsstätte des ausländischen Betriebs darstellt). Die Einkünfte sind nach § 98 Abs. 1 Z 3 Teilstrich 3 EStG 1988 steuerlich zu erfassen, es liegen folglich Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (Durchbrechung der Isolationstheorie). Gemäß § 98 Abs. 4 EStG 1988 sind die Regelungen der §§ 30a bis 30c EStG 1988 jedoch auch auf Einkünfte iSd § 98 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988 anwendbar. Folglich unterliegen die Einkünfte aus der Veräußerung des dem ausländischen Gewerbetrieb zugehörigen inländischen Grundstücks dem besonderen Steuersatz von 25% **bzw. 30%** (§ 30a Abs. 1 EStG 1988). Auch wenn die Entrichtung der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter vorgenommen wird, entfaltet diese keine Abgeltungswirkung, weil das veräußerte Grundstück einem (ausländischen) Betrieb zuzurechnen ist. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung sind daher jedenfalls in der Veranlagung des beschränkt Steuerpflichtigen unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% **bzw. 30%** zu berücksichtigen. Die Option in die Regelbesteuerung unter Anwendung des progressiven Tarifes ist auf Antrag allerdings möglich (§ 30a Abs. 2 EStG 1988).*

Rz 7986 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 7986

Ist das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen dem Art. 13 OECD-Musterabkommen nachgebildet, erfolgt die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen im Belegenheitsstaat. Einkünfte aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen ~~wird~~ **werden** hingegen dem Ansässigkeitsstaat des

Einkünfteempfängers zur Besteuerung zugeteilt, ausgenommen es handelt sich um Vermögen einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung.

Veräußert eine unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person ein im Ausland gelegenes Grundstück und sieht das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung der Einkünfte durch den ausländischen Vertragsstaat und eine Befreiung dieser Einkünfte durch den Ansässigkeitsstaat vor, finden diese Einkünfte keine Berücksichtigung im Progressionsvorbehalt, wenn der besondere Steuersatz von 25% **bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015** zur Anwendung kommt (dies ist bei privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988 auch bei Ausübung der Veranlagungsoption der Fall). Optiert der Steuerpflichtige aber in die Regelbesteuerung unter Anwendung des progressiven Tarifs und kommt der besondere Steuersatz daher nicht zur Anwendung, finden die Einkünfte hingegen Berücksichtigung im Progressionsvorbehalt.

Rz 7991 wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 7991

Ist eine Aufteilung von Einkünften auf eine Inlands- und eine Auslandstätigkeit mangels geeigneter Aufteilungsmaßstäbe nicht exakt möglich, ist sie gemäß § 184 BAO durch Schätzung vorzunehmen. Dabei ist im Interesse einer Vermeidung ungerechtfertigter Keinmalbesteuerungen oder Doppelbesteuerungen auf eine korrespondierende Vorgangsweise für Belange der in- und ausländischen Besteuerung zu achten. Eine Gewinnaufteilung zwischen den inländischen und ausländischen Betriebsstätten eines beschränkt Steuerpflichtigen ist nach Fremdverhaltensgrundsätzen vorzunehmen; hiebei sind die Grundsätze des OECD-Kommentars zu Artikel 7 des OECD-Musterabkommens sowie subsid**i**är die Ver**r**echnungspreisgrundsätze der OECD für multinationale Unternehmungen und Steuerverwaltungen (Kundmachung BMF 8. Juli 1996, 04 0610/188-IV/4/96, AÖF Nr. 114/1996; Kundmachung BMF 15. April 1997, 04 0610/191-IV/4/97, AÖF. Nr. 122/1997; Kundmachung BMF 4. August 1998, 04 0610/117-IV/4/98, AÖF. Nr. 155/1998) **und die VPR 2010** zu beachten.

Rz 7994 wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 7994

Die Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht wird entweder durch Steuerabzug (§§ 70, 93 und 99 EStG 1988) oder durch Veranlagung (§ 102 EStG 1988) erhoben. Ist ein Steuerabzug vorzunehmen, ist nach Maßgabe des § 102 EStG 1988 die Einkommensteuer damit abgegolten oder eine (nachträgliche) Veranlagung von Amts wegen oder auf Antrag durchzuführen. ~~Ab der Veranlagung 2005~~ **Es** besteht in allen Fällen des Steuerabzuges – in denen nicht ohnedies eine Pflichtveranlagung vorzunehmen ist - ein Recht auf Antragsveranlagung (siehe auch Rz 7996~~ und 8005~~).

Rz 7995 wird geändert (Anpassung an die geltende Rechtslage)

Rz 7995

Maßgeblich für den Steuerabzug von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften (§ 98 EStG 1988) sind die §§ **30b, 30c,** 70, 93 und 99 EStG 1988:

- **§§ 30b und 30c EStG 1988, welche die Erhebung der Einkommensteuer für Grundstücksveräußerungen im Wege der Immobilienertragsteuer (ImmoESt) regeln, haben auch für die beschränkte Steuerpflicht Geltung.**
- § 70 EStG 1988 normiert den Lohnsteuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht.
- § 93 EStG 1988, der den Steuerabzug vom Kapitalertrag regelt, hat auch für die beschränkte Steuerpflicht Geltung.
- § 99 EStG 1988 zählt speziell für die beschränkte Steuerpflicht besondere Fälle auf, in denen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben wird (besondere Abzugsteuer, sogenannte "Ausländersteuer"); darüber hinaus kann in bestimmten Fällen ein Steuerabzug durch Verordnung vorgesehen werden (§ 99 Abs. 1a EStG 1988). Da sich beschränkt steuerpflichtige Gebietsfremde und unbeschränkt steuerpflichtige Gebietsansässige hinsichtlich der Erhebungsmethode der Steuer nicht in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden, stellt die Steuererhebung im Abzugsweg für beschränkt Steuerpflichtige keine gemeinschaftsrechtliche Diskriminierung dar (vgl. EuGH 22.12.2008, Rs C-282/07, Truck Center SA).

Rz 7996 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7996

Ein Steuerabzug von Einkünften bzw. Gewinnanteilen mit nachfolgender (Pflicht- oder Antrags-)Veranlagung (siehe Abschnitt 30.2.3) ist für folgende Fälle vorgesehen:

- Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger **oder selbständiger** Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988; **§ 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988;** Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Zwischen Künstler und Veranstalter tretende Unternehmen, die reine Managementaufgaben erfüllen, sind keine "Mitwirkenden an der inländischen Unterhaltungsdarbietung" und unterliegen folglich mit den vereinnahmten Beträgen nicht der beschränkten Steuerpflicht. Eine Mitwirkung liegt nur vor, wenn diese unmittelbar auf die inhaltliche Gestaltung der Unterhaltungsdarbietung Einfluss nehmen. Das ist bei einer Theater-AG, bei einer Filmproduktionsgesellschaft, die wie eine Theater-AG Unterhaltungsdarbietungen produziert, und bei der Trägervereinigung eines Orchesters der Fall, nicht aber bei einer nur Managementleistungen erbringenden Künstleragentur (vgl. VwGH 27.11.2003, 2000/15/0033 und 11.12.2003, 2000/14/0165). Siehe dazu auch den Künstler-Sportler-Erlass, BMF-010221/0684-IV/4/2005 vom 31.10.2005, AÖF Nr. 256/2005, idF BMF-010221/0907-IV/4/2008 vom 16.04.2008, AÖF Nr. 110/2008 und BMF-010221/0678-IV/4/2011 vom 10.03.2011, AÖF Nr. 85/2011.
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie nicht aus einer der vorgenannten Tätigkeiten stammen (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988; Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).
- ~~Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen (§ 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).~~

Rz 8002 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 8002

~~**Ab der Veranlagung 2005:**~~

Nicht in einem inländischen Betrieb erzielte bzw. außerbetriebliche Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, soweit sie nicht mit einer Tätigkeit iSd § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zusammenhängen (§ 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Ein Steuerabzug unterbleibt, wenn die Voraussetzungen des § 99a EStG 1988 vorliegen (konzerninterne Lizenzgebühren an EU-Gesellschaften). Dies gilt auf Grund des Artikels 15 **(mit Wirkung ab 2017 auf Grund des Artikels 9)** des "Zinssteuerabkommens" der EU mit der Schweiz (ABl. ~~EG~~ Nr. L 385 **vom 29.12.2004** S. 30**; mit Wirkung ab 2017 ABl. Nr. L 333 vom 19.12.2015 S. 10**) ~~ab 1. Juli 2005~~ **weitgehend** sinngemäß auch gegenüber diesem Staat. Nach Maßgabe der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, können die Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen unmittelbar im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens berücksichtigt werden.

~~**Bis zur Veranlagung 2004 gilt:**~~

~~Für Lizenzeinkünfte (§ 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988), die nicht in einem inländischen Betrieb erzielt werden, ist keine (Antrags-)Veranlagung vorgesehen; dies gilt nicht, wenn sie in Zusammenhang mit einer Tätigkeit iSd § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 stehen, weil § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für alle Einkünfte aus einer solchen Tätigkeit eine (Antrags-)Veranlagung zulässt. So umfasst zB im Fall eines Künstlers oder Sportlers die in § 99 EStG 1988 erwähnte abzugspflichtige Tätigkeit alle Tätigkeiten, die dem steuerlich relevanten Betrieb des Künstlers bzw. Sportlers zuzurechnen sind, mithin nicht nur die aus der rein künstlerischen Tätigkeit bzw. den reinen Sportwettkämpfen erzielten Einkünfte, sondern auch alle anderen Vergütungen für Tätigkeiten, die in der betrieblichen Einheit des für die Kunst- bzw. Sportausübung unterhaltenen steuerlichen Betriebes zu erfassen sind. Auch die von dem ausländischen Künstler und Sportler vereinnahmten Lizenzeinkünfte zählen zu den Betriebseinnahmen seines Betriebes und fallen damit unter den von § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erfassten Begriff der Einkünfte aus der Tätigkeit als Künstler und Sportler. Der ausländische Künstler und Sportler ist sonach berechtigt, durch Beantragung einer~~

~~Einkommensteuerveranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine Berücksichtigung seiner diesbezüglichen Kosten als Betriebsausgabe zu erwirken.~~

> ~~*Beispiel:*~~
>
> ~~*Ein ausländischer Künstler schließt mit einem inländischen Unternehmen einen Lizenzvertrag, in dem sich dieses für die nächsten zehn Jahre die Verwertungsrechte an noch zu produzierenden Tonträgern des Künstlers sichert. Das Unternehmen verpflichtet sich als Entgelt neben der Lizenzgebühr auch noch den (im Auftrag des Künstlers produzierenden) Studios Produktionskosten zu erstatten. Bemessungsgrundlage für den 20-prozentigen Steuerabzug ist das gesamte Entgelt, somit Lizenzgebühren inklusive Produktionskostenersatz. Der ausländische Künstler kann jedoch im Weg der (Antrags-)Veranlagung nach § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine Entlastung von den Produktionskosten erwirken.*~~

Rz 8002a wird geändert (Anpassung an die geltende Rechtslage)

Rz 8002a

- ~~Ab der Veranlagung 2005:~~ Aufsichtsratvergütungen (§ 99 Abs. 1 Z 4 EStG 1988; Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Rz 8003a wird geändert (Anpassung an die geltende Rechtslage)

Rz 8003a

- ~~Ab der Veranlagung 2005:~~ Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung, die nicht einer inländischen Betriebsstätte des Einkünfteempfängers zuzurechnen sind (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988; Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Nach Maßgabe der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, können die Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen unmittelbar im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens berücksichtigt werden.

Rz 8004a wird geändert (Anpassung an die geltende Rechtslage)

Rz 8004a

- ~~Ab der Veranlagung 2005:~~ Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften, die nicht einer inländischen Betriebsstätte des Einkünfteempfängers zuzurechnen sind (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988; Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Eine DBA-Entlastung an der Quelle kommt im Steuerabzugsverfahren wegen des in diesem Bereich

international zu beobachtenden Umgehungsproblems gemäß § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, nicht in Betracht (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten).

- Auch in einem beantragten Veranlagungsverfahren wird der Umgehungsproblematik besonderes Augenmerk zuzuwenden sein. Da im Fall einer im Rahmen der Veranlagung erfolgenden Gewinnbesteuerung des ausländischen Arbeitskräftegestellers die gesetzlich angeordnete Nichterfassung der Arbeitnehmer (§ 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988) für die überlassenen ausländischen Dienstnehmer erlischt, wird ein Abzug der Lohnaufwendungen nur im Fall ihrer steuerlichen Erfassung vorzunehmen sein. In derartigen Fällen wird auch zu untersuchen sein, ob das als Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen auftretende ausländische Unternehmen nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bloß als Arbeitskräftevermittler wirkt.

Die Überschrift zu Abschnitt 30.2.2.3 entfällt und Rz 8005 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage)

~~30.2.2.3 Steuerabzug mit Abgeltungswirkung (Endbesteuerung) – bis Veranlagung 2004~~

Rz 8005

~~Ab der Veranlagung 2005 besteht in allen Fällen des Steuerabzuges – in denen nicht ohnedies eine Pflichtveranlagung vorzunehmen ist - ein Recht auf Antragsveranlagung (siehe auch Rz 7994 und 7996).~~

~~Für Veranlagungen bis 2004 wurde durch den mit dem AbgÄG 2004 aufgehobenen § 102 Abs. 4 EStG 1988 normiert, wann der Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht die Einkommensteuer abgilt, dh. wann eine nachträgliche Veranlagung bzw. eine Berücksichtigung dieser Einkünfte bei einer solchen unzulässig war.~~

~~Danach war bis 2004 mit dem Steuerabzug die Einkommensteuer für folgende Einkünfte iSd § 98 EStG 1988 abgegolten:~~

- ~~Aufsichtsratvergütungen (§ 99 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).~~

- ~~nicht in einem inländischen Betrieb erzielte Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).~~
- ~~nicht in einem inländischen Betrieb erzielte Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).~~
- ~~Betriebliche und außerbetriebliche (steuerabzugspflichtige) Kapitaleinkünfte iSd § 97 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (zur Anrechnung bzw. Erstattung von Kapitalertragsteuer siehe Rz 8044).~~

Ab dem 1.4.2012:

Einkünfte aus privaten und betrieblichen Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988, soweit es sich um inländische Grundstücke handelt (§ 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988; § 98 Abs. 1 Z 1 bis 3 EStG 1988), unterliegen grundsätzlich der Immobilienertragsteuer:

- **Bei privaten Grundstücksveräußerungen Antragsveranlagung gemäß § 30b Abs. 3 EStG 1988, wenn für diese Immobilienertragsteuer entrichtet wurde und Abgeltungswirkung gegeben ist; Pflichtveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, wenn für diese keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 entrichtet wurde oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist.**
- **Bei betrieblichen Grundstücksveräußerungen Pflichtveranlagung mangels Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).**

Abschnitt 30.2.2.3: ***entfällt***

Rz 8006 wird wie folgt geändert (StRefG 2015/2016 und AbgÄG 2015)

Rz 8006

Die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 beträgt 20% der Einnahmen ohne Berücksichtigung von Ausgaben (Bruttobesteuerung). ~~Eine Ausnahme davon bilden Einkünfte aus einer echten stillen Beteiligung gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988, sie unterliegen einem Satz von 25 Prozent (siehe Rz 7968). Eine weitere Ausnahme ergibt sich nach Maßgabe von § 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Einkünfte aus "private placement" Veranlagungen in Immobilienfonds.~~ **Für**

Einkünfte aus nicht öffentlich angebotenen Anteilen an Immobilienfonds (§ 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) und Gewinnanteilen aus stillen Beteiligungen an inländischen Unternehmen (§ 99 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) beträgt der Steuersatz jedoch 27,5% (für Zuflüsse ab dem 1.1.2016; BGBl. I Nr. 118/2015; davor 25%). Allerdings kann in diesen beiden Fällen aus Vereinfachungsgründen eine Abzugsteuer in Höhe von 25% einbehalten werden, wenn der Einkünfteempfänger eine Körperschaft iSd § 1 Abs. 1 KStG 1988 ist und damit ohnedies mit diesen Einkünften lediglich mit 25% Körperschaftsteuer besteuert würde (§ 100 Abs. 1a EStG 1988; BGBl. I Nr. 163/2015).

~~Für zugeflossene Einkünfte ab dem 24. Mai 2007~~ **Es** besteht **in bestimmten Fällen** neben der Bruttobesteuerung eine Nettobesteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben, siehe Rz 8006a ff). In diesem Fall beträgt die Abzugsteuer **25**~~35~~% **(für Zuflüsse ab dem 1.1.2016; BGBl. I Nr. 163/2015; davor 35%**, wenn der Empfänger eine natürliche Person ist bzw. 25%, wenn der Empfänger eine juristische Person ist**)**.

Die Nettobesteuerung führt im Vergleich zur Bruttobesteuerung zu einer geringeren Abzugsteuer, wenn die abziehbaren Ausgaben zumindest **20,01**~~42,86~~% der Einnahmen betragen:

Beispiel:

Einnahmen	*100,00*
Unmittelbar zusammenhängende Ausgaben	***20,01***~~*42,86*~~
*Bemessungsgrundlage für Abzugsteuer (**2**~~3~~5%)*	***79,99***~~*57,14*~~
*Abzugsteuer bei Nettobesteuerung (**2**~~3~~5% von **79,99**~~57,14~~)*	*19,99*
Abzugsteuer bei Bruttobesteuerung (20% von 100)	*20,00*

Rz 8006b wird geändert (Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage)

Rz 8006b

Nettobesteuerung:

~~Mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 wurde die Bruttobesteuerung durch eine Nettobesteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben) ergänzt. Die neue Rechtslage ist auf Einkünfte anzuwenden, die ab dem 24. Mai 2007 zufließen.~~

~~Die Änderung steht in Zusammenhang mit der Rechtsprechung des EuGH vom 3. Oktober 2006 in der Rechtssache C-290/04 („Scorpio"). Der EuGH sieht es als gemeinschaftsrechtlich geboten an, dass auch in einem Steuerabzugverfahren die Möglichkeit eingeräumt sein muss, die mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar verbundenen Ausgaben (Betriebsausgaben) zu berücksichtigen.~~

Die Nettobesteuerung setzt voraus, dass

- der Empfänger der Einnahmen in der EU oder dem EWR ansässig ist und
- dem Abzugsverpflichteten die unmittelbar mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) zusammenhängenden Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten) vor dem Zufließen der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat.

Liegen diese Voraussetzungen vor, kann der Abzugsverpflichtete die mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben (Betriebsausgaben, Werbungskosten, siehe Rz 8006c und Rz 8006d) abziehen (siehe auch Rz 8006e).

Rz 8006d wird geändert (Judikatur und AbgÄG 2015)

Rz 8006d

Der Empfänger der Einnahmen hat dem Abzugsverpflichteten jene unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben, deren Berücksichtigung er begehrt, schriftlich **vor dem Zufluss der Einkünfte** mitzuteilen; dies gilt auch in Fällen, in denen die Ausgaben vom Abzugsverpflichteten übernommen werden („Nettovereinbarung").

Da die Nettobesteuerung jedenfalls nicht gegen den Willen des Einkünfteempfängers erfolgen kann, hat auch in Fällen, in denen dem Abzugsverpflichteten die unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben bekannt sind, eine Nettobesteuerung nur auf Grundlage einer schriftlichen Mitteilung des Einnahmenempfängers zu erfolgen, in der dieser bekannt gibt, welche unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben berücksichtigt werden sollen.

Dabei können auch Ausgaben zu berücksichtigen sein, die dem Abzugsverpflichteten noch nicht bekannt sind.

Eine solche schriftliche Mitteilung kann nicht durch Unterlagen ersetzt werden, die im Rahmen einer dem Steuerabzugsverfahren nachgelagerten Antragsveranlagung des Einkünfteempfängers vorgelegt werden (VwGH 27.5.2015, 2011/13/0111).

Einer (formellen) Mitteilung bedarf es dann nicht, wenn dem Abzugsverpflichteten die unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben bekannt sind und diesem die Unterlagen betreffend diese Aufwendungen vorliegen, weil dieselbe natürliche Person sowohl die Geschäftsführung des inländischen Abzugsverpflichteten als auch des Einkünfteempfängers innehat (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0136).

Beispiele:

*1. Der beschränkt steuerpflichtige Künstler A erhält vom Veranstalter B (Abzugsverpflichteter) ein Honorar von 2.000 Euro, die Spesen von insgesamt 1.700 Euro (Flug, Nächtigung, Fahrtkosten) werden von B übernommen. Die gesamten Einnahmen betragen somit 3.700 Euro. Die Bruttobesteuerung würde zu einer Abzugsteuer iHv 740 Euro (20% von 3.700 Euro) führen. Die Nettosteuer führt hingegen nur zu einer Abzugsteuer von **5**~~7~~00 Euro (**2**~~3~~5% von 2.000 Euro). Da die Nettobesteuerung günstiger ist, teilt A dem B unter Bekanntgabe sämtlicher Spesen schriftlich den Wunsch nach einer Nettobesteuerung mit, nachdem er sich bei B über ihre Höhe informiert hat.*

*2. Der beschränkt steuerpflichtige Künstler A erhält vom Veranstalter B (Abzugsverpflichteter) ein Honorar von **5.000**~~2.600~~ Euro, die Spesen von insgesamt 1.~~1~~**000** Euro (Flug, Nächtigung, Fahrtkosten) werden von B übernommen. Die gesamten Einnahmen betragen **6.000**~~3.700.~~ Die Bruttobesteuerung führt zu einer Abzugsteuer iHv **1.200**~~740~~ Euro (20% von **6.000**~~3.700~~ Euro). Die Nettosteuer würde dagegen zu einer Abzugsteuer von **1.250**~~910~~ Euro führen (**2**~~3~~5% von **5.000**~~2.600~~ Euro). Da die Nettobesteuerung nicht günstiger ist, teilt A dem B die Spesen nicht mit, es unterbleibt jedenfalls eine Nettobesteuerung.*

Rz 8007 wird geändert (AbgÄG 2015)

Rz 8007

Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.

Beispiele:

1. Bruttobesteuerung:

Einem ausländischen Vortragenden wird für eine Vortragsreihe im Inland ein Betrag von 10.000 Euro vertraglich zugesichert.

Fall 1 - die Abzugsteuer wird vom Einkünfteempfänger getragen: Dem Vortragenden verbleiben nach Abzug von 20% Abzugsteuer 8.000 Euro.

Fall 2 - die Abzugsteuer wird vereinbarungsgemäß vom Veranstalter getragen: Sollen dem Vortragenden 10.000 Euro verbleiben, dh. der Veranstalter trägt vereinbarungsgemäß die Abzugsteuer, beträgt diese rechnerisch 25% des ausbezahlten Betrages, nämlich 2.500 Euro.

2. Nettobesteuerung:

Einem ausländischen Vortragenden werden für eine Vortragsreihe im Inland 4.000 Euro vertraglich zugesichert. Die mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden und vom Veranstalter übernommenen Ausgaben betragen 6.000 Euro.

Fall 1 - die Abzugsteuer wird vom Einkünfteempfänger getragen:

*Ohne besondere Vereinbarung verbleibt dem Vortragenden nach Abzug einer Abzugsteuer in Höhe von 1.**000**~~400~~ Euro (**2**~~3~~5% von 4.000 Euro) ein Betrag von **3.000**~~2.600~~ Euro (4.000 Euro abzüglich der **2**~~3~~5-prozentigen Abzugsteuer von 1.**000**~~400~~ Euro).*

Fall 2 - die Abzugsteuer wird vereinbarungsgemäß vom Veranstalter getragen:

*Sollen dem Vortragenden 4.000 Euro verbleiben, dh. der Veranstalter trägt vereinbarungsgemäß die Abzugsteuer, stellt der Auszahlungsbetrag von 4.000 Euro für die Ermittlung der Höhe der Abzugsteuer **7**~~6~~5% der Bemessungsgrundlage dar. In diesem Fall beträgt die Abzugsteuer rechnerisch **33,33**~~53,85~~% des ausbezahlten Betrages, das sind hier **1.333**~~2.154~~ Euro:*

Auszahlungsbetrag	*4.000*
*Abzugsteuer (**33,33**~~53,85~~%)*	***1.333*** ~~*2.154*~~
*Bemessungsgrundlage Abzugsteuer **2**~~3~~5%*	***5.333*** ~~*6.154*~~
Bruttobetrag (inkl. vom Veranstalter getragener Abzugsteuer)	***11.333*** ~~*12.154*~~
- Betriebsausgaben	*- 6.000*
*- Abzugsteuer **2**~~3~~5% von **5.333**~~6.154~~*	*- **1.333*** ~~*2.154*~~
Auszahlungsbetrag	*4.000*

Rz 8009 wird geändert (Verweisanpassung)

Rz 8009

Ein Steuerabzug nach § 99 Abs. 1 EStG 1988 hat unabhängig von einer allfälligen inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen zu erfolgen (zur Auswirkung eines **unionsrechtlichen oder** abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbotes auf den Steuerabzug siehe **allerdings** Rz 802**9**~~2 ff~~).

Rz 8015 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 8015

Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte, das ist der beschränkt Steuerpflichtige. Ihm ist die Abzugsteuer nach § 100 Abs. 3 EStG 1988 **idF StRefG 2015/2016 (BGBl. I Nr. 118/2015)** ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Schuldner der Einkünfte die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat **und die Haftung nach Abs. 2 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre** (Z 1) oder wenn er weiß, dass der Schuldner der Einkünfte die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und der beschränkt Steuerpflichtige dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (Z 2).

Rz 8016a wird geändert (Änderung der Rechtslage):

Rz 8016a

§ 99a EStG 1988 sieht ab 2004 eine Befreiung vom Steuerabzug für Zinsen und Lizenzgebühren vor. Die Befreiung ist anzuwenden, wenn der Schuldner eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedsstaates ist und wenn der Nutzungsberechtigte ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedsstaats oder eine in einem anderen Mitgliedsstaat gelegenen Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens eines anderen Mitgliedsstaates ist. Siehe dazu § 99a Abs. 1 bis 9 EStG 1988.

Im Verhältnis zur Schweiz ~~gilt Folgendes: Für Zeiträume ab 1. Juli 2005~~ ist § 99a EStG 1988 auf Grund des Artikels 15 **(mit Wirkung ab 2017 auf Grund des Artikels 9)** des

"Zinssteuerabkommens" der EU mit der Schweiz (ABl. Nr. L 385 **vom 29.12.2004** S. 30~~)~~**; mit Wirkung ab 2017 idF ABl. Nr. L 333 vom 19.12.2015 S. 10**) **weitgehend** sinngemäß anzuwenden. ~~Für Zeiträume ab 1. Jänner 2006~~ **Allerdings** sieht Art. 12 des DBA-Schweiz in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 21. März 2006 rückwirkend ab 1. Jänner 2006 eine generelle Quellensteuerbefreiung für Lizenzgebühren vor, wodurch dem § 99a EStG 1988 ab diesem Zeitraum insoweit derogiert wird, als sich aus dem DBA für den Abgabepflichtigen vorteilhaftere Regelungen ergeben.

Rz 8021a wird geändert (Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage)

Rz 8021a

Auf Grund der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, kann unter den dort genannten Voraussetzungen eine Entlastung von der Abzugssteuer an der Quelle für Einkünfte erfolgen, die in Österreich auf Grund von DBA von der Besteuerung freizustellen sind oder nur ermäßigt besteuert werden dürfen. Die Anwendung der Verordnung steht dem Abzugspflichtigen frei. Die Verordnung ist auf ab 1. Juli 2005 zugeflossene Einkünfte anzuwenden. ~~Ab dem Wirksamkeitsbeginn dieser Verordnung sind hinsichtlich der Steuerentlastung in Österreich nicht mehr anzuwenden:~~

- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Belgien, BGBl. Nr. 216/1974~~
- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Brasilien, BGBl. Nr. 633/1976~~
- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-CSSR (betreffend Tschechien und Slowakei), BGBl. Nr. 484/1979~~
- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Großbritannien, BGBl. Nr. 505/1979~~
- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Irland, BGBl. Nr. 154/1970~~
- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Kanada, BGBl. Nr. 318/1982~~
- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Niederlande, BGBl. Nr. 83/1972~~
- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Polen, BGBl. Nr. 472/1977~~
- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Portugal, BGBl. Nr. 469/1975~~
- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Spanien, BGBl. Nr. 266/1973~~

- ~~Durchführungsverordnung zum DBA-Ungarn, BGBl. Nr. 101/1978.~~

~~Nachstehende Durchführungsvereinbarungen stehen der Anwendung des Systems der Entlastung an der Quelle nach der DBA-Entlastungsverordnung nicht entgegen:~~

- ~~Durchführungsvereinbarung zum DBA-Dänemark, BGBl. Nr. 172/1972~~
- ~~Durchführungsvereinbarung zum DBA-Liechtenstein, BGBl. Nr. 437/1971~~
- ~~Durchführungsvereinbarung zum DBA-Luxemburg, BGBl. Nr. 143/1964~~
- ~~Durchführungsvereinbarung zum DBA-Schweden, BGBl. Nr. 298/1972~~
- ~~Durchführungsvereinbarung zum DBA-Schweiz, BGBl. Nr. 65/1975.~~

Rz 8026 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

Rz 8026

Bei Engagement ausländischer Orchester, Theater, Ballette, Chöre und ähnlicher Kulturträger wird zur Vermeidung von Haftungsfolgen der Steuereinbehalt stets in voller Höhe vorzunehmen und eine dem DBA konforme Steuerentlastung im Erstattungsweg herbeizuführen sein. Beruft sich der Empfänger der Einkünfte oder der inländische Haftungspflichtige darauf, dass sich aus einem DBA ein Steuerentlastungsanspruch ergibt, steht es dem Empfänger der Einkünfte frei, diesen Entlastungsanspruch im Erstattungsweg geltend zu machen. Eine Steuerentlastung unmittelbar bei der Auszahlung der Vergütungen wird - vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze - deshalb nicht möglich sein, weil dem inländischen Haftungspflichtigen die hiefür erforderliche Nachweisführung idR nicht zumutbar ist. Um die Steuerfreiheit von Vergütungen aus einem DBA abzuleiten, müsste insbesondere nachgewiesen werden,

- dass die Trägereinrichtung des Orchesters, Theaters, Ballettes, Chores oder ähnlichen Kulturträgers eine juristische Person ist (keine Mitunternehmerschaft) und
- dass diese Einrichtung in einem DBA-Staat im Sinne des Abkommens ansässig ist, und dass das Abkommen keine dem Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen entsprechende Bestimmung enthält.~~und~~

- ~~dass der betreffende ausländische Staat die dem Art. 17 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildete Abkommensbestimmung derart interpretiert, dass er im reziproken Fall einem österreichischen Orchester, Theater, Ballett, Chor oder ähnlichem Kulturträger auf Grund derselben Abkommensbestimmung ebenfalls Steuerfreiheit zuerkennen würde.~~

Rz 8029 wird geändert (Judikatur)

Rz 8029

Abgesehen von den eben dargestellten Fällen kann ein Steuerabzug unterbleiben, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger eine der in § 99 Abs. 1 EStG 1988 genannten Tätigkeiten im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte entfaltet und

- das anzuwendende DBA ein Betriebsstättendiskriminierungsverbot (vgl. zB Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen) enthält **oder**
- **der beschränkt Steuerpflichtige im EU/EWR-Raum ansässig ist (Dienstleistungsfreiheit; EuGH 19.6.2014, verb. Rs C-53/13 und C-80/13, *Strojirny Prostejov*).**~~; d~~

Die inländische Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen würde nämlich hiedurch gegenüber einer vergleichbaren inländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen in diskriminierender Weise benachteiligt. In Fällen dieser Art können zur Vermeidung einer solchen Diskriminierung die Einkünfte vom Steuerabzug freigestellt werden. Als Beleg für die ~~Abkommensb~~**B**erechtigung zur Steuerfreistellung kann eine schriftliche Erklärung des beschränkt Steuerpflichtigen dienen, in der unter Angabe der österreichischen Steuernummer die steuerliche Erfassung in Österreich mitgeteilt wird.

Rz 8034 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage)

Rz 8034

Die zu veranlagenden Einkünfte sind nach den allgemeinen Vorschriften über die Ermittlung des Gewinnes bzw. Überschusses zu ermitteln. So haben zB beschränkt Steuerpflichtige, die im Inland über eine Betriebsstätte verfügen, wie unbeschränkt Steuerpflichtige ua. vollen Zugang zu den steuerlichen Investitionsbegünstigungen, sie vereinnahmen steuerfrei, was

auch bei unbeschränkter Steuerpflicht steuerfrei ist, die Progressionsermäßigung des § 37 EStG 1988 steht ihnen ebenso offen wie unbeschränkt Steuerpflichtigen.

~~Gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 ist bis zur Veranlagung 2008 vor Anwendung des Tarifs zur Bemessungsgrundlage ein Betrag von 8.000 Euro hinzuzurechnen.~~ Ab der Veranlagung 2009 ist vor der Anwendung des Tarifs zur Bemessungsgrundlage ein Betrag von 9.000 Euro hinzuzurechnen. Dies führt dazu, dass beschränkt Steuerpflichtige an der das Existenzminimum sichernden Null-Steuerzone nur im Ausmaß von 2.000 Euro teilhaben, da es in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH Sache des Ansässigkeitsstaates ist, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen. Siehe dazu auch LStR 2002 Rz 1241m.

Die Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG 1988 hat als reine Tarifmaßnahme keinen Einfluss auf die Höhe der Einkünfte. Wurde im Veranlagungsjahr ein Verlust erzielt, ist dieser ohne Berücksichtigung der Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 2 EStG 1988 vortragsfähig (siehe dazu Rz 8059).

Rz 8035 wird geändert (Korrektur)

Rz 8035

In den in § 102 Abs. 1 Z 1**, 2** und **4**~~2~~ EStG 1988 genannten Fällen hat eine Veranlagung von Einkünften stattzufinden (Pflichtveranlagung). Die Veranlagungspflicht setzt Erklärungspflicht nach § 42 EStG 1988 voraus. Nach § 42 Abs. 2 EStG 1988 besteht bei beschränkter Steuerpflicht Erklärungspflicht, wenn die gesamten inländischen Einkünfte, die einer Pflichtveranlagung unterliegen, mehr als 2.000 Euro betragen.

Rz 8037 und Rz 8038 werden geändert (1. StabG 2012)

Rz 8037

Der Pflichtveranlagung unterliegen vornehmlich jene Einkünfte, welche mangels Steuerabzugspflicht einkommensteuerlich noch nicht erfasst wurden (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Weiters werden unabhängig von einem Steuerabzug jene Fälle von der Pflichtveranlagung erfasst, welche im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit einer oder mehrerer Personen stehen (§ 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988). **Außerdem unterliegen auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG**

1988 der Pflichtveranlagung, wenn für diese keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 entrichtet wurde oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; gilt für Grundstücksveräußerungen ab dem 1.4.2012; BGBl. I Nr. 22/2012).

Rz 8038

In den in § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 genannten Fällen hat eine Veranlagung nur über Antrag des Steuerpflichtigen zu erfolgen (Antragsveranlagung), und zwar unabhängig davon, ob eine (Pflicht-)Veranlagung von Einkünften stattfindet.

Beispiel:

*Ein beschränkt Steuerpflichtiger bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988), die dem Lohnsteuerabzug (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) unterliegen. Eine (Pflicht-)Veranlagung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat stattzufinden (§ 102 Abs. 1 Z **1**~~2~~ EStG 1988). Bei der Veranlagung kommt es nur dann zur Zusammenrechnung mit den (bereits im Wege des Lohnsteuerabzugs erfassten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn ein Antrag auf Veranlagung dieser Einkünfte gestellt wird.*

Rz 8039 wird geändert (1. StabG 2012)

Rz 8039

Die Antragsveranlagung betrifft Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4, 5 oder 6 EStG 1988, Einkünfte aus Bezügen als Arbeitnehmer (§ 70 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988; § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF AbgÄG 2004)**,** ~~und~~ kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte ~~beschränkt Steuerpflichtiger~~ (Rz 8044) **und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, für die Immobilienertragsteuer entrichtet wurde und Abgeltungswirkung gegeben ist (Rz 7985 und 8043a)**. Wird ein Antrag auf Veranlagung **gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988** gestellt, sind sämtliche steuerabzugspflichtigen Einkünfte mit Ausnahme derjenigen, von denen ein Lohnsteuerabzug in Höhe von 20% vorgenommen worden ist, in die Veranlagung jedenfalls einzubeziehen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Lohnsteuerabzug in Höhe von 20% vorgenommen worden ist, sind auch bei einer Antragsveranlagung anderer steuerabzugspflichtiger Einkünfte **gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988** nur auf gesonderten Antrag einzubeziehen.

Beispiel:

*A bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer (§ 70 Abs. 2 Z 1 **EStG 1988**), weiters Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vortragender (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, Lohnsteuerabzug in Höhe von 20%) sowie Aufsichtsratsvergütungen (§ 99 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Wird ein Antrag auf Veranlagung **(§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988)** gestellt, sind die nichtselbständigen Einkünfte als Lehrer und die Aufsichtsratsvergütungen jedenfalls einzubeziehen. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vortragender, die dem Lohnsteuerabzug von 20% unterlegen sind, sind hingegen nur dann einzubeziehen, wenn auch hinsichtlich dieser Einkünfte die Veranlagung beantragt wird.*

Rz 8043a wird neu eingefügt (1. StabG 2012)

Rz 8043a - Immobilienertragsteuer

Für Einkünfte aus privaten oder betrieblichen Grundstücksveräußerungen sind die Regelungen hinsichtlich des besonderen Steuersatzes (§ 30a EStG 1988), der Entrichtung der Immobilienertragsteuer (§ 30b EStG 1988) sowie der Mitteilung und Selbstberechnung durch den Parteienvertreter (§ 30c EStG 1988) anzuwenden (§ 98 Abs. 4 EStG 1988; siehe dazu auch Rz 7985).

Für – dem besonderen Steuersatz (§ 30a EStG 1988) unterliegende – private oder betriebliche Grundstücksveräußerungen können daher auch beschränkt Steuerpflichtige auf Antrag in die Regelbesteuerung unter Anwendung des progressiven Tarifs (§ 30a Abs. 2 EStG 1988) optieren.

Bei privaten Grundstücksveräußerungen ist auch auf Antrag eine Veranlagung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes möglich (§ 30b Abs. 3 EStG 1988). Eine Veranlagung hat jedoch dann zu erfolgen, wenn keine Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter entrichtet wurde oder keine Abgeltungswirkung im Sinne des § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist (siehe dazu auch Rz 7985 Beispiel 1).

Bei betrieblichen Grundstücksveräußerungen hat – mangels Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer – jedenfalls eine Veranlagung zum besonderen Steuersatz zu erfolgen (siehe dazu Rz 7985 Beispiel 2).

Die Immobilienertragsteuer ist auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten (§ 30b Abs. 3 EStG 1988 bzw. § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988).

Rz 8044 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 8044 - Kapitalertragsteuer - Anrechnung bzw. Erstattung

Die Einkommensteuer für Einkünfte, die ~~dem~~ **einem** besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, gilt auch bei beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen grundsätzlich als durch den KESt-Abzug abgegolten. Auf Antrag kann eine Anrechnung (§ 27a Abs. 5 bzw. § 97 Abs. 2 EStG 1988) bzw. Erstattung der KESt erfolgen. Erfolgt eine Veranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, ist die KESt bei Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988, oder wenn die Einkommensteuer aufgrund nicht zutreffender Annahmen durch den KESt-Abzug nicht abgegolten ist, anzurechnen.

Randzahlen 8045 bis 8054: *derzeit frei*

Rz 8057 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage)

Rz 8057 - Sonderausgaben

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) sind bei der Veranlagung abzugsfähig, soweit sie sich auf das Inland beziehen. Der Inlandsbezug ist zum Teil bereits in den Tatbeständen des § 18 Abs. 1 EStG 1988 enthalten, der idR auch den Anforderungen des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gerecht wird (vgl. LStR 2002, Rz 578 und 1241j).

Ein Pauschbetrag für Sonderausgaben (§ 18 Abs. 2 EStG 1988) wird - unabhängig vom Vorliegen inländischer Sonderausgaben - auch bei beschränkter Steuerpflicht gewährt.

Eine Berücksichtigung von Sonderausgaben im Wege eines Freibetragsbescheides ist ~~ab 2005~~ nicht mehr möglich (§ 63 Abs. 7 EStG 1988). ~~Für das Jahr 2005 ausgestellte Freibetragsbescheide sind außer Kraft getreten (§ 124b Z 112 EStG 1988).~~

Bei einem Wechsel in die beschränkte Steuerpflicht bleibt die Sonderausgabenbegünstigung für begünstigt angeschaffte Genuss**s**cheine und junge Aktien (§ 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) erhalten, wenn die seinerzeit eingegangene Verpflichtung (Depothinterlegung für zehn Jahre) weiterhin eingehalten wird.

Rz 8059 wird geändert (Judikatur)

Rz 8059 - Verlustabzug

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 steht der Verlustabzug nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen, oder für Verluste, die - unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte - aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 stammen.

Ein Verlustabzug ist nur zulässig, wenn der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt (§ 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988). Die Regelung bezweckt, dass Österreich bei Unternehmen mit Steuerausländereigenschaft eine Verlustverwertung nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zulässt. Ob der Ansässigkeitsstaat des beschränkt Steuerpflichtigen seine ihn primär treffende Aufgabe der Berücksichtigung von Auslandsverlusten wahrnimmt oder nicht, ist für die Verlustabzugsfähigkeit der in inländischen Betriebsstätten angefallenen Verluste unerheblich; entscheidend ist einzig und allein, ob der beschränkt Steuerpflichtige über ausreichende Einkünfte verfügt, in denen die österreichischen Verluste Deckung finden.

> *Beispiel:*
>
> *Ein ausländischer Unternehmer hat im Jahr 2001 ein insgesamt negatives Welteinkommen von – 1.800 (darin enthalten der inländische Betriebsstättenverlust von -1.000) und im Jahr 2002 ein insgesamt negatives Welteinkommen von -400 (inländischer Betriebsstättenverlust -500, Gewinn im Ansässigkeitsstaat +100) erlitten. Auf einen allfälligen Betriebsstättengewinn im Jahr 2003 ist der nicht verwertbare Verlust (1.000+500-100) vortragsfähig.*

Die Regelung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 über den Verlustabzug bei beschränkter Steuerpflicht widerspricht nicht dem Gleichheitsgrundsatz. Der Gleichheitssatz verhält den Gesetzgeber nämlich nicht, unterschiedliche Rechtslagen im Verhältnis zu fremden Staaten, die sich aus zwischenstaatlichen Abkommen oder der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat ergeben, durch Differenzierungen im innerstaatlichen Recht auszugleichen. Ist die getroffene Regelung für sich allein gesehen sachlich, so wird sie nicht schon dadurch gleichheitswidrig, dass sie Personen mit Wohnsitz in verschiedenen fremden Staaten verschieden trifft. Eine vollständige Harmonisierung der Rechtslage ist durch innerstaatliche Maßnahmen nicht zu erreichen. Hängt die Sachlichkeit der Regelung an sich nicht davon ab, dass inländische

Verluste im Ausland tatsächlich ausgeglichen werden können, so führen unterschiedliche Folgen je nach einem DBA oder der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat noch zu keiner Verfassungswidrigkeit. Selbst die vollkommene Außerachtlassung einer in Österreich gelegenen Einkunftsquelle durch den Ansässigkeitsstaat verpflichtet Österreich nicht dazu, den Verlustabzug in diesen Fällen trotz ausgleichsfähiger anderweitiger Einkünfte zuzulassen. Die aus der Nichtbeachtung der österreichischen Einkunftsquelle im Ansässigkeitsstaat folgende Unverwertbarkeit von Verlusten liegt zwar außerhalb der Zielrichtung dieser Vorschrift und ist nur eine zufällige, durch eine unterschiedliche Sachlage entstehende Wirkung, sie ist aber doch nur die Kehrseite des gegenwärtig international praktizierten Systems der zwischenstaatlichen Abgrenzung von Besteuerungsrechten und insofern nicht ohne jeden sachlichen Grund (VfGH 16.6.1995, G 191/94, G 192/94).

Werden Auslandseinkünfte im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert und bleibt folglich ein Verlustausgleich dort ohne steuerliche Wirkung, lässt dies nach dem Wortlaut des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 keine inländische Vortragsfähigkeit aufleben. Die Vortragsfähigkeit von Inlandsverlusten eines beschränkt Steuerpflichtigen hängt nach § 102 EStG 1988 nicht von der Gewinnsituation des ausländischen Unternehmens in den Jahren vor der Entstehung der österreichischen Verluste ab. Sollte daher im Ausland ~~(zB Deutschland)~~ - ohne Berücksichtigung der Rechtslage in Österreich - ein Rücktrag der österreichischen Verluste erfolgen, würde dies nach dem Wortlaut des § 102 EStG 1988 einen Verlustabzug in Österreich nicht beeinträchtigen.

Erleidet ein im Ausland ansässiger Gesellschafter einer österreichischen Personengesellschaft Verluste, hat er gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 nur dann Anspruch auf Verlustabzug, wenn der Verlust seine übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt. Beteiligt sich ein beschränkt Steuerpflichtiger als atypisch stiller Gesellschafter an einer österreichischen Kapitalgesellschaft, dann sind allfällige Verlustanteile, die er aus seiner Beteiligung an der österreichischen "Kapitalgesellschaft & Still" erleidet, nur dann von der Vortragsfähigkeit auf Gewinnanteile späterer Jahre ausgeschlossen, wenn das übrige Einkommen des stillen Gesellschafters für die Verlustverwertung ausreicht. Hiebei ist nur auf die Einkommensverhältnisse des beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters abzustellen.

Will der beschränkt Steuerpflichtige vom Verlustabzug Gebrauch machen, müssen die erzielten Auslandseinkünfte nach § 1 EStG 1988 in Anwendung des österreichischen Steuerrechts ermittelt und offen gelegt werden. Ob seitens des Finanzamtes zur Ermittlung des Welteinkommens lediglich die ausländischen Abgabenbescheide oder auch dem österreichischen Steuerrecht angepasste Bilanzen der ausländischen betrieblichen Betätigungen des Steuerpflichtigen abverlangt werden, liegt in der Entscheidungsbefugnis der Abgabenbehörde, die sich bei Auslandsbeziehungen auf eine erhöhte Mitwirkungspflicht berufen kann.

Verluste, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erlitten wurden, kommen weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 ~~und 7~~ EStG 1988 in Betracht (VwGH 28.05.2009, 2008/15/0034). Dies gilt auch dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige in den Folgejahren unbeschränkt steuerpflichtig wird.

~~Sieht allerdings ein DBA ein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot vor, ist bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist, für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag einzuräumen. Im Hinblick auf das Erkenntnis VwGH 25.9.2001, 99/14/0217, ist der Erlass des BMF vom 8. November 1990, AÖF Nr. 291/1990, überholt. Bezüglich der im Verhältnis zu Deutschland geltenden Besonderheiten siehe die Verordnung BGBl. II Nr. 97/2001, AÖF. Nr. 72/2001.~~

Ungeachtet des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 ist einem beschränkt Steuerpflichtigen, der im Inland eine Betriebsstätte unterhält, der Verlustabzug jedoch in folgenden Fällen einzuräumen:

- **generell bei Ansässigkeit in einem EU-/EWR-Staat (Niederlassungsfreiheit; EuGH 6.9.2012, C-18/11, *Philips Electronics*) oder**
- **bei Ansässigkeit in einem Drittstaat, mit dem ein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot besteht, wenn in diesem Fall der Nachweis erbracht wird, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist oder trotz Verlustverwertung im**

Ansässigkeitsstaat der Nachweis einer etwaigen Nachversteuerung im Ansässigkeitsstaat erbracht wird.

Rz 8059a entfällt (alte Rechtslage)

~~**Rz 8059a**~~

~~Durch die Verordnung vom 31. Jänner 2001, BGBl. II Nr. 97/2001, wird im Anwendungsbereich des DBA-Deutschland vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 220/1955, auf der Grundlage von § 48 BAO der Inhalt des DBA-Deutschland vom 24. August 2000 umgesetzt. Danach besteht ua. für inländische Betriebsstätten deutscher Unternehmer für ab 1998 anfallende Verluste ungeachtet der Höhe der übrigen Welteinkünfte die Verlustvortragsmöglichkeit in Österreich; dies allerdings nur insoweit, als dadurch keine Verlustdoppelverwertung eintritt. Eine Verlustdoppelverwertung würde vorliegen, wenn zB. der im Jahr 1998 in der österreichischen Betriebstätte erlittene Verlust im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes zur Steuerfreistellung der übrigen Welteinkünfte des deutschen Unternehmers führte; denn in diesem Fall tritt dasselbe Ergebnis ein wie bei Vornahme eines Verlustausgleiches auf deutscher Seite; hat der negative Progressionsvorbehalt hingegen lediglich eine Herabsetzung des in Deutschland anzuwendenden Steuersatzes zur Folge, liegt kein Fall einer Doppelverwertung vor, gleichgültig, in welcher Höhe diese Herabsetzung erfolgt ist. Ein anderer Fall einer Doppelverwertung könnte gegeben sein, wenn eine deutsche Kapitalgesellschaft ihrer deutschen Tochtergesellschaft, in deren Österreich-Betriebstätte sich der Verlust ereignet hat, aus diesem Anlass einen Gesellschafterzuschuss gewährt, wobei sie diesen zwar einerseits auf den Beteiligungswert aktiviert, andererseits aber sofort einer Teilwertabschreibung zuführt, weil sich infolge des eingetretenen Verlustes der Wert ihrer Beteiligung nicht wirklich erhöht hat.~~

Randzahl 8059a: ***entfällt***

Rz 8060 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage)

Rz 8060 - Werbungskosten

Eine Berücksichtigung von Werbungskosten beim Lohnsteuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger im Wege eines Freibetragsbescheides ist ~~ab 2005~~ nicht ~~mehr~~ möglich (§ 63 Abs. 7 EStG 1988). ~~Für das Jahr 2005 ausgestellte Freibetragsbescheide sind außer Kraft getreten (§ 124b Z 112 EStG 1988).~~ Im Rahmen einer (Antrags)Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften sind mit den Einkünften zusammenhängende Werbungskosten zu berücksichtigen. Ein Pauschbetrag für Werbungskosten (§ 16 Abs. 3 EStG 1988) wird bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern berücksichtigt (im **Ü**brigen siehe Stichwort "Betriebsausgaben und Werbungskosten"). Siehe auch LStR 2002 Rz 1241h.

Die Überschrift zu Abschnitt 31.1 wird geändert (StRefG 2015/2016)

31.1 Allgemeines

Rz 8201 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 8201

Zuziehende Wissenschaftler und Forscher (seit 31.7.1992), Künstler (seit 1.6.2000) sowie Sportler (seit 30.12.2000) können die Zuzugsbegünstigung in Form der Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen (siehe Rz 8201d ff) beantragen. Für Zuzüge ab dem 15.8.2015 (Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) besteht gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 auch die Möglichkeit der Zuerkennung eines Zuzugsfreibetrages (siehe Rz 8201i ff), der jedoch Wissenschaftlern und Forschern vorbehalten ist.

Eine Kombination dieser beiden Formen ist möglich (Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen mit Zuzugsfreibetrag).

Die ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016, löste mit Wirkung 15.8.2015 die Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBl. II Nr. 102/2005, ab. Die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen (§ 103 Abs. 1 EStG 1988) erfolgt daher gemäß § 5 Abs. 1 ZBV 2016 durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes

(siehe Rz 8201d). Für "Altfälle" (Zuzüge vor dem 15.8.2015) gelten gemäß § 10 Abs. 3 ZBV 2016 Übergangsbestimmungen (siehe Rz 8207).

Die Überschrift zu Abschnitt 31.2 wird geändert (StRefG 2015/2016)

31.2 Zuzug und Wegzug

Rz 8201a bis 8201c werden neu eingefügt (StRefG 2015/2016)

Rz 8201a

Die Zuzugsbegünstigung nach § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988 knüpft an den Zuzug aus dem Ausland an. Neben der Begründung eines inländischen Wohnsitzes (siehe Rz 21 ff) setzt der Zuzug aus dem Ausland auch die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen (siehe Rz 7593, 7596 und 7597) nach Österreich voraus (vgl. BFG 18.7.2017, RV/7100774/2017).

> ***Beispiel:***
>
> ***Frau F lebt in Bulgarien. Im Zuge einer Wohnsitzverlegung nach Österreich verlagert sich auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich. Folglich liegt ein Zuzug vor.***

Ausländische Wohnsitze und die unbeschränkte Steuerpflicht in anderen Staaten sind unschädlich.

> ***Beispiel:***
>
> ***Herr A hat in der Schweiz und in Österreich jeweils einen Wohnsitz. Seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen verlagert er nach Österreich. In Folge der Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen tritt ein Zuzug ein.***

Rz 8201b

Die Begriffe "Wegzug" und "Zuzug" sind komplementär (vgl. BFG 18.7.2017, RV/7100774/2017; Revision eingebracht, Ro 2017/13/0018). Die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen von Österreich ins Ausland führt zu einem Wegzug.

Rz 8201c

Die Rückverlegungsklausel (§ 103 Abs. 2 EStG 1988) sieht vor, dass ein Wegzug innerhalb der letzten zehn Jahre (120 Monate) vor dem Zuzug schädlich ist. Ist die Person nach dem 31.12.2016 (§ 124b Z 319 EStG 1988) zugezogen, verkürzt sich für den Zuzugsfreibetrag dieser Zeitraum auf fünf Jahre (60 Monate).

Der Abschnitt 31.3 mit den Rz 8201d bis 8201h wird neu eingefügt (StRefG 2015/2016)

31.3 Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen (§ 103 Abs. 1 EStG 1988)

Rz 8201d

Die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen erfolgt gemäß § 5 Abs. 1 ZBV 2016 durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes auf die nicht unter § 98 EStG 1988 fallenden Einkünfte (Auslandseinkünfte). Inlandseinkünfte sind gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 nicht begünstigbar.

Rz 8201e

Der pauschale Steuersatz ergibt sich aus dem Verhältnis zwischen der ausländischen Steuer der letzten drei Kalenderjahre und dem im Ausland erwirtschafteten Einkommen im selben Zeitraum. Bei der Ermittlung der ausländischen Steuern sind gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 auch ausländische Steuern anzusetzen, die das Einkommen mittelbar belasten (zB Solidaritätszuschlag). Die Höhe der ausländischen Einkünfte richtet sich nach österreichischem Steuerrecht, wobei gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016 auch endbesteuerte Einkünfte zu berücksichtigen sind. Der pauschale Steuersatz beträgt jedoch mindestens 15%.

> ***Beispiel:***
>
> ***Frau O ist Opernsängerin. Bis 31. Dezember 2014 lebt sie im Staat A. 2015 übersiedelt sie in den Staat B. Mit 1. Jänner 2016 zieht sie nach Österreich zu. Frau O tritt in allen Jahren in den Staaten A, B und C sowie in Österreich auf. Von den Veranstaltern erhält sie in den Staaten A, B und C sowie in Österreich jährlich jeweils 100.000 Euro für ihre Auftritte. Aus Staat D erhält Frau O jährlich 100.000 Euro aus Dividenden. Die einzigen Ausgaben sind 10% Managementgebühr von den Bruttoeinnahmen und 5.000 Euro***

Reisekosten für Auftritte außerhalb des jeweiligen Wohnsitzstaates je Staat und Jahr. Auf die Konzerte (selbständige Arbeit) entfallen jährlich Sozialversicherungsbeiträge in der Gesamthöhe von 20.800 Euro.

Unter Berücksichtigung der Managementgebühren (A, B, C und Ö je 10.000 Euro) und Reisekosten (A/B, C und Ö je 5.000 Euro) ergibt sich folgendes Bild:

	Einnahmen abzgl. direkt zurechenbare Ausgaben				
KJ	**Staat A**	**Staat B**	**Staat C**	**Staat D**	**Ö**
2013	**90.000**	**85.000**	**85.000**	**100.000**	**85.000**
2014	**90.000**	**85.000**	**85.000**	**100.000**	**85.000**
2015	**85.000**	**90.000**	**85.000**	**100.000**	**85.000**

Das Auslandseinkommen (§ 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016) in der Höhe von 341.385,51 Euro ermittelt sich in den Jahren 2013 bis 2015 jeweils folgendermaßen: Einnahmen abzüglich direkt zurechenbare Ausgaben (90.000 Euro + 85.000 Euro + 85.000 Euro + 100.000 Euro) minus aliquoten Sozialversicherungsanwendungen (75,36% von 20.800 Euro = 15.675,36 Euro) minus aliquotem Gewinnfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (75,36% von 3.900 Euro = 2.939,13 Euro) minus aliquoten Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1988 (75,36% von 60 Euro = 45,22 Euro). Das Auslandseinkommen beträgt also in den drei Jahren insgesamt 1.024.156,53 Euro (341.385,51 Euro + 341.385,51 Euro + 341.385,51 Euro).

Die Aliquotierung (75,36%) erfolgt dabei im Verhältnis zwischen den direkt dem Ausland zurechenbaren Einkünften aus selbständiger Arbeit (90.000 Euro + 85.000 Euro + 85.000 Euro) und den Gesamteinkünften aus selbständiger Arbeit (90.000 Euro + 85.000 Euro + 85.000 Euro + 85.000 Euro).

Auf Grund innerstaatlicher Gesetze und Doppelbesteuerungsabkommen heben die Staaten A, B, C und D folgende Steuern ein, was Frau O durch Einkommensteuerbescheide und Belege zu einbehaltenen Quellensteuern nachweist:

	Steuern				
KJ	**Staat A**	**Staat B**	**Staat C**	**Staat D**	**Σ**
2013	**43.765**	**0**	**25.000**	**10.000**	**78.765**
2014	**43.765**	**0**	**25.000**	**10.000**	**78.765**
2015	**10.000**	**0**	**25.000**	**26.375**	**61.375**
Σ	**97.530**	**0**	**75.000**	**46.375**	**218.905**

Die Auslandssteuern (§ 5 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016) summieren sich in den drei Jahren auf 218.905 Euro.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 ergibt sich ein Steuersatz von 21,37% (218.905 : 1.024.156,53). Dieser liegt über dem pauschalen Mindeststeuersatz in der Höhe von 15% und ist daher maßgebend.

Rz 8201f

Nach dem zehnten Kalenderjahr beginnt die Zuzugsbegünstigung gemäß § 5 Abs. 3 ZBV 2016 auszuschleifen. Der pauschale Steuersatz erhöht sich dann jährlich um 2 Prozentpunkte.

Beispiel:

Frau R zieht am 1. Februar 2016 nach Österreich. Der pauschale Durchschnittssteuersatz iSd Abs. 1 beträgt 15%. Nach dem zehnten Kalenderjahr, also mit dem 1. Jänner 2026, beginnt die Ausschleifregel zu wirken. Der pauschale Steuersatz erhöht sich gemäß Abs. 3 im Jahr 2026 auf 17% (15% + 2%), 2027 auf 19% (17% + 2%), ..., 2041 auf 47% (45% + 2%) und 2042 auf 49% (47% + 2%). Mit Ablauf des Kalenderjahres 2042 – also bevor ein Steuersatz von 50% erreicht wird – läuft die Begünstigung gemäß § 6 Abs. 1 ZBV 2016 automatisch aus.

Rz 8201g

Der pauschale Durchschnittssteuersatz wird ausschließlich auf Auslandseinkünfte (auch endbesteuerte Einkünfte) angewendet. Im ersten Schritt werden die Auslandseinkünfte mit diesem Steuersatz multipliziert. Im zweiten Schritt werden zu diesem Zwischenergebnis 4.500 Euro (Hälfte des in § 102 Abs. 3 EStG 1988 genannten Betrags) hinzuaddiert. Mit diesem Betrag sind die Auslandseinkünfte gemäß § 5 Abs. 2 ZBV 2016 abschließend besteuert, dh. die Auslandseinkünfte wirken nicht progressionserhöhend auf die Inlandseinkünfte.

Beispiel:

Frau Z wurde ab 1.1.2017 ein pauschaler Durchschnittssteuersatz in der Höhe von 20% zuerkannt. 2017 erzielt sie mit ausländischen Aktien Einkünfte in der Höhe von 10.000 Euro und mit der Vermietung einer ausländischen Immobilie 15.000 Euro. Sonst liegen keine Auslandeinkünfte vor. Ob das Aktiendepot in Österreich oder im Ausland liegt, ist im Ergebnis unerheblich. Die Auslandseinkünfte betragen 25.000 Euro (10.000 Euro + 15.000 Euro). Vor Anrechnung ausländischer Steuern beträgt die Steuer für diese Einkünfte 9.500 Euro (25.000 Euro x 20 : 100 + 4.500 Euro). Bei der

Ermittlung der Steuer auf die Inlandseinkünfte sind die Auslandseinkünfte nicht mehr zu berücksichtigen.

Rz 8201h

Ausländische Steuern können gemäß § 5 Abs. 1 zweiter Satz ZBV 2016 ohne "per country limitation" (siehe Rz 7585) angerechnet werden; dh. die Anrechnung ausländischer Steuern ist im Ergebnis durch die österreichische Steuer auf die Auslandseinkünfte begrenzt. Allfällige durch Doppelbesteuerungsabkommen vermittelte Begünstigungen gelten als durch den pauschalen Steuersatz berücksichtigt. Ein allfälliger Günstigkeitsvergleich obliegt dem Steuerpflichtigen. Sollte sich etwa das österreichische Netzwerk an Doppelbesteuerungsabkommen im Vergleich zur gewährten Zuzugsbegünstigung als steuerlich günstiger erweisen, so kann der Begünstigte gemäß § 6 Abs. 3 Z 6 ZBV 2016 freiwillig auf die weitere Anwendung der Begünstigung verzichten.

Der Abschnitt 31.4 mit den Rz 8201i bis 8201o wird neu eingefügt (StRefG 2015/2016)

31.4 Zuzugsfreibetrag (§ 103 Abs. 1a EStG 1988)

Rz 8201i

Der Zuzugsfreibetrag beträgt gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 30% der Einkünfte aus in- und ausländischer wissenschaftlicher Tätigkeit, insoweit diese nach dem Tarif (§ 33 Abs. 1 EStG 1988) versteuert werden.

Beispiel:

Frau M ist Forscherin und arbeitet nach dem 2016 erfolgten Zuzug in einem österreichischen High-Tech-Betrieb. Bescheidmäßig wurde ihr ab 2016 ein Zuzugsfreibetrag zuerkannt. Neben ihren Inlandseinkünften aus nicht selbständiger Arbeit hat sie in Österreich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Tarifeinkünfte aus ihrer nicht selbständigen Forschungstätigkeit in Österreich bilden die Bemessungsgrundlage für den Zuzugsfreibetrag. Die Sonderzahlungen (13. und 14. Monatsgehalt) unterliegen nicht dem Tarifsteuersatz; sie fließen daher nicht in die Bemessungsgrundlage für den Zuzugsfreibetrag ein. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind keine Einkünfte aus einer wissenschaftlichen Tätigkeit und sind daher für die Höhe des Zuzugsfreibetrags unerheblich.

Rz 8201j

Der Begriff der wissenschaftlichen Tätigkeit des § 103 EStG 1988 ist ein eigenständiger. Er ist in § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 definiert (siehe Rz 8202b).

Rz 8201k

Auslandseinkünfte, die gemäß § 5 ZBV 2016 einem pauschalen Durchschnittssteuersatz unterliegen, fließen auf Grund des Ausschlusses von nicht dem Tarif unterliegenden Einkünften nicht in die Bemessungsgrundlage für den Zuzugsfreibetrag ein.

> ***Beispiel:***
>
> ***Herr K ist wegen einer Stelle als Universitätsprofessor nach Österreich übersiedelt. Ihm wird bescheidmäßig die Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen (pauschaler Steuersatz 24,75%) wie auch ein Zuzugsfreibetrag zuerkannt. Herr K bezieht Lizenzzahlungen aus Frankreich für die Nutzung eines wissenschaftlichen Patents, das er vor seinem Zuzug angemeldet hat. Die ausländischen Lizenzeinkünfte, für die der pauschale Durchschnittssteuersatz von 24,75% geltend gemacht wird, fließen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Zuzugsfreibetrag ein, weil sie nicht dem Tarifsteuersatz unterliegen.***

Rz 8201l

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Zuzugsfreibetrag sind prinzipiell sowohl die in- als auch die ausländischen Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit heranzuziehen. Bei korrekter Anwendung der 3-Stufen-Methode (siehe Rz 33) vermitteln jedoch allfällige Befreiungen (ohne Progressionsvorbehalt) in Doppelbesteuerungsabkommen im Ergebnis keinen Zuzugsfreibetrag; in der Theorie liegt jedoch eine DBA-Befreiung (2. Schritt) der um den Zuzugsbetrag gekürzten Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit (1. Schritt) vor. Sieht das Doppelbesteuerungsabkommen für Auslandseinkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt vor, so verkürzt sich dadurch der Progressionsvorbehalt um den darauf entfallenden Zuzugsfreibetrag.

> ***Beispiel:***

Frau V arbeitet für ein Vorarlberger Forschungsunternehmen. In Deutschland besteht eine Betriebsstätte, das eigene Forschungsprojekte durchführt. Aufgrund ihrer speziellen Kenntnisse arbeitet sie ausnahmsweise eine Woche lang in Deutschland an einem Forschungsprojekt der deutschen Betriebsstätte mit. Die Vergütung dafür (2.000 Euro ohne Sonderzahlung) sind von der deutschen Betriebsstätte zu tragen, sodass die Gehaltsbestandteile für ihre Tätigkeit in Deutschland gemäß Art. 15 Abs. 1 iVm Art. 23 Abs. 2 DBA-Deutschland in Österreich unter Progressionsvorbehalt zu befreien sind. Nach Anwendung des Zuzugsfreibetrags reduzieren sich im ersten Schritte diese Einkünfte nach österreichischem innerstaatlichem Steuerrecht auf 1.400 Euro (2.000 Euro – 2.000 Euro x 30 : 100). Wie bereits dargestellt, sind diese Auslandseinkünfte (1.400 Euro) im zweiten Schritt nach dem DBA-Deutschland unter Progressionsvorbehalt zu befreien.

Rz 8201m

Für die Bemessungsgrundlage des Zuzugsfreibetrags ist das berufliche Gesamtbild maßgeblich. Bei der Tätigkeit muss die Förderung von Wissenschaft und Forschung im Mittelpunkt stehen. Insoweit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit der aktiven Tätigkeit als Wissenschaftler oder Forscher besteht, sind abgesehen von Ruhegehältern auch Passiveinkünfte als Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit anzusehen (zB Lizenzeinnahmen aus eigenen Erfindungen).

Beispiel 1:

Im Rahmen einer Universitätsprofessur ist ein „Herausschälen" einer gutachterlichen Tätigkeit nicht erforderlich.

Beispiel 2:

Hat eine Universitätsprofessorin noch Einkünfte aus einer anderen, nicht wissenschaftlichen Tätigkeit (zB Mediziner mit Privatordination), bezieht sich der Zuzugsfreibetrag nur auf die Einkünfte aus der wissenschaftlichen Tätigkeit. Bei einer Medizinerin mit Patienten an einer Universitätsklinik wird jedoch zu prüfen sein, ob Behandlungen, Operationen udgl. in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der wissenschaftlichen Tätigkeit stehen (zB wissenschaftliche Studien).

Rz 8201n

Wird der Freibetrag gewährt, können daneben keine weiteren Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen, die im Zusammenhang mit dem Zuzug stehen, geltend gemacht werden.

Der Zuzugsmehraufwand umfasst Unterschiede im Preisniveau, Kosten für den Umzug im weiteren Sinne (Wohnungssuche, Beantragung und Änderung von Dokumenten, medizinische Überprüfungen usw.), Kosten für zwei Haushalte einschließlich Fahrtkosten, Kosten für Sprachkurse zum Erlernen der deutschen Sprache usw. Die in Zusammenhang mit dem Zuzug stehenden tatsächlichen Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnlichen Belastungen sind mit dem Zuzugsfreibetrag abgegolten. Dies gilt insbesondere auch für pauschalierte Aufwendungen (zB Werbungskostenpauschale für Expatriates iSd § 1 Z 11 VO BGBl. II Nr. 382/2001).

Rz 8201o

Der Freibetrag ist auf fünf Jahre (60 Monate) ab dem Zuzugszeitpunkt beschränkt.

Der Abschnitt 31.5 mit den Unterabschnitten 31.5.1 bis 31.5.3 und den Rz 8201p sowie 8202a bis 8202x wird neu eingefügt; Rz 8202 wird geändert (StRefG 2015/2016)

31.5 Öffentliches Interesse

Rz 8201p

Ein begünstigter Zuzug kann gemäß § 103 EStG 1988 unter dem Titel der Förderung von Wissenschaft und Forschung, der Förderung von Kunst oder der Förderung des Sports stehen. Der Zuzug muss aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen sein. Da der Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 nur Wissenschaftlern und Forschern gewährt werden kann, ergeben sich folgende Szenarien:

Zuzuziehende Person	Förderung	Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen	Zuzugsfreibetrag
Wissenschaftler und Forscher	Wissenschaft und Forschung	Ja, möglich	Ja, möglich
Künstler	Kunst	Ja, möglich	Nein, nicht möglich
Sportler	Sport	Ja, möglich	Nein, nicht möglich

31.5.1 Wissenschaft und Forschung

Rz 8202

Der Zuzug von Wissenschaftlern oder Forschern aus dem Ausland dient gemäß § 2 Abs. 1 ZBV 2016 der Förderung von Wissenschaft und Forschung und ist aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- **Die Tätigkeit des zuziehenden Wissenschaftlers oder Forschers besteht überwiegend in einer wissenschaftlichen Tätigkeit.**
- **Die Tätigkeit im Bereich der Wissenschaft und Forschung liegt maßgeblich im öffentlichen Interesse Österreichs.**
- **Die Förderung von Wissenschaft und Forschung würde ohne Zuzug nicht in diesem Ausmaß eintreten und erfolgt unmittelbar.**
- **Die hohe wissenschaftliche Qualifikation des Antragstellers ist hinreichend dokumentiert.**

Rz 8202a

Eine Tätigkeit ist gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 als wissenschaftlich anzusehen, wenn sie auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Diese Definition deckt sich mit den Ausdruck "Forschung und experimentelle Entwicklung" (siehe Anhang I zur Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012).

Als gleichwertiges Pendant zur Universitätsforschung gilt die universitäre Erschließung und Entwicklung der Künste jedenfalls als wissenschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016.

Rz 8202b

Die Lehre (einschließlich der Lehre der Kunst) gilt nicht als wissenschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016.

Rz 8202c

Die Tätigkeit im Bereich der Wissenschaft und Forschung muss maßgeblich im öffentlichen Interesse Österreichs liegen. Die Maßgeblichkeit richtet sich nach dem Gesamtbild, insbesondere nach dem Tätigkeitsumfang und -inhalt sowie deren Wirkung auf den Forschungs- und Wirtschaftsstandort Österreich. Wissenschaft und Forschung können durch Tätigkeiten im universitären wie auch im außeruniversitären Bereich (zB Forschungsunternehmen) gefördert werden.

Rz 8202d

Ein maßgebliches Interesse am Zuzug liegt nicht vor, wenn die Förderung von Wissenschaft und Forschung auch ohne Zuzug erfolgen könnte. Die Beurteilung der zuzugskausalen Förderung richtet sich ausschließlich nach der Gesamtheit der objektiven, äußeren Umstände.

> ***Beispiel:***
>
> ***Ein deutscher Grenzgänger arbeitet seit zehn Jahren in einem österreichischen Unternehmen, das 30 km von seinem Wohnort entfernt liegt. Er zieht nach Österreich und erklärt, dass er des Pendelns überdrüssig sei. Ohne Zuzug hätte er die Tätigkeit in Österreich beendet. Auf die Behauptung kommt es nicht an. Es widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Distanz zum Arbeitsort von 30 km ein Hindernis darstellt. Zudem spricht die jahrelange Ausübung der Tätigkeit objektiv dafür, dass der Grenzgänger die Tätigkeit auch ohne Zuzug ausführen würde. Daher ist davon auszugehen, dass die Förderung von Wissenschaft mehr oder weniger im selben Ausmaß eintreten würde.***

§ 2 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 fordert einen starken – nämliche einen direkten – Zusammenhang zwischen Zuzug und Förderung von Wissenschaft und Forschung. Mittelbare Effekte sind nicht maßgeblich.

> ***Beispiel 1:***
>
> ***Eine Wissenschaftlerin zieht nach Vorarlberg, um im benachbarten Liechtenstein zu arbeiten. Die liechtensteinische Arbeitgeberin wird allfällige Forschungsergebnisse über Lizenzverträge auch für das österreichische Tochterunternehmen zugänglich machen. Die Forschungstätigkeit fördert unmittelbar den Wirtschaftsstandort Liechtenstein. Die mittelbare Nutzung der Forschungsresultate durch die österreichische Tochtergesellschaft stellt keine unmittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung in Österreich dar.***

Beispiel 2:

Frau S arbeitet nach ihrem Zuzug als Forschungscontrollerin in einem österreichischen Betrieb. Da ausschließlich eine Forschungstätigkeit unmittelbar die Forschung fördern kann, liegt keine unmittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung vor.

Rz 8202e

Die Begünstigung darf gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016 nur hochqualifizierten Wissenschaftlern und Forschern gewährt werden. Das sind Personen, deren wissenschaftliche Qualifikation durch entsprechende Leistungen (zB durch Publikationen oder Mitarbeit an Forschungsprojekten) dokumentiert ist.

Rz 8202f

Während § 2 Abs. 1 ZBV 2016 alle Zuzugsfälle in den Bereichen Wissenschaft und Forschung regelt ("materielle Prüfung", siehe Rz 8202 ff), dient Abs. 2 lediglich der Verfahrensvereinfachung in bestimmten Fällen ("formelle Prüfung"). Ein der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienender Zuzug liegt jedenfalls in den Fällen vor, die in § 2 Abs. 2 ZBV 2016 genannt werden:

- **Universitätsprofessoren nach § 94 Abs. 2 UG (insbesondere Assoziierte Professoren, nicht jedoch Ehrenprofessoren)**
- **Professoren des Institute of Science and Technology – Austria (inoffizielle Stellenbezeichnung "Professor" oder "Assistent Professor")**
- **Habilitierte Wissenschaftler und Forscher, deren Tätigkeit überwiegend in Forschung und Entwicklung sowie in der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste liegt, an bestimmten Forschungseinrichtungen, falls die Tätigkeit unmittelbar in einem inländischen Betrieb (siehe Rz 409), einer inländischen Betriebsstätte (§ 29 BAO) oder einer anderen wirtschaftlich selbständigen (vgl. KStR 2013 Rz 61) Einheit (vgl. Rz 411) dieser Forschungseinrichtung erfolgt:**
  - **Universitäten nach § 4 UG**
  - **Donau Universität Krems**

- **Fachhochschulen nach § 8 FHStG**
- **Wissenschaftliche Einrichtungen iSd FOG (zB Österreichische Akademie der Wissenschaften)**
- **EU- und EWR-Körperschaften, deren überwiegender (mindestens 75%) Forschungsauftrag gesetzlich verankert ist (zB Landesforschungsgesellschaften mit entsprechendem Auftrag)**
- **Forschungseinrichtungen nach § 71 NAG (http://www.bmi.gv.at/302/Zertifizierungen/start.aspx#zertForschung)**

▪ **Wissenschaftler und Forscher, deren Tätigkeit überwiegend in Forschung und Entwicklung liegt, falls die Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) nach § 103 EStG 1988 prämienbegünstigte Forschungsaufwendungen oder -ausgaben darstellen und mindestens das gemäß § 12c AuslBG für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt (2015: 57.405 Euro; 2016: 58.434 Euro; 2017: 59.718 Euro; http://www.migration.gv.at/de/formen-der-zuwanderung/dauerhafte-zuwanderung/blauekarteeu/) betragen. Bei unterjährigem Zuzug ist das maßgebliche Mindestgehalt zu aliquotieren.**

Rz 8202g

Eine Habilitation nach österreichischem Vorbild (§ 103 UG), also die Erteilung der Lehrbefugnis (venia docendi), ist länderspezifisch. Wesentlich für die venia docendi ist die Befugnis zur Betreuung von Doktoranden. Eine reguläre Universitätsprofessur im Ausland ist daher als faktischer Nachweis einer ausländischen Habilitation anzusehen. Im Hinblick auf interdisziplinäre Forschung kann die wissenschaftliche Tätigkeit im Rahmen des § 2 Abs. 2 Z 2 ZBV 2016 auch in einem angrenzenden Fach erfolgen. Wissenschaftliche Tätigkeiten in einem fremden Fach (zB Habilitationsfach vergleichende Religionswissenschaft und Forschung im Bereich Halbleiterphysik) sind nur nach Maßgabe des § 2 Abs. 1 ZBV 2016 begünstigt.

Rz 8202h

Die formellen Anknüpfungskriterien in § 2 Abs. 2 Z 1 bis Z 3 ZBV 2016 dienen einem ökonomischen Vollzug. Sollten die Voraussetzungen (zB Mindestverdienst, Habilitation) für eine formelle Prüfung nicht vorliegen, ist die Zuerkennung der Begünstigung nicht ausgeschlossen, sondern es bedarf dann einer Einzelfallbeurteilung iSd § 2 Abs. 1 ZBV 2016, wobei im Ergebnis kein strengerer Maßstab als in Abs. 2 zur Anwendung kommen soll. Wesentlich sind die Tätigkeit und die Qualifikation des Antragstellers. Dies gilt insbesondere auch für zugezogene Mitarbeiter von Organisationen, die nicht von § 2 Abs. 2 Z 2 ZBV 2016 erfasst sind (zB Competence Centers for Excellent Technologies, Ludwig-Boltzmann-Institute).

Rz 8202i

Neben einer Habilitation dienen etwa auch Postdoc-"Exzellenzstipendien" als Indizien für eine außergewöhnliche wissenschaftlichen Qualifikation iSd § 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016.

Ein Exzellenzstipendium liegt vor, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

- **Der Hauptzweck des Stipendiums liegt in der Förderung exzellenter Forschung. Nebenzwecke (zB Mobilitätsförderung, soziale Aspekte) sind unschädlich.**
- **Es besteht kein Austauschverhältnis in Zusammenhang mit der Stipendienvergabe (zB Auftragsforschung). Leistungsnachweise über die zweckmäßige Verwendung des Stipendiums sind zulässig. Ebenso ist die Verpflichtung zur Veröffentlichung der Forschungsergebnisse unschädlich.**
- **Der Stipendiat kann den Staat und allfällige Forschungskooperationspartner frei wählen. Zwischen der stipendienvergebenden Stelle und dem Forschungskooperationspartner darf keine Nahebeziehung (zB Konzernunternehmen) bestehen.**

- **Das Stipendium ist der Höhe nach geeignet, die typischen Lebensunterhaltskosten in Österreich zu decken (nach Reisekosten, Steuern, selbst zu tragenden Forschungsausgaben usw.).**
- **Das Stipendium muss mindestens für zwölf Monate garantiert sein (zur Dauer des Forschungsaufenthaltes s. nachstehende Ausführungen).**

Der Zuzug von "High Potentials", die Exzellenzstipendien erhalten, ist daher jedenfalls begünstigt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- **Der Exzellenzstipendiat hat in seinem Forschungsfach oder einem verwandten Fach promoviert oder eine gleichwertige Ausbildung abgeschlossen. Der Zuzug erfolgt spätestens sieben Jahre nach Abschluss der Promotion.**
- **Die wissenschaftliche Exzellenz wurde bereits durch frühere Leistungen glaubhaft gemacht.**
- **Die allgemeinen Voraussetzungen für eine Zuzugsbegünstigung (zB inländischer Wohnsitz, Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen) sind erfüllt. Der Forschungsaufenthalt in Österreich ist nachweislich mindestens für drei Jahre geplant, und es besteht keine institutionelle Bindung an eine ausländische Forschungsinstitution (Anstellung, Karenzierung usw.) oder Rückkehrverpflichtung (zB Pönalzahlungen bei Verbleib in Österreich).**

Nach Ablauf des Exzellenzstipendiums ist erneut zu evaluieren, ob die ursprüngliche Annahme einer besonders hohen Qualifikation des Wissenschaftlers oder Forschers weiterhin aufrechterhalten werden kann. Wie auch in anderen Fällen sind die Voraussetzungen für den Bezug der Zuzugsbegünstigung laufend zu überprüfen (siehe Rz 8205m).

31.5.2 Kunst

Rz 8202j

Der Zuzug von Künstlern aus dem Ausland dient gemäß § 3 Abs. 1 ZBV 2016 der Förderung der Kunst und ist aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- **Die Tätigkeit des zuziehenden Künstlers besteht überwiegend in einer künstlerischen Tätigkeit.**
- **Die Tätigkeit im Bereich Kunst liegt maßgeblich im öffentlichen Interesse Österreichs.**
- **Die Förderung der Kunst würde ohne Zuzug nicht in diesem Ausmaß eintreten und erfolgt unmittelbar.**
- **Der Antragsteller ist Künstler von herausragender internationaler Bedeutung.**

Rz 8202k

Dem Ausdruck der künstlerischen Tätigkeit kommt gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 unabhängig vom Vorliegen selbständiger Arbeit dieselbe Bedeutung wie in § 22 Z 1 lit. a EStG 1988 zu (siehe Rz 5237 ff).

Rz 8202l

Literaten können künstlerisch tätig werden, was auf Sachbuchautoren nicht zutrifft (siehe UStR 2000 Rz 1390 iVm Rz 1386).

Rz 8202m

Die Maßgeblichkeit des in § 3 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016 normierten öffentlichen Interesses richtet sich nach dem Gesamtbild, insbesondere nach dem Tätigkeitsumfang und -inhalt sowie deren Wirkung auf die Kulturszene und den Tourismus in Österreich. Das öffentliche Interesse Österreichs erfordert, dass zB Sänger in Österreich auftreten oder Schriftsteller ihre Werke im Rahmen von Lesungen dem österreichischen Publikum näherbringen müssen.

Die Zuzugsbegünstigung hat analog zu § 1 Abs. 2 Kunstförderungsgesetz insbesondere die zeitgenössische Kunst, ihre geistigen Wandlungen und ihre Vielfalt im Geiste von Freiheit und Toleranz zu berücksichtigen. Die Förderung der Kunst hat danach zu trachten, die Kunst allen Bevölkerungskreisen zugänglich zu machen und die materiellen Voraussetzungen für die Entwicklung des künstlerischen Lebens in Österreich zu verbessern. Begünstigt ist insbesondere das künstlerische Schaffen der Literatur, der darstellenden Kunst, der Musik, der bildenden Künste, der Fotografie, des Films und der Videokunst sowie neuer experimenteller oder die Grenzen der genannten Kunstsparten überschreitender Kunstformen.

Rz 8202n

Ein maßgebliches Interesse am Zuzug liegt nicht vor, wenn die Förderung von Kunst auch ohne Zuzug erfolgen könnte. Die Beurteilung der zuzugskausalen Förderung richtet sich ausschließlich nach der Gesamtheit der objektiven, äußeren Umstände.

> ***Beispiel:***
>
> ***Eine Violinistin zieht von Mexiko nach Österreich zu. Sie organisiert eine neue Sommerkonzertreihe in einem österreichischen Schloss, bei der sie jährlich auftritt. Statt eines Auftritts pro Jahr in Österreich tritt sie nunmehr neunmal jährlich auf. Das künstlerische Wirken in Österreich hat sich objektiv erhöht. Offensichtlich wäre dies ohne Zuzug nicht möglich gewesen. Eine zuzugskausale Förderung der Kunst in Österreich liegt vor.***

§ 3 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 fordert einen starken – nämlichen einen direkten – Zusammenhang zwischen Zuzug und Förderung der Kunst. Mittelbare Effekte sind nicht maßgeblich.

> ***Beispiel 1:***
>
> ***Eine Sängerin zieht nach Österreich zu. Sie behauptet, dass bloß durch ihren Zuzug und ihren Ruhm die heimische Kulturszene gestärkt würde. Zudem würde sie bei ihren Konzerten im Ausland Österreich als Kulturnation bewerben. Es liegen lediglich mittelbare Effekte vor.***
>
> ***Beispiel 2:***

Frau R war erfolgreiche Schauspielerin. Sie übernimmt die Geschäftsführung eines großen Theaters in Österreich. Da sie nicht mehr als Schauspielerin auftritt, liegt keine unmittelbare Förderung von Kunst vor.

Rz 8202o

Die herausragende internationale Bedeutung als Künstler bedingt, dass der Person grenzüberschreitend eine außergewöhnliche Aufmerksamkeit und Anerkennung zuteilwird. Eine weltweite Bedeutung des Künstlers wird nicht vorausgesetzt; es reicht auch eine herausragende europäische Bedeutung.

Rz 8202p

Während § 3 Abs. 1 ZBV 2016 alle Zuzugsfälle im Bereich Kunst regelt ("materielle Prüfung"), dient Abs. 2 lediglich der Verfahrensvereinfachung in bestimmten Fällen ("formelle Prüfung"). Ein der Förderung der Kunst dienender Zuzug liegt jedenfalls in den Fällen vor, die in § 3 Abs. 2 ZBV 2016 genannt werden:

- **Kammersänger bei mindestens zehn öffentlichen gesanglichen Auftritten in Österreich pro Jahr**
- **Kammerschauspieler bei mindestens zehn öffentlichen schauspielerischen Auftritten in Österreich pro Jahr**

Rz 8202q

In in Rz 8202p nicht genannten Fällen bedarf es einer materiellen Einzelfallbeurteilung nach § 3 Abs. 1 ZBV 2016 (siehe Rz 8202j ff).

31.5.3 Sport

Rz 8202r

Der Zuzug von Sportlern aus dem Ausland dient gemäß § 4 ZBV 2016 der Förderung des Sports und ist aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- **Der Sportler ist Spitzensportler.**

- **Die sportliche Tätigkeit liegt maßgeblich im öffentlichen Interesse Österreichs.**
- **Der Sportler vertritt Österreich offiziell bei internationalen Wettkampfveranstaltungen.**
- **Der Sport wird unmittelbar gefördert.**

Rz 8202s

Spitzensportler sind gemäß § 3 Z 11 BSFG 2013 (§ 3 Z 8 BSFG 2017) Sportler, die Sport mit dem ausdrücklichen Ziel betreiben, Spitzenleistungen im internationalen Maßstab zu erzielen. Sport iSd BSFG 2013 umfasst folgende Aktivitäten:

- **Disziplinen, die im Programm der Olympischen Spiele stehen.**
- **Disziplinen, die durch eine eigenmotorische Aktivität eines jeden, der sie betreibt, bestimmt sind. Diese eigenmotorische Aktivität liegt insbesondere nicht vor bei Denkspielen, Bastel- und Modellbautätigkeiten, Zucht von Tieren, Dressur von Tieren ohne Einbeziehung der Bewegung des Menschen und Bewältigung technischen Geräts ohne Einbeziehung der Bewegung des Menschen.**
- **Disziplinen, die durch die in § 50 BSFG 2013 (§ 3 Z 10 lit. c BSFG 2017) genannten Bundes-Sportfachverbände vertreten werden.**

Beispiel 1:

Der Zuzug eines Formel 1-Fahrers ist nicht begünstigt, da es sich um die Bewältigung technischen Geräts ohne Einbeziehung der Bewegung des Menschen handelt.

Beispiel 2:

Der Zuzug einer BMX-Fahrerin ist begünstigungsfähig. Erstens handelt es sich um eine olympische Disziplin. Zweitens wird bei der Bewältigung des technischen Geräts (Fahrrad) die Bewegung des Menschen (Antrieb durch Muskelkraft) einbezogen.

Rz 8202t

Leistungssportler (zB im Bereich des Jugendsports oder des Sports im Rahmen bloß nationaler Wettkämpfe) oder Ex-Sportler sind keine Spitzensportler.

Rz 8202u

Bei der Beurteilung der Maßgeblichkeit der sportlichen Tätigkeit kommt es auf das Gesamtbild an. Randsportarten sind nicht per se von einer Zuzugsbegünstigung ausgeschlossen. Die zu erwartenden sportlichen Erfolge müssen jedoch dazu geeignet sein, die ausgeübte Sportart angemessen ins Licht der Öffentlichkeit zu rücken.

Grundsätzlich wird im Hinblick auf die Bedeutung zumindest die Teilnahme an weltweiten Wettbewerben (zB Weltmeisterschaft, Olympische Spiele, Weltcup) vorauszusetzen sein. Die bloße Teilnahme an von kontinentalen Sportverbänden organisierten Wettkämpfen, wie etwa Europameisterschaften, kann in Einzelfällen (zB Europameisterin in Leichtathletik) jedoch einen Anspruch auf eine Zuzugsbegünstigung vermitteln.

Rz 8202v

Wie etwa bei der Verleihung der österreichischen Staatsbürgerschaft an Sportler kommt es auf das aktive Tätigsein für Österreich (als Repräsentant Österreichs) an. Der Zuzug von Personen, die für eine andere Nation antreten, liegt nicht im öffentlichen Interesse Österreichs.

> ***Beispiel:***
>
> ***Eine aktuelle Olympiasiegerin zieht nach Österreich, um gemeinsam mit österreichischen Athletinnen zu trainieren. Durch das gemeinsame Training mit den Österreicherinnen entsteht ein Know-How-Transfer, von dem beide Seiten profitieren. Die Olympiasiegerin tritt bei internationalen Wettkampfveranstaltungen weiterhin für ihren Herkunftsstaat an. Da sie nicht als offizielle Repräsentantin Österreichs antritt, liegt der Zuzug nicht im öffentlichen Interesse.***

Der zuziehende Spitzensportler hat Österreich bei internationalen Wettkampfveranstaltungen (Internationale Meisterschaften) zu vertreten. Das

sind Wettkampfveranstaltungen, die im Rahmen der Bestimmungen des Internationalen Olympischen Komitees (IOC) oder des Internationalen Paralympischen Komitees (IPC) oder des Europäischen Olympischen Komitees (EOC) oder einer Organisation der International Organisations of Sports for Disabled (IOSD) oder eines internationalen Sportfachverbands stattfinden oder bei welchen technische Funktionäre der Wettkampfveranstaltung von diesen benannt werden.

Rz 8202w

Anders als in den Bereichen Kunst, Wissenschaft und Forschung kommt es bei Sportlern nicht auf die inländischen Aktivitäten an.

Rz 8202x

Die mittelbare Förderung des Sports (Sportmäzenatentum, Trainertätigkeit, Sportfunktionäre, Testimonials usw.) ist gemäß § 4 Z 4 ZBV 2016 nicht begünstigt. Die Bedeutung des Spitzensportlers muss sich also ausschließlich und ohne Berücksichtigung allfälliger Ausstrahleffekte aus dessen sportlichen Aktivitäten ergeben.

> ***Beispiel:***
>
> ***Herr G war früher erfolgreicher Tennisspieler. Nach früheren Erfolgen ist er inzwischen auf Platz 2.000 der Weltrangliste gerutscht. Seinen Ruhm möchte er nutzen, um Kinder und Jugendliche zu mehr Bewegung zu animieren. Auf die mittelbare Förderung des Sports (Bewerbung des Sports auf Grund der eigenen Bekanntheit) kommt es nicht an. Eine maßgebliche unmittelbare Förderung des Sports liegt mangels aktueller sportlicher Erfolge nicht vor.***

Rz 8203 entfällt

Randzahl 8203: ***derzeit frei***

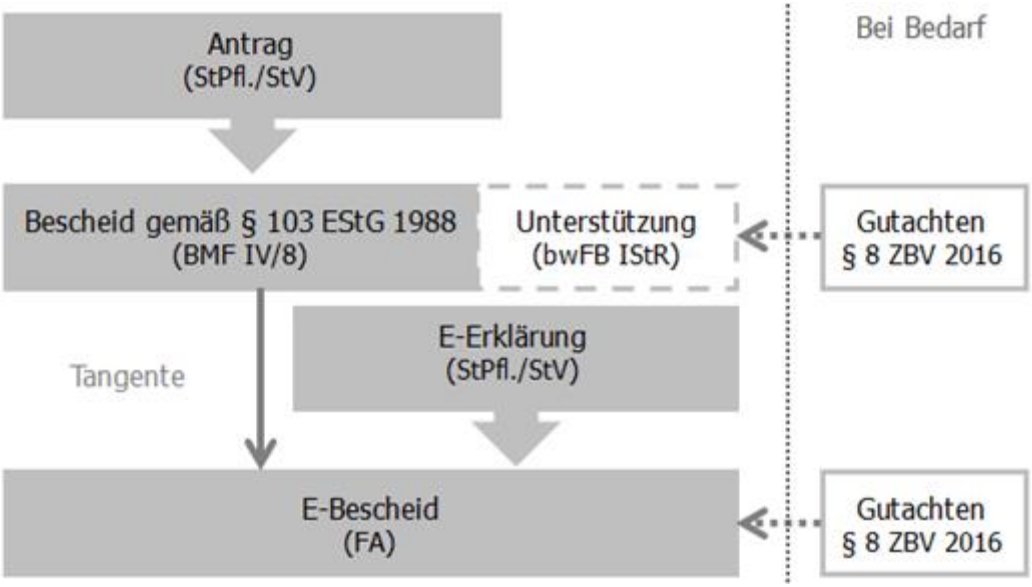
Der Abschnitt 31.6 mit den Unterabschnitten 31.6.1 bis 31.6.5 wird eingefügt, die Rz 8204 und 8205 werden geändert und die Rz 8205a bis 8205o werden neu eingefügt (StRefG 2015/2016)

31.6 Verfahren zur Erteilung einer Zuzugsbegünstigung

Rz 8204

Das Verfahren zur Erteilung einer Zuzugsbegünstigung gliedert sich in zwei Stufen:

- **Bescheidmäßige Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung durch den Bundesminister für Finanzen**
- **Berücksichtigung der zuerkannten Zuzugsbegünstigung bei der Veranlagung**



31.6.1 Antrag auf Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung

Rz 8205

Anträge auf die Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen und die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrags sind beim Bundesminister für Finanzen (Bundesministerium für Finanzen, Abteilung IV/8) schriftlich (§ 86a BAO) einzubringen.

Die Einbringung von Anträgen auf Zuerkennung einer Zuzugsbegünstigung über FinanzOnline ist nicht vorgesehen. Werden derartige Anträge dennoch auf diese Weise eingebracht, so hat das jeweilige Finanzamt den Antrag gemäß § 50 BAO ohne unnötigen Aufschub auf Gefahr des Einschreiters an das Bundesministerium für Finanzen weiterzuleiten.

Rz 8205a

§ 1 Abs. 2 ZBV 2016 sieht vor, dass Erstanträge spätestens sechs Monate nach dem erfolgten Zuzug einzubringen sind. Maßgeblich ist das Datum des Poststempels. Verspätet eingebrachte Anträge sind zurückzuweisen.

Rz 8205b

Im Zusammenhang mit geltend gemachten Begünstigungen bestehen erhöhte Mitwirkungspflichten, sodass die amtswegige Ermittlungspflicht zurücktritt. Aus dem Antrag sollte daher hervorgehen, weshalb der Antragsteller die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Zuzugsbegünstigung erfüllt (Begründung).

Rz 8205c

Jedenfalls zu enthalten hat ein Antrag ein Verzeichnis iSd § 7 Abs. 1 ZBV 2016 (laut Verordnungswortlaut als Beilage zum Antrag) samt den dazugehörigen Unterlagen. Im Verzeichnis sind die geforderten Angaben systematisch und übersichtlich darzustellen. Weiters enthält das Verzeichnis Verweise auf beigelegte Nachweise (Sortierung und Nummerierung bei mehreren Nachweisen erforderlich). Das Verzeichnis hat folgende Angaben zu enthalten:

- **Die Glaubhaftmachung, dass der Zuzug gemäß §§ 2, 3 oder 4 ZBV 2016 im öffentlichen Interesse gelegen sein wird,**
- **allfällige für den vorherigen Punkt erforderliche Belege,**
- **die Bekanntgabe des Wegzugsstaates,**
- **die Bekanntgabe des Zuzugszeitpunktes,**

- **die Bekanntgabe der inländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,**
- **die Bekanntgabe der ausländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von fünf Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,**
- **die Bekanntgabe der Mittelpunkte der Lebensinteressen in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt (zu einem bestimmten Zeitpunkt besteht nur ein Mittelpunkt der Lebensinteressen) und**
- **für Anträge auf Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen die vollständige Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes.**

Rz 8205d

Können zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht alle Unterlagen vorgelegt werden, kann mittels verfahrensleitender Verfügung eine Nachreichfrist gewährt werden. Eine derartige Fristverlängerung ist gemäß § 1 Abs. 2 ZBV 2016 antragsgebunden. Fehlt das Verzeichnis oder ist es unvollständig, ist der Antrag (ggf. nach erfolglosem Verstreichen einer Nachfrist) abzuweisen (sinngemäß dazu UFS 3.7.2013, RV/1902-W/11). Im Rahmen einer Bescheidbeschwerde nachgereichte Unterlagen sind zu berücksichtigen (kein Neuerungsverbot).

31.6.2 Zuzugsbegünstigungsbescheid

Rz 8205e

Über die Begünstigung wird bescheidmäßig abgesprochen. Der Bundesweite Fachbereich kann das Bundesministerium für Finanzen bei der Erledigung von Anträgen unterstützen. Die Bescheide bedürfen dann der Approbation durch das Bundesministerium für Finanzen.

Die Zuzugsbegünstigung wird bescheidmäßig für die gesamte Begünstigungsdauer gewährt. Bei Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes ist auch die Höhe des Durchschnittssteuersatzes iSd § 5 Abs. 1 ZBV 2016 im Bescheidspruch anzuführen.

Die in § 6 ZBV 2016 genannten auflösenden Bedingungen müssen nicht im Bescheidspruch angeführt werden (vgl. BFG 14.11.2016, RV/7104999/2016). Der Bescheidadressat soll jedoch an geeigneter Stelle auf die auflösenden Bedingungen hingewiesen werden ("obiter dictum").

Rz 8205f

Die Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung stellt eine Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) dar. Innerhalb des Ermessensspielraumes sollen steueroptimierende Gestaltungsmöglichkeiten (zB Zuzug von Grenzgängern) ausgeschlossen werden. Abweisende Ermessensübung ist gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO zu begründen.

Rz 8205g

§ 6 Abs. 3 ZBV 2016 normiert die Umstände, unter denen die Zuzugsbegünstigung vorzeitig endet:

- **Die Zuzugsbegünstigung soll gemäß § 6 Abs. 3 Z 1 ZBV 2016 enden, wenn sich herausstellt, dass der Antragsteller seinen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten (§ 119 Abs. 1 BAO) nicht nachgekommen ist und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.**
- **Sie endet weiters vorzeitig bei Wegzug oder Beendigung der für die Begünstigung maßgeblichen Tätigkeit (zB Spitzensportler, der nicht mehr international tätig ist). Ein Wechsel der Tätigkeit ist zulässig, solange die Voraussetzungen für eine Zuzugsbegünstigung weiterbestehen (zB Künstlerin, die eine Universitätsprofessur annimmt). Eine unverschuldete Unterbrechung der Tätigkeit (zB nach einem Unfall einer Abfahrtsrennläuferin) muss noch keine Beendigung der Tätigkeit bedeuten. Die Emeritierung eines Universitätsprofessors hat nur dann den Wegfall der Begünstigung zur Folge, wenn er seine Forschungs- und Publikationstätigkeit weitgehend einstellt.**
- **§ 2 Abs. 2 und § 3 Abs. 2 ZBV 2016 sehen zur Vereinfachung des Verfahrens das Vorliegen des öffentlichen Interesses jedenfalls in bestimmen Fällen vor. Auch in diesen Fällen soll die Zuzugsbegünstigung vorzeitig enden können;**

dementsprechend sieht § 6 Abs. 3 Z 4 ZBV 2016 als Endigungsgrund den Eintritt wesentlicher dem öffentlichen Interesse widersprechender Gründe vor. In einem wesentlichen Ausmaß schädlich können nur schwerwiegende Gründe (zB schwere Straftaten, nachhaltige Schädigung außenpolitischer Interessen) sein. Sollte dies bereits bei Antragstellung beim Bundesminister für Finanzen gegeben sein, ist keine Zuzugsbegünstigung zu gewähren.

- **§ 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016 verlangt die jährliche Vorlage eines Verzeichnisses (§ 7 Abs. 2 ZBV 2016) im Rahmen der Einkommensteuer- oder Arbeitnehmerveranlagung. Wird dieser Verpflichtung nicht ordnungsgemäß entsprochen, endet die Begünstigung.**
- **Schließlich hat der Steuerpflichtige gemäß § 6 Abs. 3 Z 6 ZBV 2016 die Möglichkeit, auf die Anwendung der Begünstigung zu verzichten. Dies wird insbesondere in jenen Fällen von Bedeutung sein, in denen die Zuzugsbegünstigung gegenüber der Regelbesteuerung zu keinem Vorteil führt. Die Ausübung dieser Option erfolgt im Rahmen der jeweiligen Jahresveranlagung; sie kann auch noch im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens ausgeübt werden. Maßgeblich ist die objektiv erkennbare Willensäußerung des Steuerpflichtigen.**

Rz 8205h

Die auflösenden Bedingungen gelten grundsätzlich vom Zeitpunkt des Eintritts des jeweiligen Ereignisses an. Lediglich im Falle der Verweigerung der Vorlage des Verzeichnisses iSd § 7 Abs. 2 ZBV 2016 und bei freiwilliger Beendigung gilt die auflösende Bedingung mit Beginn des betroffenen Jahres.

31.6.3 Berücksichtigung beim Lohnsteuerabzug

Rz 8205i

Der Zuzugsfreibetrag kann gemäß § 62 Z 9 EStG 1988 beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden.

31.6.4 Einkommensteuererklärung

Rz 8205j

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung kann die Anwendung der Zuzugsbegünstigung geltend gemacht werden. Dazu ist das Formular E1 (Einkommensteuererklärung) zu verwenden. Voraussetzung für eine Zuzugsbegünstigung ist stets, dass ein entsprechender Zuzugsbegünstigungsbescheid des Bundesministers für Finanzen vorliegt.

> ***Beispiel:***
>
> ***Frau H ist vor elf Monaten zugezogen. Sie möchte im Rahmen der Einkommensteuererklärung die Zuzugsbegünstigung zuerkannt haben. Die Zuzugsbegünstigung darf nicht gewährt werden, da kein Zuzugsbegünstigungsbescheid vorliegt. Die Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung erfordert einen gesonderten Antrag beim Bundesminister für Finanzen, der innerhalb der 6-Monatsfrist einzubringen ist.***

Wird der Zuzugsfreibetrag (§ 103 Abs. 1a EStG 1988) in Anspruch genommen, ist dieser in der Einkommensteuererklärung in der dafür vorgesehenen Kennzahl (ab der Veranlagung 2017 Kennzahl 983) einzutragen. Der Freibetrag ist hier jedenfalls einzutragen, und zwar auch dann, wenn er bereits vom Arbeitgeber im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt worden ist. Wird die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen aus einem Zuzug durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes (§ 103 Abs. 1 EStG 1988 iVm mit der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016, BGBl. II Nr. 261/2016) begehrt, ist das dafür vorgesehene Kästchen anzukreuzen. Der Steuervorteil aus der Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen ist als Abzugsposten geltend zu machen. Seine Höhe ergibt sich aus der Differenz zwischen der fiktiven Einkommensteuer ohne Zuzugsbegünstigung und der tatsächlichen Einkommensteuer unter Berücksichtigung der zu gewährenden Zuzugsbegünstigung.

Rz 8205k

Wird die Zuzugsbegünstigung geltend gemacht, ist gemäß § 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016 ein Verzeichnis iSd § 7 Abs. 2 ZBV 2016 beim Finanzamt als Beilage zur

jährlichen Einkommensteuererklärung vorzulegen. Fehlt das Verzeichnis oder ist es unvollständig, ist der Antrag (ggf. nach erfolglosem Verstreichen einer Nachfrist) abzuweisen (sinngemäß dazu UFS 3.7.2013, RV/1902-W/11). Im Rahmen einer Bescheidbeschwerde nachgereichte Unterlagen sind zu berücksichtigen (kein Neuerungsverbot).

Das dem Finanzamt vorzulegende Verzeichnis hat folgende Angaben zu enthalten:

- **Die Glaubhaftmachung, dass das öffentliche Interesse am Zuzug gemäß §§ 2, 3 oder 4 ZBV 2016 im Veranlagungsjahr vorliegt,**
- **die Bekanntgabe der ausländischen und inländischen Wohnsitze im jeweiligen Veranlagungszeitraum und**
- **die Glaubhaftmachung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im jeweiligen Veranlagungszeitraum in Österreich war.**

Rz 8205l

Die Sachverhaltswürdigung obliegt gemäß § 167 Abs. 2 BAO der Abgabenbehörde. Die bloße Behauptung, dass sich der maßgebliche Sachverhalt nicht geändert hat, genügt daher zur Glaubhaftmachung nicht.

Wird ein Wohnsitz unterjährig begründet oder aufgegeben, so ist darauf hinzuweisen. Lag der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Veranlagungszeitraum nur zeitweise in Österreich (bei unterjährigem Zu- oder Wegzug), sind Angaben zum Zeitraum erforderlich.

31.6.5 Berücksichtigung beim Einkommensteuerbescheid

Rz 8205m

Im jeweiligen Besteuerungsverfahren hat das für die Veranlagung zuständige Finanzamt einer vom Bundesminister für Finanzen zuerkannten Zuzugsbegünstigung zu entsprechen, wenn die dafür erforderlichen Voraussetzungen im jeweiligen Veranlagungsjahr vorliegen. Ist das nicht der Fall, soll die Zuzugsbegünstigung vom Finanzamt nicht berücksichtigt werden dürfen,

ohne dass es dazu einer Änderung des Bescheides des Bundesministers für Finanzen nach § 294 BAO bedarf.

Rz 8205n

Bei der Beurteilung, ob das öffentliche Interesse am Zuzug weiterhin vorliegt, soll das Finanzamt im Interesse der Rechtssicherheit und der einheitlichen Rechtsauslegung nicht von der dem Zuzugsbegünstigungsbescheid zugrundeliegenden Rechtsauslegung abweichen.

Rz 8205o

Die Finanzämter haben gemäß §§ 114 und 115 BAO im eigenen Wirkungsbereich sicherzustellen, dass die Zuzugsbegünstigung nicht ungerechtfertigt gewährt wird und erforderliche Ermittlungen durchgeführt werden. Beispielsweise durch das Setzen individueller Kontrolljahre (IKJ) kann sichergestellt werden, dass die Voraussetzungen zur Gewährung der Zuzugsbegünstigung (zB Verzeichnis) jährlich überprüft werden.

Der Abschnitt 31.3 wird zu Abschnitt 31.7 und die Überschrift geändert (StRefG 2015/2016)

31.7 Beiziehung von Sachverständigen

Rz 8206 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 8206

Für den jeweiligen Anwendungsbereich kann die jeweils zuständige Abgabenbehörde gemäß § 8 ZBV 2016 zur Beurteilung des Vorliegens des öffentlichen Interesses am Zuzug qualifizierte Einrichtungen beiziehen, nämlich

- **die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG, Stabsstelle Forschungsprämie) in den Fällen von Wissenschaft und Forschung,**
- **den für Kunst und Kultur zuständigen Bundesminister in den Fällen der Kunst (Bundeskanzleramt, Abteilung II/2) bzw.**

- **den für Sport zuständige Bundesminister in den Fällen des Sports (Bundesministerium für öffentlichen Dienst und Sport, Abteilung II/3).**

Liegt das öffentliche Interesse gemäß § 2 Abs. 2 oder § 3 Abs. 2 ZBV 2016 jedenfalls vor, ist die Beiziehung dieser Institutionen nicht vorgesehen.

Rz 8206a wird neu eingefügt (StRefG 2015/2016)

Rz 8206a

Die Beiziehung dieser Institutionen soll in Zweifelsfällen eine objektive und durch entsprechende Expertise gestützte Entscheidung gewährleisten. Sie unterliegt gemäß § 167 Abs. 2 BAO der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde.

Der Abschnitt 31.4 wird zu Abschnitt 31.8 und die Überschrift geändert (StRefG 2015/2016)

31.8. Übergangsbestimmungen

Rz 8207 wird geändert (StRefG 2015/2016)

Rz 8207

Die ZBV 2016 löste mit Wirkung 15.8.2016 die Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBl. II Nr. 102/2005, ab. Für sogenannte „Altfälle" (Zuzug vor 15.8.2015) gelten gemäß § 10 Abs. 3 ZBV 2016 folgende Besonderheiten:

- **Für auf § 2 Abs. 2 Z 3 ZBV 2016 gestützte Zuzüge von Wissenschaftlern und Forschern ist keine Mindestvergütung erforderlich.**
- **Die Beseitigung der durch den Zuzug eintretenden Mehrbelastungen erfolgt durch Anwendung der im zuletzt ergangen Bescheid gewährten Entlastungsmethode. Der Bescheidspruch darf § 103 EStG 1988 nicht widersprechen; allfällige Fehler (zB pauschaler Steuerbetrag auch für Inlandseinkünfte) sind ggf. zu korrigieren, wobei dem ursprünglichen Spruch im Ergebnis weitestgehend zu entsprechend ist.**
- **Die Zuzugsbegünstigung endet nach insgesamt (Erst- und Folgeanträge) 20 Jahren.**

Ansonsten sind auch bei „Altfällen" die übrigen Bestimmungen der ZBV 2016 anzuwenden. Die Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes kann allerdings entfallen. Da die Übergangsbestimmungen die Anwendung der im zuletzt ergangenen Bescheid gewährten Entlastungsmethode vorsehen, erübrigt sich auch eine Mehrbelastungsrechnung.

Rz 8207a bis Rz 8207c entfallen

Randzahlen 8207a bis 8207c: *entfallen*

Die Überschrift zu Abschnitt 31a wird geändert

31a Prämien

8208 wird geändert (StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 82/2017)

Rz 8208

Für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinn des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988, die in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen, kann von bilanzierenden Steuerpflichtigen und Steuerpflichtigen mit vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (somit nicht im Fall einer Pauschalierung) eine Forschungsprämie geltend gemacht werden.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, gilt im Zusammenhang mit der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung (§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988) Folgendes:

- Ein Jahresgutachten der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) ist Voraussetzung für die Forschungsprämie (§ 108c Abs. 7 und Abs. 8 EStG 1988, siehe dazu Rz 8208j bis Rz 8208q).
- Es besteht die Möglichkeit, einen Feststellungsbescheid über die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu beantragen (§ 108c Abs. 9 EStG 1988, siehe dazu Rz 8208t bis Rz 8208v).

Ab 1.1.2013 kann

- das Finanzamt bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vorliegen (auch für Wirtschaftsjahre vor 2013), die Forschungsförderungsgesellschaft mbH zur Unterstützung heranziehen sowie
- eine Forschungsbestätigung gemäß § 118a BAO beantragt werden (siehe dazu Rz 8208r, Rz 8208s).

~~Die Forschungsprämie beträgt für Wirtschaftsjahre, die 2011 beginnen, 10% der Bemessungsgrundlage.~~

Die Forschungsprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Aufwandskürzung (§ 20 Abs. 2 EStG 1988; § 12 Abs. 2 KStG 1988).

Höhe der Forschungsprämie:

- Die Forschungsprämie beträgt für Wirtschaftsjahre, die 2011 beginnen, 10% der Bemessungsgrundlage.
- **Die Forschungsprämie beträgt für Wirtschaftsjahre, die 2016 beginnen, 12% der Bemessungsgrundlage.**
- **Die Forschungsprämie beträgt für Wirtschaftsjahre, die 2018 beginnen, 14% der Bemessungsgrundlage. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2017/2018 ist die Bemessungsgrundlage linear den Kalendermonaten des Jahres 2017 und 2018 zuzuordnen. Auf den Anteil der Bemessungsgrundlage, der auf das Kalenderjahr 2018 entfällt, ist der Prämiensatz von 14% anzuwenden (§ 124b Z 323 EStG 1988).**

  Beispiel:

  Abweichendes Wirtschaftsjahr 1.4.2017 bis 31.3.2018. Die aus den Forschungsaufwendungen dieses Wirtschaftsjahres abgeleitete Bemessungsgrundlage beträgt 420.000 €. Daraus ergibt sich eine monatliche Bemessungsgrundlage von 35.000 €. Da dem Jahr 2018 drei Kalendermonate des Wirtschaftsjahres zuzuordnen sind, ist auf 105.000 € (3 x 35.000 €) der Prämiensatz von 14% und auf die restlichen 315.000 (9 x 35.000 €) der Prämiensatz von 12% anzuwenden. Die Prämie beträgt daher 52.500 € (das sind 12% von 315.000 € zuzüglich 14% von 105.000 €).

Die lineare Aufteilung der Bemessungsgrundlage ist zwingend; eine davon abweichende Aufteilung ist nicht möglich.

Rz 8208a wird geändert

Rz 8208a

~~Die Forschungsprämie ist in einer Beilage zur Steuererklärung geltend zu machen;~~ **Zur Geltendmachung der Forschungsprämie** ~~es~~ ist immer (auch in Fällen des Zusammentreffens von zwei Wirtschaftsjahren in einem Veranlagungszeitraum) ein einziges Formular zu verwenden, in das der Gesamtbetrag an geltend gemachten Prämien einzutragen ist. Da ein Jahresgutachten der FFG stets für ein Wirtschaftsjahr erstellt wird, ist daher in diesem Fall für jedes Wirtschaftsjahr ein (eigenes) Jahresgutachten notwendig.

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Forschungsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie kann erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres - unabhängig von der Anforderung eines Jahresgutachtens bei der FFG (siehe dazu Rz 8208k) - geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides. Vor Ablauf des Wirtschaftsjahres gestellte Prämienanträge sind zurückzuweisen.

Es bestehen keine Bedenken, eine Prämie trotz verspäteter Geltendmachung zu berücksichtigen, wenn für das Finanzamt unzweifelhaft erkennbar ist, dass die Prämie rechtzeitig in Anspruch genommen werden sollte (zB aus den Beilagen zur Steuererklärung, ausgefülltes Ankreuzkästchen für Prämien in FinanzOnline).

Rz 8208d wird geändert (Judikatur)

Rz 8208d

Die Forschungsprämie steht für Aufwendungen und Ausgaben zu, die im Zusammenhang mit einer Forschung oder experimentellen Entwicklung anfallen, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten **(vgl.**

§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sowie die dazu ergangene Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012, die im Anhang I Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen enthält). Ob die gesetzlichen Voraussetzungen (dem Grunde nach) vorliegen, ist erstmalig für Wirtschaftsjahre, die 2012 beginnen, auf Grundlage eines Gutachtens der FFG zu beurteilen (siehe dazu Rz 8208j ff). Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen. ~~Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen (vgl. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sowie die dazu ergangene Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012, die im Anhang I Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen enthält).~~

~~Entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung der zu fördernden "Forschung und Entwicklung" von anderen, nicht begünstigten wissenschaftlichen Tätigkeiten ist das Vorliegen einer wissenschaftlichen und/oder technischen Unsicherheit (Frascati-Manual 2002, 2.3.1, Abs. 84). Um zu "forschen" genügt es nicht, "Neues", bisher nicht Dagewesenes hervorzubringen oder "innovativ" zu sein. Es muss vielmehr eine für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke geschlossen werden (vgl. BFG 3.6.2015, RV/2101202/2014).~~

~~Ob die gesetzlichen Voraussetzungen (dem Grunde nach) vorliegen, ist erstmalig für Wirtschaftsjahre, die 2012 beginnen, auf Grundlage eines Gutachtens der FFG zu beurteilen (siehe dazu Rz 8208j ff).~~

Rz 8208da wird eingefügt (Judikatur)

Rz 8208da

Das Frascati Manual der OECD in der jeweils gültigen Fassung ist Grundlage der Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen der Verordnung und ergänzend zu diesen heranzuziehen (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

Die Forschungsprämienverordnung nennt das Erfordernis der "Schließung einer Wissenslücke" nicht. Sie definiert Forschung und experimentelle Entwicklung aber als schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des

Wissens zu erweitern sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Essentiell ist somit, dass die Tätigkeit etwas "Neues" hervorbringt und den bisherigen Wissenstand in dem erforschten Fachgebiet erweitert. Nichts anderes als diesen Neuheitsaspekt spricht auch die Wortfolge "the resolution of scientific and/or technological uncertainty, i.e. when the solution to a problem is not readily apparent to someone familiar with the basic stock of common knowledge and techniques for the area concerned" in Tz 84 des Frascati Manuals an (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

Jede Forschungstätigkeit, durch die neue wissenschaftliche Erkenntnisse gewonnen werden sollen, setzt zweifellos eine zu beantwortende Fragestellung ("scientific and/or technological uncertainty") voraus. Aus Tz 84 des Frascati Manuals geht jedoch nicht hervor, dass eine "für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke" vorliegen müsse. Es darf bloß die Lösung, mit der eine bisher bestehende Wissenslücke geschlossen werden soll, für einen Fachmann nicht offensichtlich sein ("the solution to a problem is not readily apparent to someone familiar with the basic stock of common knowledge and techniques for the area concerned"). Die durch die Forschungstätigkeit erarbeitete oder zumindest angestrebte Lösung muss insofern über den bisherigen Wissensstand hinausgehen, als dass sie sich nicht als für einen Fachmann offensichtliche Lösung der zur erforschenden Fragestellung anbietet. Durch das Abgrenzungskriterium der Lösung einer wissenschaftlichen Unsicherheit wird keine über die Vorgaben des § 108c EStG 1988 und der Forschungsprämienverordnung hinausgehende zusätzliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Forschungsprämie geschaffen. Es wird lediglich das Erfordernis der "Neuheit" der Forschungstätigkeit dahingehend konkretisiert, dass die Dokumentation im Rahmen des bisherigen Wissensstandes offensichtlicher Lösungen keine Forschung iSd § 108c EStG 1988 ist VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

Rz 8208f wird geändert und Rz 8208fa und 8208fb eingefügt (Klarstellung)

Rz 8208f

Zur Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gehören gemäß Anhang II der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012:

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge, Kommunalsteuer, Dienstgeberbeiträge und -zuschläge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen). Darunter fallen auch Vergütungen, die beim Empfänger zu betrieblichen Einkünften führen (zB bei einem im Werkvertrag beschäftigten Forscher). Für Beschäftigte, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden nur die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig (siehe dazu Rz 8208i) Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind **(siehe dazu Rz 8208fa)**.
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (zB Kosten des Lohnbüros, soweit sie auf Forschungspersonal entfallen, anteilige Verwaltungskosten, nicht jedoch Vertriebskosten, siehe auch Rz 8208g).

Davon sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 4 EStG 1988) und/oder Aufwendungen, die im Rahmen der Auftragsforschung weiterverrechnet wurden und von einer Mitteilung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG 1988 erfasst sind, abzuziehen.

Nachträgliche Änderungen hinsichtlich der Höhe steuerfreier Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln stellen ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO in Bezug auf die Prämiengewährung dar. Eine ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie ist in

Anwendung des § 201 Abs. 3 Z 3 BAO bzw. ein erlassener Prämienbescheid gemäß § 295a BAO zu ändern.

Rz 8208fa

Für „Finanzierungsaufwendungen" gilt:

Der Begriff umfasst dem Grunde nach sowohl Aufwendungen aus einer Fremdfinanzierung als auch solche aus einer Eigenkapitalerhöhung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass in die Bemessungsgrundlage für die Prämie nur Ausgaben/Aufwendungen/Kosten eingehen, die auch steuerlich abzugsfähig sind (vgl. VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030 zum Forschungsfreibetrag). Gesellschafterzuschüsse sind gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerneutral, damit zusammenhängende Aufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Kosten iZm derartigen Zuschüssen gehen daher jedenfalls nicht in die Bemessungsgrundlage ein.

Emissionskosten bei einer Kapitalerhöhung und die (mit 2016 ausgelaufene) Gesellschaftsteuer stellen abzugsfähige Aufwendungen dar. Gleiches gilt für Aufwendungen, die aus Anlass der Aufnahme von atypisch stillen Gesellschaftern entstehen (zB Kosten für Werbung/Prospekte für die Gewinnung von atypisch stillen Gesellschaftern). Da der Begriff „Finanzierungsaufwendungen" auch Aufwendungen aus Anlass einer Eigenkapitalerhöhung umfasst, gehen derartige Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage ein, soweit sie abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen und der F&E zuzuordnen sind.

Bei Wandelanleihen ist der Zusammenhang des aus der Wandlung resultierenden "Aufwands" zu weitgehend, um ihn unter den Begriff „Finanzierungsaufwendungen" zu subsumieren. Die Wandlung selbst ist nicht mehr Ausfluss der Finanzierung, Verluste aus der Wandlung sind daher kein „Finanzierungsaufwand". Gleiches gilt in dem Zusammenhang für Call-Optionen.

Rz 8208fb

Ist in einem Wirtschaftsjahr der Betrag der ausbezahlten oder verbindlich zugesagten Subvention höher als die angefallenen Forschungsaufwendungen, ist

die Subvention nach Maßgabe des tatsächlichen Forschungsaufwandes abzuziehen. Der Überhang ist als steuerfreier Betrag zu behandeln und im nächsten Wirtschaftsjahr gegen die dann anfallenden Forschungsaufwendungen zu verrechnen.

Beispiel:

Eine Forschungssubvention in Höhe von 210 wird im ersten Jahr zur Gänze ausbezahlt. Der Forschungsaufwand insgesamt beträgt 250, wovon im ersten Jahr 130, im zweiten Jahr 50 und im dritten Jahr 70 anfallen. Die Subvention ist nach Maßgabe des tatsächlich getätigten Aufwandes zu verteilen.

Jahr	***1***	***2***	***3***
Tatsächlicher Forschungsaufwand	***130***	***50***	***70***
Subventionsverbrauch	***130***	***50***	***30***
Bemessungsgrundlage Forschungsprämie	***0***	***0***	***40***

Rz 8208g wird geändert (Klarstellung)

Rz 8208g

Unter Gemeinkosten sind der allgemeinen kostenrechtlichen Definition folgend jene Kosten zu verstehen, die entweder nicht direkt einem Kostenträger (zB einem Forschungsprojekt) oder einer Kostenstelle (zB der F&E-Abteilung) zugeordnet werden können (zB Energie oder Telekommunikation). Diese Kostenarten werden durch Aufschlüsselung anteilig einem Kostenträger bzw. einer Kostenstelle zugerechnet. Gemeinkosten sind gegebenenfalls zu schätzen, wenn Projekte dem Grunde nach als F&E anerkannt werden**, wofür das Verhältnis der diesen Projekten zugeordneten Personalkosten zu den gesamten Personalkosten (eines Bereichs) Ansatzpunkte bieten kann** (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156).

[…]

Rz 8208i wird geändert (Klarstellung)

Rz 8208i

Investitionsaufwendungen gehen bei nachhaltiger Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (nach allfälliger Kürzung um erhaltene oder zugesagte steuerfreie Subventionen, vgl. VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030) entsprechend dem Nutzungseinsatz (bei Vollnutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung zur Gänze, sonst in dem dem Nutzungseinsatz entsprechenden Ausmaß) in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein; bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist daher eine AfA bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen. Eine Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG 1988) kürzt nicht die Bemessungsgrundlage, da die übertragene stille Reserve auf das Ausmaß der „Investitionen" (zum Unterschied von steuerfreien Zuschüssen) keinen Einfluss hat.

Im Fall eines mehrjährigen Herstellungsvorganges sind nicht die jeweils anteiligen, sondern im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung die gesamten Herstellungskosten der Bemessung der Forschungsprämie zu Grunde zu legen.

Wird ein Grundstück angeschafft, auf dem später ein Gebäude errichtet und nachhaltig für Forschung und experimentelle Entwicklung verwendet wird, ist für die Geltendmachung der Forschungsprämie das Grundstück betreffend das Jahr der Anschaffung und das Gebäude betreffend das Jahr der Fertigstellung maßgeblich.

Eine nachhaltige Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung liegt vor, wenn

- abnutzbare Wirtschaftsgüter (ausgenommen Gebäude) mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von bis zu zehn Jahren für einen Zeitraum von mehr als der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer,
- Grundstücke, Gebäude und andere abnutzbare Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als zehn Jahren für zumindest zehn Jahre Zwecken der Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 506/2002 voraussichtlich dienen werden.

Beispiele:

1. Im Jahr 1 erfolgt die Anschaffung der Maschine A (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 4 Jahre, Anschaffungskosten 100.000 €). Die Maschine A wird während der gesamten Nutzungsdauer zu 30% für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung und zu 70% für andere betriebliche Zwecke verwendet.

30% der Anschaffungskosten (30.000 €) gehen in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie des Jahres 1 ein.

2. Im Jahr 2 erfolgt die Anschaffung der Maschine B (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 3 Jahre, Anschaffungskosten 200.000 €). Die Maschine B wird nur im Jahr 2 zur Gänze, sodann aber nicht mehr für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung verwendet. Mangels Nachhaltigkeit sind die Anschaffungskosten der Maschine B nicht in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie des Jahres 2 einzubeziehen.

Rz 8210 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Rz 8210

Eine Bildungsprämie ist letztmalig für Wirtschaftsjahre zu berücksichtigen, die vor dem 1.1.2016 begonnen haben.

[…]

Rz 8302 wird geändert (Klarstellung)

Rz 8302

Die Mitteilungspflicht besteht, wenn in § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBl. II Nr. 417/2001 umschriebene Leistungen von natürlichen Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit erbracht werden und die in § 1 Abs. 2 der Verordnung beschriebenen Entgeltsgrenzen überschritten werden. Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind zB OG, KG und Miteigentumsgemeinschaften. Mitteilungspflicht besteht bei Leistungserbringung durch eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit nur hinsichtlich der Personenvereinigung als solcher, nicht aber hinsichtlich der Gesellschafter (Mitglieder) derselben.

Eine Mitteilung nach § 109a EStG 1988 hat in Fällen zu unterbleiben, in denen die betroffene Person mit den von der Mitteilung zu erfassenden Einkünften nach den Vorschriften des

österreichischen Einkommensteuerrechtes in Österreich nicht steuerpflichtig ist. Gleiches gilt in Fällen, in denen von der Mitteilung zu erfassende nach österreichischem Einkommensteuerrecht grundsätzlich steuerpflichtige Einkünfte beim Leistenden in Anwendung eines DBA in Österreich nicht zu besteuern sind.

Eine Mitteilung nach § 109a EStG 1988 ist nicht erforderlich, wenn ein Steuerabzug nach § 99 EStG 1988 zu erfolgen hat.

Ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit von einer Mitteilung nach § 109a EStG 1988 betroffen, besteht stets Mitteilungspflicht.

Eine Mitteilung nach § 109a EStG 1988 hat auch in Fällen zu unterbleiben, in denen die betroffene Person mit den von der Mitteilung betroffenen Entgelten nicht steuerpflichtig ist (zB bei im Wege eines freien Dienstvertrages ausbezahlten Pflegegeldern, die nach Rz 6606 nicht steuerpflichtig sind, Aufwandsentschädigungen, die nach den VereinsR 2001 zu keinen Einkünften führen). Gleiches gilt, wenn nachgewiesen wird, dass die ausbezahlte Vergütung beim Leistungserbringer nicht zu Einkünften führt (zB ein Aufsichtsrat ist dienstvertraglich verpflichtet, die Aufsichtsratvergütung seinem Arbeitgeber, der ihn entsendenden Gesellschaft, zu überlassen).

Rz 8304 wird geändert (Korrektur eines Wortes)

Rz 8304

Unter § 1 Abs. 1 Z 1 der Verordnung BGBl. **II** Nr. ~~II~~ 417/2001 fallen nur:

1. **Aufsichtsratsmitglieder** ~~Aufsichtsratmitglieder~~ nach dem Aktiengesetz **1965,** BGBl. Nr. 98/1965, […]

Unter § 1 Abs. 1 Z 1 der Verordnung BGBl. I**I** Nr. 417/2001 fallen zB nicht:

[…]

2. […] Treuhänder nach dem Versicherungsaufsichtsgesetz **2016**, BGBl. **I** Nr. ~~569/1978~~ **34/2015** […]

[…]

Anhang II (zu Abschn. 22, Rz 6601 ff) wird geändert (Aktualisierung und Änderung der Rechtsansicht)

- Bezüge von Funktionären der Feuerwehr
- Bezüge (Sitzungsgeld, Fahrtkostenersatz) von Mitgliedern von Abwasserverbänden im Sinne des Wasserrechtsgesetzes
- Funktionsgebühren der rechtskundigen und fachtechnischen Mitglieder des Obersten Patent- und Markensenats (§ 74 Patentgesetz 1970, BGBl. Nr. 259/1970 **idF vor BGBl. I Nr. 126/2013**)
- ~~Entschädigungen der staatsanwaltschaftlichen Funktionäre~~
- Entschädigungen der nebenberuflichen (ehrenamtlichen) Standesbeamten
- Entschädigungen der Kammerfunktionäre (insbesondere auch des Disziplinaranwaltes sowie des Stellvertreters, des Referenten der Untersuchungskommission, der Vorsitzenden und Besitzer in den Zulassungs- und Prüfungsausschüssen sowie bei gewerblichen Prüfungen, des Redakteurs des Amtsblattes)
- ~~Entschädigungen der Mitglieder der Organe des Milchwirtschafts-, Getreideausgleichs- und Viehverkehrsfonds~~
- Funktionsgebühren der Funktionäre des Österreichischen Gewerkschaftsbundes
- Vergütungen an Prüfungskommissäre, die **nach den jeweiligen Satzungen der Universitäten (§ 19 Universitätsgesetz 2002, BGBl. I Nr. 120/2002)**~~vom Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung~~ für Diplomprüfungen (Staatsprüfungen) und Rigorosen bestellt werden ~~(§ 26 Abs. 4 und 7 letzter Satz in Verbindung mit § 45 Abs. 9 Allgemeines Hochschul-Studiengesetz, BGBl. Nr. 177/1966)~~
- Vergütungen der Mitglieder der Übernahmekommission gemäß § 28 Übernahmegesetz, BGBl. I Nr. 127/1998, soweit nicht Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988
- Vergütungen an Funktionäre der österreichischen Hochschülerschaft
- Vergütungen an Vortragende in Vorbereitungskursen und an Mitglieder der Prüfungskommission für Dienstprüfungen

- Vergütungen gemäß § 24 Abs. 1 Besatzungsschädengesetz, BGBl. Nr. 126/1958, an Mitglieder der Bundesentschädigungskommission
- Entschädigungen der Senatsvorsitzenden im Finanzstrafverfahren
- Entschädigungen der Obmänner (Stellvertreter) und der übrigen Mitglieder der Verwaltungskörper bei den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung~~ sowie die Vergütungen an die ständigen Vorsitzenden (Stellvertreter) der Schiedsgerichte der Sozialversicherung~~
- Entschädigungen der Obmänner (Stellvertreter) des Pensionsinstitutes **für Verkehr und öffentliche Einrichtungen** ~~der österreichischen Privatbahnen~~ **(das Pensionsinstitut wurde gemäß § 662 ASVG mit Ablauf 31.12.2014 aufgelöst)**
- Vergütungen an Funktionäre der Urlaubskasse der Arbeiter in der Bauwirtschaft
- Entschädigungen **des~~r~~** Vorsitzenden (Stellvertreter) **des~~r~~ Bundeseinigungsamtes**~~Einigungsämter und des Obereinigungsamtes~~
- ~~Entschädigungen der Vorsitzenden (Stellvertreter) und Beisitzer der Schiedskommission bei den Landesinvalidenämtern~~
- ~~Entschädigungen der Vorsitzenden (Stellvertreter) und Mitglieder der Kleinrentnerkommission~~
- Entschädigungen der Vorsitzenden (Stellvertreter) und Mitglieder der Grundverkehrskommission
- ~~Entschädigungen der Vorsitzenden (Stellvertreter) bei den Heimarbeiterkommissionen, bei den Entgeltberechnungsausschüssen und den Berufskommissionen nach dem Heimarbeitergesetz~~
- Vergütungen an die Amtsführenden Präsidenten und Vizepräsidenten der Landesschulräte
- Vergütungen an Treuhänder und Treuhänderstellvertreter bei den Landeshypothekenanstalten, den Hypothekenbanken und der Pfandbriefstelle der österreichischen Landeshypothekenanstalten
- ~~Vergütungen an den Vorsitzenden der Versicherungswiederaufbaukommission~~

- Vergütungen und Entschädigungen gemäß § 22 Abs. 1 und 2 Verteilungsgesetz Bulgarien, BGBl. Nr. 129/1964, AÖF Nr. 144/1964
- Vergütungen für Gutachten der Sachverständigen iSd § 129 Abs. 1 Kraftfahrgesetz 1967, BGBl. Nr. 267/1967, AÖF Nr. 236/1967
- Vergütungen für die mit der Führung der Staatsbürgerschaftsevidenz iSd Staatsbürgerschaftsgesetzes **1985**~~1956~~, BGBl. Nr. **311/1985**~~250/1956~~, verbundene Tätigkeit, sofern diese Tätigkeit nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird
- Vergütungen (einschließlich der Sitzungsgelder und dgl.) für die Tätigkeit der Staats(Aufsichts)kommissäre und ihrer Stellvertreter (VwGH 16.12.1975, 1494/74); nicht unter die Funktionsgebühren fallen jedoch die Bezüge der Aufsichtskommissäre bei den Sozialversicherungsträgern iSd § 448 Abs. 3 ASVG; diese Bezüge stellen **gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**~~Aufwandsentschädigungen gemäß § 26 Z 6 EStG 1988~~ dar ~~und sind insoweit als laufender steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln, als sie 10% des laufenden Arbeitslohnes übersteigen~~
- ~~Vergütungen iSd § 5 Abs. 4 des Bundesgesetzes betreffend die Förderung der Finanzierung von Entwicklungs- und Erneuerungsinvestitionen, BGBl. Nr. 56/1969, AÖF Nr. 66/1969~~
- Vergütungen, die die **Mitglieder der Personalvertretungsaufsichtsbehörde gemäß § 41b Bundes-Personalvertretungsgesetz 1967, BGBl. Nr. 133/1967 idF BGBl. I Nr. 65/2015 (bis 2013** Mitglieder der Personalvertretungs-Aufsichtskommission gemäß § 41c Bundes-Personalvertretungsgesetz 1967, BGBl. Nr. 133/1967, AÖF Nr. 115/1967, idF der Novelle 1971, BGBl. Nr. 284/1971, AÖF Nr. 238/1971, erhalten
- ~~Entschädigungen der Kommissionsmitglieder des Weinwirtschaftsfonds (§ 9 des Weinwirtschaftsgesetzes, BGBl. Nr. 296/1969)~~
- ~~Vergütungen an Geschäftsführer und Mitglieder des Paritätischen Ausschusses für Kartellangelegenheiten (§ 124 Kartellgesetz 1972, BGBl. Nr. 460/1972)~~
- Vergütungen für Zeit- und Arbeitsaufwand an **den Vorsitzenden und die übrigen Mitglieder sowie an** Senatsvorsitzende **des Unabhängigen Beirates für**

Zivildienstbeschwerdeangelegenheiten~~der Zivildienstkommission~~ (§ 51 ~~Abs. 1~~ Zivildienstgesetz **1986**, BGBl. Nr. **679/1986 idF BGBl. I Nr. 161/2013**~~187/1974~~)

- ~~Entschädigungen der Mitglieder der Kommission zur Wahrung des Rundfunkgesetzes (§ 25 Abs. 7 Rundfunkgesetz, BGBl. Nr. 397/1974)~~
- ~~Entschädigungen des stellvertretenden Vorsitzenden der Kommission zur Vorbereitung der Kodifikation des Arbeitsrechtes~~
- Entschädigungen der Kontrollorgane iSd ~~BG~~**Pflanzenschutzgesetzes 2011**, BGBl. I Nr. **10/2011**~~115/1962 über Maßnahmen zum Schutz des Waldes~~ anlässlich der Ein- und Durchfuhr von Holz
- Funktionsgebühren der Funktionäre von politischen Parteien, denen gemäß § 1 Parteiengesetz **2012**, BGBl. **I** Nr. **56/2012**~~404/1975~~, Rechtspersönlichkeit zukommt
- Vergütungen an Fleischuntersuchungsorgane, die gemäß **Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz, BGBl. I Nr. 13/2006 idF BGBl. I Nr. 136/2006**~~Fleischuntersuchungsgesetz, BGBl. Nr. 522/1982 idF BGBl. Nr. 118/1994~~, mit der Fleischuntersuchung beauftragt sind **(siehe Rz 6617)**
- **Vergütungen an Mitglieder des Universitätsrates (§ 21 Abs. 11 Universitätsgesetz 2002, BGBl. I Nr. 120/2002).**

Bundesministerium für Finanzen, 7. Mai 2018