

BMF-AV Nr. 40/2024

BMF - IV/6 (IV/6)

An

Bundesministerium für Finanzen
Zentrale Services
Finanzamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Amt für Betrugsbekämpfung
Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge
Bundesfinanzgericht

Geschäftszahl: 2023-0.871.819

13. März 2024

Einkommensteuerrichtlinien 2000 - Wartungserlass 2024

I. Übersicht

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

- Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 geändert wird, [BGBI. I Nr. 31/2023](#)
- Abgabenänderungsgesetz 2023 (AbgÄG 2023), [BGBI. I Nr. 110/2023](#)
- Wagniskapitalfondsgesetz sowie Änderung des Finanzmarktaufsichtsbehördengesetzes, des Alternative Investmentfonds Manager-Gesetzes, des Investmentfondsgesetzes 2011 und des Einkommensteuergesetzes 1988, [BGBI. I Nr. 111/2023](#)
- Progressionsabgeltungsgesetz 2024 (PrAG 2024), [BGBI. I Nr. 153/2023](#)
- Öko-IFB-VO, [BGBI. II Nr. 155/2023](#)
- Fossile Energieträger-Anlagen-VO, [BGBI. II Nr. 156/2023](#)
- Änderung der Verordnung betreffend Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988, [BGBI. II Nr. 215/2023](#)
- Befreiungserklärungs-Durchführungsverordnung (BefE-DV), [BGBI. II Nr. 263/2023](#)
- Quotenregelungsverordnung – QuRV, [BGBI. II Nr. 370/2023](#)

Auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen:

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 313i	Die Aussagen zur Steuerbefreiung iZm Photovoltaikanlagen werden aktualisiert.
Abschnitt 3.2.7, Rz 313j	Es werden Aussagen zur durch das AbgÄG 2023 eingeführten Steuerbefreiung für „ePrämien“ bzw. „eQuoten“ für Inhaber von elektrisch betriebenen Fahrzeugen aufgenommen (§ 3 Abs. 1 Z 41 EStG 1988).
Rz 430c, 2518a, 2518d, 3730 ff, 4101, 4138, 6156 f, 6238, 6679, 7393, Abschnitt 28.1.9, Rz 7511a ff	Es wird die mit dem AbgÄG 2023 eingeführte Regelung des § 39 Abs. 4 EStG 1988 zur Wahrnehmung von Besteuerungswahlrechten und Anträgen in der Veranlagung behandelt.
Rz 765, 2476, 2635 f, 2636, 5659a, 5662a, Abschnitt 18.3.6	Es wird die mit dem AbgÄG 2023 eingeführte Regelung, dass Grundstücke grundsätzlich mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen sind (§ 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023), behandelt. § 24 Abs. 3 und 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 wird eingearbeitet.
Rz 766, Abschnitt 22.4.3.5, Rz 6652b	Es wird die mit dem AbgÄG 2023 eingeführte Steuerbefreiung für Einkünfte aus Tauschvorgängen zur Umsetzung einer wechselseitigen Grenzbereinigung behandelt.
Rz 803a, 803b, 6178c, 6178k, 6178r, 6178z, 6178ab, 6225a	Die gesetzlichen Klarstellungen zur Besteuerung von Kryptowährungen durch das AbgÄG 2023 werden eingearbeitet.
Rz 1044a	Es werden Aussagen zur steuerlichen Behandlung von Gutschriften von Krankenversicherungsbeiträgen gemäß § 27f GSVG und § 24f BSVG getroffen (Anfragebeantwortung vom 15.5.2023).
Rz 2519	Die durch das AbgÄG 2023 vorgenommene Änderung in § 6 Z 6 lit. h EStG 1988 wird eingearbeitet, wonach im Falle des Re-Imports nach einem Anteiltausch eine Ausnahme von der Buchwertfortführung vorliegt.
Anhang I	Es werden die Nutzungsdauern für Neuinvestitionen in Gasleitungen sowie in Switch & Access Points bei Inbetriebnahme in nach dem 31.12.2023 beginnenden Wirtschaftsjahren aktualisiert.
Rz 3707 ff, 3711 ff, 3747 ff	Die Erhöhung des Grundfreibetrages des GFB (§ 10 EStG 1988) aufgrund des PrAG 2024 wird eingearbeitet.

Rz 3184, 3817	Es werden die Änderungen durch BGBl. I Nr. 31/2023 eingearbeitet, wonach die Anschaffung und Herstellung bestimmter klimafreundlicher Anlagen (zB von Wärmepumpen und Biomassekesseln) in Zusammenhang mit Gebäuden grundsätzlich dem IFB zugänglich ist.
Abschnitt 9.2.2.2, Rz 3808 ff, 3818	Die Rz werden um Aussagen aufgrund der Öko-IFB-VO und der Fossile Energieträger-Anlagen-VO ergänzt.
Rz 5223a	Es wird die durch das AbgÄG 2023 vorgenommene Erweiterung des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 um die Tätigkeit als Arzt für die Behandlung von Insassen von Justizanstalten behandelt.
Rz 5718 und 5719	Die gesetzliche Neuregelung durch das AbgÄG 2023 in § 24 Abs. 7 EStG 1988 zur Behandlung von verunglückten Zusammenschlüssen wird eingearbeitet.
Rz 5926 bis 5984, 6020 bis 6021	Es wird die durch das AbgÄG 2023 eingeführte Bestimmung zur Behandlung der Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (§ 32 Abs. 3 EStG 1988) verarbeitet.
Rz 6173, 7752	Es werden Aussagen zur einkommensteuerlichen Behandlung von nicht verbrieften Derivaten aufgenommen (Anfragebeantwortungen vom 18.9.2023 und 5.10.2023).
Rz 6145c	Es werden Aussagen zur Anwendung des gleitenden Durchschnittspreises bei Wirtschaftsgütern und Derivaten gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 , die nicht auf einem Depot verwahrt werden, aufgenommen.
Rz 6203 bis 6204	Es werden Aussagen zur steuerlichen Einstufung von American Depository Receipts (ADR) und Global Depository Receipts (GDR) eingearbeitet (Anfragebeantwortung vom 30.11.2022).
Rz 6224d, 6237, 6682, 7601, 8035	Es erfolgen Änderungen aufgrund der Inflationsanpassung iSd § 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988 sowie aufgrund des PrAG 2024.
Rz 6223 und 6225a	Es wird klargestellt, dass sämtliche Einkünfte (sowohl Zinsen als auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen) aus aufsichtsrechtlich zulässigen Einlagengeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 BWG , die jedoch keine Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Geldforderungen bei Kreditinstituten darstellen, dem besonderen Steuersatz in Höhe von 27,5% unterliegen.
Rz 6225a	Aussagen zum durch BGBl. I Nr. 111/2023 neu eingefügten § 27a Abs. 2a EStG 1988 werden aufgenommen, wonach ein fehlendes öffentliches Angebot von Wirtschaftsgütern im Fondsvermögen

	durch ein öffentliches Angebot der Fondsanteile saniert werden kann.
Abschnitt 23.7, Rz 6110a, 6914 ff, 7739b, 7754 f	Im neuen Abschnitt 23.7 wird die durch das AbgÄG 2023 eingeführte Einkünftezurechnung von Dividenden (§ 32 Abs. 4 EStG 1988) erläutert.
Rz 7537 ff	Es erfolgen Anpassungen aufgrund der Einführung des § 134a BAO (Quotenregelung) durch das AbgÄG 2023.
Abschnitt 29.6.5 und 29.6.12, Rz 7762a bis 7766 sowie 7776a	Abschnitt 29.6.5 zu § 94 Z 5 EStG 1988 und Abschnitt 29.6.12 zu § 94 Z 12 EStG 1988 werden aufgrund der Digitalisierung der Befreiungserklärung überarbeitet.
Abschnitt 29.6.15, Rz 7777b ff	Im neuen Abschnitt 29.6.15 wird die durch das AbgÄG 2023 eingefügte Bestimmung zur digitalen Befreiungserklärung erläutert.
Rz 7969	Die Neuregelung in § 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch das AbgÄG 2023 zur freiwilligen Abzugsteuer bei mittelbar gehaltenen Immobilien von Immobilienfonds wird eingearbeitet.
Rz 8006, 8006d ff, 8014	Es werden die durch das AbgÄG 2023 erfolgte Senkung des pauschalen Netto-Abzugsteuersatzes in den Fällen des § 99 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für zugeflossene Einkünfte bis zu 20.000 Euro (§ 100 Abs. 1 EStG 1988) und die Anpassung des Abzugsteuersatzes für Körperschaften bei der Netto-Abzugsbesteuerung an den jeweiligen Körperschaftsteuersatz (§ 100 Abs. 1a EStG 1988) eingearbeitet.
Rz 8303, 8311	Es wird die Änderung der Verordnung betreffend Mitteilungen gemäß § 109a EStG 1988, BGBl. II Nr. 215/2023 , behandelt.

II. Aufhebung von Erlässen und Infos

Die Information zur Einbehaltung und Rückerstattung der KESt auf Dividenden von börsennotierten Aktiengesellschaften an beschränkt Steuerpflichtige, Info des BMF vom 15.11.2022, 2022-0.816.735, wird aufgehoben, ist jedoch für Dividendenzahlungen aus zentralverwahrten Aktien, deren Record-Tag vor dem 1. Juli 2023 liegt, weiterhin anzuwenden.

III. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

Nach Abschnitt 3.2.6 wird folgender Abschnitt 3.2.7 eingefügt:

3.2.7 Steuerbefreiung von Zahlungen gemäß § 7a und § 11 Kraftstoffverordnung 2012 an Zulassungsbesitzer von elektrisch betriebenen Kraftfahrzeugen

Die Überschrift zu Abschnitt 4.8.5a wird geändert:

4.8.5a Tausch von Kryptowährungen gegen Kryptowährungen Ausnahmebestimmungen für Kryptowährungen im betrieblichen Bereich

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2.6 wird geändert:

9.2.6 Ausweis und Geltendmachung

Die Überschrift zu Abschnitt 18.3.3 wird geändert:

18.3.3 Gebäudebegünstigung (§ 24 Abs. 6 1988) bei Betriebsaufgaben vor dem 1. Juli 2023

Die Überschrift zu Abschnitt 18.3.4 wird geändert:

18.3.4 Nachversteuerung bei Betriebsaufgaben vor dem 1. Juli 2023

Die Überschrift zu Abschnitt 18.3.5 wird geändert:

18.3.5 Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage bei nachträglicher Gebäudenutzung (gilt für Betriebsaufgaben im Geltungsbereich § 24 Abs. 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2004) bei Betriebsaufgaben vor dem 1. Juli 2023

Die Überschrift zu Abschnitt 18.3.6 wird geändert:

18.3.6 Inkrafttreten des § 24 Abs. 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2004 Gebäudebesteuerung (§ 24 Abs. 6 EStG 1988) bei Betriebsaufgaben nach dem 30. Juni 2023

Die Überschrift zu Abschnitt 18.4 wird geändert:

18.4 Umgründungen außerhalb des UmgrStG (§ 24 Abs. 7 EStG 1988)

Nach Abschnitt 23.4 werden die Abschnitte 23.5 bis 23.7 eingefügt:

23.5 Anschaffung und Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft (§ 32 Abs. 2 EStG 1988)

23.6 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft (§ 32 Abs. 3 EStG 1988)

23.7 Einkünftezurechnung bei Dividenden aus zentralverwahrten Aktien (§ 32 Abs. 4 EStG 1988)

Nach Abschnitt 28.1.8 wird Abschnitt 28.1.9 eingefügt:

28.1.9 Wahrnehmung von Besteuerungswahlrechten und Anträgen in der Veranlagung (§ 39 Abs. 4 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.5 wird geändert:

29.6.5 Befreiungserklärung von Kapitaleinkünften bei für Körperschaften (§ 94 Z 5 iVm Z 15 EStG 1988)

Nach Abschnitt 29.6.13 werden die Abschnitte 29.6.14 und 29.6.15 eingefügt:

29.6.14 Befreiung für Zuwendungen einer nach § 718 Abs. 9 ASVG errichteten Privatstiftung (§ 94 Z 14 EStG 1988)

29.6.15 Digitale Befreiungserklärung (§ 94 Z 15 EStG 1988)

IV. Änderung von Randzahlen

Rz 104 wird geändert (Judikatur, AbgÄG 2023):

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 Unter Vermietung, 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. Maßgeblich ist in erster Linie die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Dabei ist eine rechtliche Gestaltung nur dann unmaßgebend, wenn sie dem wirtschaftlichen Gehalt nicht entspricht (VwGH 22.2.2022, [Ra 2020/15/0053](#))~~. Zur Sonderregelung für die Einkünftzurechnung von Dividenden aus zentralverwahrten Aktien gemäß [§ 32 Abs. 4 EStG 1988](#) siehe Abschnitt 23.7.

[...]

Abschnitt 3.2.3 wird geändert (Verweisanpassung aufgrund AbgÄG 2023):

3.2.3 Übrige Steuerbefreiungen

Stipendien iSd [§ 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz](#) (insbesondere von Studienaufenthalten im Ausland) und Preise iSd [§ 3 Abs. 1 Z 7 Kunstförderungsgesetz](#) (Vergabe von Staats-, Würdigungs- und Förderungspreisen sowie Prämien und Preise für hervorragende künstlerische Leistungen) sind von der Einkommensteuer befreit. Dies gilt auch für im Grunde und der Höhe nach vergleichbare Leistungen auf Grund von landesgesetzlichen Vorschriften sowie für Stipendien und Preise, die unter vergleichbaren Voraussetzungen von nationalen und internationalen Förderungsinstitutionen vergeben werden ([§ 3 Abs. 3 Kunstförderungsgesetz](#)).

Hinsichtlich der übrigen Steuerbefreiungen siehe LStR 2002 Rz 23 bis 112n1.

Rz 313b wird geändert (Klarstellung):

313b

Mit dem 3. COVID-19-Gesetz, [BGBI. I Nr. 23/2020](#), ergänzt durch das COVID-19 Steuermaßnahmengesetz, [BGBI. I Nr. 3/2021](#), und [BGBI. I Nr. 29/2021](#), wurde die Steuerfreiheit von Zuwendungen und Zuschüssen zur Bewältigung der COVID-19-Krise gesetzlich geregelt ([§ 124b Z 348 EStG 1988](#)). Davon sind ab dem 1. März 2020 erfasst:

[...]

Im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen ist [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) zu beachten. Sofern zwischen dem steuerfreien Zuschuss und den Aufwendungen oder Ausgaben ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, sind letztere daher zu kürzen. Es bestehen keine Bedenken, die Kürzung nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) im Rahmen der Steuererklärung nicht durch Kürzung der Betriebsausgaben, sondern durch Berücksichtigung eines dem Kürzungsbetrag entsprechenden übrigen betrieblichen Ertrages (Kennzahl 9090) darzustellen. Lässt sich bei Anwendung einer Betriebsausgabenpauschalierung ein dem anteiligen Zuschuss zuzuordnender Aufwand der Höhe nach nicht ermitteln, weil dieser vom Pauschbetrag miterfasst ist, hat eine Kürzung des Betriebsausgabenpauschales gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) zu unterbleiben. Eine Kürzung kommt bei Anwendung einer Pauschalierung nur in Bezug auf jene Betriebsausgaben in Betracht, die neben einem Betriebsausgabenpauschale abzugsfähig bleiben. Entsprechendes gilt bei Anwendung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung in Bezug auf zusätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben ([§ 15 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015](#)).

Fällt die Gewährung **eines des steuerfreien** Zuschusses in einen späteren Veranlagungszeitraum als der damit unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängende Aufwand, stellt die Gewährung des Zuschusses ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar, das eine Bescheidänderung ermöglicht. Ebenso stellt die Rückzahlung **deseines steuerfreien** Zuschusses ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar; auch die Korrektur der Aufwandskürzung nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) hat nach [§ 295a BAO](#) zu erfolgen. **Das rückwirkende Ereignis ist bei Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 und § 5 EStG 1988 die Bekanntgabe des Rückforderungsbetrages bzw. die nachträgliche Ablehnung des Antrages. Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist das rückwirkende Ereignis die tatsächliche Rückzahlung des Zuschusses.**

Rz 313c wird geändert (Klarstellung):

313c

Unter [§ 124b Z 348 lit. a EStG 1988](#) fallen ua. der Verdienstentgang nach [§ 32 Epidemiegesetz 1950](#) (EpiG), BGBI. Nr. 186/1950 idF BGBI. I Nr. 89/2022, sowie Leistungen

aus dem Künstler-Überbrückungsfonds (Gesetz zur [Errichtung eines Fonds für eine Überbrückungsfinanzierung für selbständige Künstlerinnen und Künstler](#), BGBl. I Nr. 64/2020) sowie der Verlustersatz für indirekt Betroffene in der Landwirtschaft:

- Verdienstentgang nach [§ 32 EpiG](#)

Die Verdienstentgangentschädigung gemäß [§ 32 Abs. 1 EpiG](#) ist zu leisten an Selbständige, bei denen auf Grund von Maßnahmen nach dem [EpiG](#) ein Verdienstentgang eingetreten ist. **Eine Versicherungsleistung, die gemäß § 32 Abs. 5 EpiG auf den ermittelten Verdienstentgang angerechnet wird und den Entschädigungsbetrag kürzt, ist nicht von der Steuerbefreiung umfasst.** Dieser Verdienstentgang für Selbständige unterliegt nicht dem [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#). Hiervon abweichend hat eine anteilige Ausgabenkürzung gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) zu erfolgen, wenn nach der [EpiG-Berechnungsverordnung](#) des BMSGPK, BGBl. II Nr. 329/2020 idgF, bei der Berechnung des Ist-Einkommens die im Zusammenhang mit der Antragstellung angefallenen Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfer- oder Bilanzbuchhalterkosten bis zum Höchstbetrag von 1.000 Euro in Abzug gebracht wurden. Dadurch kommt es zu einer Erhöhung des Verdienstentganges um eine Kostenentschädigungskomponente, womit die steuerfreie Entschädigung insoweit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Aufwendungen steht.

Werden Beratungsaufwendungen (zB Honorar für einen Prozessfinanzierer) zur Erlangung der Verdienstentgangentschädigung getätigt, stehen diese Aufwendungen mit der steuerfreien Einnahme in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang und das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 kommt zur Anwendung.

- Leistungen aus dem Künstler-Überbrückungsfonds

Nach der entsprechenden Richtlinie werden eine Beihilfe und eine Lockdownkompensation gewährt. Beide unterliegen nicht dem [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#).

[...]

Rz 313g wird geändert (Klarstellung):

313g

Von der Steuerbefreiung ausgenommen sind ab der Veranlagung 2020 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze gemäß [§ 124b Z 348 lit. b und c EStG 1988](#), insb. der Lockdown-Umsatzersatz und der Ausfallsbonus im engeren Sinn sowie der NPO-Lockdown-Zuschuss und ab der Veranlagung 2021 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze nach [§ 124b Z 348 lit. a und d EStG 1988](#). Derartige Umsatzersätze werden wie real erzielte Umsätze besteuert. Umsatzersätze sind in der Steuererklärung als übriger Ertrag in der Kennzahl 9090 zu erfassen.

Gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 ~~dritter~~ vierter Teilstrich EStG 1988 ist der Zuschuss dem Jahr zuzuordnen, für das der Anspruch besteht. Das ist beispielsweise beim Lockdown-Umsatzersatz das Kalenderjahr 2020. Wenn die Voraussetzungen für den Zuschuss vorliegen und dieser bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses beantragt worden ist oder nach der Aufstellung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit beantragt werden wird, ergibt sich für Bilanzierer nach [§ 4 Abs. 1](#) und [§ 5 EStG 1988](#) die Wirkung der Zuschussgewährung im Bereich der COVID-19-Förderungen ebenfalls im anspruchbegründenden Jahr (vgl. auch AFRAC-Fachinformation: COVID-19, Dezember 2020 bzw. März 2021, Rz 32 ff). Hiervon abweichend sind der Ausfallsbonus für November und Dezember 2020 erst in Jahresabschlüssen mit Stichtag nach dem 17. Jänner 2021 zu erfassen, da der Ausfallsbonus erst am 17. Jänner 2021 angekündigt wurde (vgl. auch AFRAC-Fachinformation: COVID-19, März 2021, Erläuterungen zu Rz 44 und 45).

Wird ein steuerpflichtiger Zuschuss zunächst ausbezahlt und in Folge einer nachträglichen Prüfung rückgefordert, stellt dies kein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar. Bei Bilanzierung gemäß [§ 4 Abs. 1](#) und [§ 5 EStG 1988](#) ist die Rückzahlung im Wirtschaftsjahr der Ablehnung des Antrages und des Entstehens der Verbindlichkeit (bzw. im Falle einer früheren wirtschaftlichen Verursachung der Verpflichtung bereits früher als Rückstellung) zu erfassen. Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) erfolgt die Erfassung als Betriebsausgabe im Wirtschaftsjahr der tatsächlichen Rückzahlung.

Für Zwecke der Pauschalierung gilt in Bezug auf Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze:

- [...]

Rz 313i wird geändert (AbgÄG 2023, Klarstellung):

313i

Einkünfte aus der Einspeisung von elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen in das Netz stellen grundsätzlich – abgesehen insbesondere von Liebhaberei – Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd [§ 23 EStG 1988](#) dar.

Steuerfrei sind seit dem AbgÄG 2022 ab der Veranlagung 2022 Einkünfte natürlicher Personen aus der Einspeisung von bis zu 12.500 kWh elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen, wenn die Engpassleistung der jeweiligen Anlage die Grenze von 25 kWp nicht überschreitet ([§ 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988](#)). **Ab der Veranlagung 2023 (AbgÄG 2023) bezieht sich die Begrenzung auf eine Engpassleistung von 35 kWp und eine Anschlussleistung von 25 kWp.** Als Engpassleistung gilt gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 14 EAG](#) (Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz) bei Photovoltaikanlagen die Modulspitzenleistung (Leistung

in kWpeak); die Leistung des Wechselrichters ist nicht relevant. Hinsichtlich der Einheitlichkeit einer Photovoltaikanlage ist auf den Zählpunkt abzustellen ([§ 5 Abs. 1 Z 3 EAG](#)). Die Befreiung gilt sowohl für Voll- als auch Überschusseinspeisung.

Werden die bisher steuerpflichtigen Einkünfte aus einer Photovoltaikanlage durch die Einführung bzw. Erweiterung der Steuerbefreiung nunmehr steuerfrei, liegt keine Betriebsaufgabe vor.

Als Einspeisung von elektrischer Energie gilt auch die (anteilige) Einräumung der Betriebs- und Verfügungsmacht an einer Photovoltaikanlage durch den zivilrechtlichen Eigentümer an eine Erneuerbare-Energie-Gemeinschaft (EEG), da es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine Energielieferung handelt.

Bei Überschreiten der 12.500 kWh kommt eine anteilige Befreiung zur Anwendung (im Sinne eines Freibetrages). Für die übersteigende Menge ist grundsätzlich der darauf entfallende Preis heranzuziehen. Ist dieser aus der Abrechnung nicht ersichtlich, kann aus Vereinfachungsgründen auch der Durchschnittspreis des jeweiligen Kalenderjahres verwendet werden.

[...]

Rz 313j samt Überschrift wird eingefügt (AbgÄG 2023):

3.2.7 Steuerbefreiung von Zahlungen gemäß [§ 7a](#) und [§ 11 Kraftstoffverordnung 2012](#) an Zulassungsbesitzer von elektrisch betriebenen Kraftfahrzeugen

313j

[**§ 3 Abs. 1 Z 41 EStG 1988**](#) sieht ab der Veranlagung 2023 eine Steuerbefreiung für Zahlungen an Zulassungsbesitzer von elektrisch betriebenen Kraftfahrzeugen vor, die gemäß [§§ 7a](#) und [11 Kraftstoffverordnung 2012](#) geleistet werden. Die Steuerbefreiung gilt nur für Fahrzeuge im Privatvermögen. Diese Zahlungen werden auch als „ePrämie“, „eQuote“ oder „THG-Quote“ bezeichnet.

Die [**Kraftstoffverordnung 2012**](#) verpflichtet Unternehmen, die in Österreich fossile Kraftstoffe in Verkehr bringen, zu einer Minderung der Lebenszyklustreibhausgasemissionen. Über den gesamten Lebenszyklus von der Förderung, Raffinierung und anderen Herstellungsprozessen bis zur Verbrennung müssen dementsprechend die Treibhausgasemissionen (THG-Emissionen) reduziert werden. Diese Reduktionsziele können über die Beimischung von Biokraftstoffen und Biomethan oder dadurch erreicht werden, dass elektrischer Strom aus erneuerbarer Energie, der als Antrieb für elektrisch betriebene Fahrzeuge in Österreich eingesetzt wird, als THG-Minderung angerechnet wird.

Zulassungsbesitzer von elektrisch betriebenen Kraftfahrzeugen können nach den Regelungen der [§§ 7a und 11 der Kraftstoffverordnung 2012](#) Stromquoten, die für den Antrieb von elektrisch betriebenen Kraftfahrzeugen produziert wurden, dazu berechtigten Unternehmen entgeltlich übertragen. Diese Unternehmen stellen diese Quoten zum Zweck der Anrechnung in weiterer Folge den Produzenten von Kraftstoffen entgeltlich zur Verfügung, die zur Verminderung der Treibhausgasemissionen verpflichtet sind.

Wird für derartige Übertragungen eine Zahlung geleistet und ist das Fahrzeug dem Betriebsvermögen zuzuordnen, stellt die Zahlung eine Betriebseinnahme dar. Gehört das Fahrzeug zum Privatvermögen, ist die Zahlung steuerfrei. Voraussetzung ist, dass der Zulassungsbesitzer Zahlungsempfänger ist und dass im betreffenden Kalenderjahr, für das die Zahlung erfolgt, das Fahrzeug keinem Betriebsvermögen zugehört, also überwiegend nicht für betriebliche Zwecke verwendet wird (siehe Rz 479 ff).

Rz 430c wird geändert (AbgÄG 2023):

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.~~

Für die Ausübung der Fortführungsoption in der Steuererklärung gilt die allgemeine Regelung über die Ausübung von Besteuerungswahlrechten und Anträgen gemäß [§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#). Daher kann sie nach Maßgabe der allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschriften der [BAO](#) auch nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft des Bescheides ausgeübt werden (vgl. Rz 7511a ff), zB wenn sich im Rahmen einer Außenprüfung eine Unterschreitung der Umsatzgrenze ergibt.

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 Nichlausüben 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 Steuererklärung für das jeweils zu veranlagende Wirtschaftsjahr mit Wirkung für dieses und die folgenden Wirtschaftsjahre widerrufen wird. Ein bloß vorübergehender Widerruf ist nicht vorgesehen. Für die Ausübung des Widerrufs gilt [§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#) (vgl. Rz 7511a ff).

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 EStG 1988](#) optiert werden.

Rz 765 wird geändert (AbgÄG 2023):

765

Die Besteuerung der im Grundstück enthaltenen stillen Reserven erfolgt im Falle der Realisierung dieser stillen Reserven. Voraussetzung ist daher die entgeltliche Übertragung (zB Verkauf oder Tausch; zur Abgrenzung einer entgeltlichen Übertragung zur unentgeltlichen siehe Rz 5571 f), ~~die Entnahme~~ oder die Zuschreibung von Wertsteigerungen des Grundstückes. **Die Entnahme des Grundstücks führt hingegen nur dann zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, wenn eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 und 4 EStG 1988 vorliegt (in diesem Fall erfolgt die Entnahme mit dem Teilwert).** Dies gilt sowohl für die Entnahme des Grund und Bodens als auch – ab 1.7.2023 – für die Entnahme des Gebäudes (vgl. Rz 2635). ~~Beim nackten Grund und Boden kommt es aber bei der Entnahme zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven, weil die Entnahme von Grund und Boden nach dem 31.3.2012 zum Buchwert erfolgt, sofern nicht eine Ausnahme~~

~~vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 und 4 EStG 1988 verliegt (siehe dazu Rz 6682 ff). Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der Einnahmen gelten die allgemeinen Regeln.~~ Eine Realisierung der stillen Reserven wird auch durch den Erhalt einer Versicherungsentschädigung für die durch einen Schadensfall (zB Brand) eingetretene Entwertung des Grundstücks bewirkt. Auf diese Versicherungsentschädigung ist [§ 30a Abs. 3 erster Satz EStG 1988](#) daher analog anzuwenden (VwGH 22.9.2021, [Ra 2020/15/0003](#)).
Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der Einnahmen gelten die allgemeinen Regeln.

Rz 766 wird geändert (AbgÄG 2023):

766

Gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988](#) sind steuerfrei:

- Abgeltungen von Wertminderungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988](#) (siehe dazu Rz 6653), einer Teilwertabschreibung in Höhe der Entschädigung kommt allerdings auf Grund des [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) keine steuerliche Wirkung zu (zu Entschädigungen bei Maßnahmen, die nicht im öffentlichen Interesse stehen, siehe Rz 1038);
- Einkünfte auf Grund von Entschädigungen für einen (drohenden) behördlichen Eingriff (siehe dazu Rz 6651) und
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland (siehe dazu Rz 6652)- **sowie**
- **ab 1. September 2023 Einkünfte aus Tauschvorgängen zur Umsetzung einer wechselseitigen Grenzbereinigung, sofern im jeweils betroffenen Fall eine allfällige Ausgleichszahlung den Betrag von 730 Euro nicht übersteigt** (siehe dazu Rz 6652b).

[...]

Die Überschrift zu Abschnitt 4.8.5a wird geändert:

4.8.5a Tausch von Kryptowährungen gegen Kryptowährungen Ausnahmebestimmungen für Kryptowährungen im betrieblichen Bereich

Nach Rz 803 wird Rz 803a eingefügt (AbgÄG 2023):

803a

Gemäß [§ 4 Abs. 3b EStG 1988](#) gelten die Ausnahmebestimmungen des [§ 27b EStG 1988](#) auch bei betrieblichen Einkünften aus Kryptowährungen. Daher sind Einkünfte aus Staking, Airdrops, Bounties und Hardforks, die im betrieblichen Bereich zufließen, nicht im Zuflusszeitpunkt, sondern erst im Zuge der späteren Veräußerung steuerlich zu erfassen (siehe Rz 6178r bis 6178u).

Darüber hinaus gelten auch im betrieblichen Bereich die im Rahmen einer Leihüberlassene Kryptowährung und die Forderungen auf deren Rückzahlung als einheitliches Wirtschaftsgut und folglich als Kryptowährung im Sinne des [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#), weshalb auch die Überlassung einer Kryptowährung im Sinne des [§ 27b Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) zu keiner Realisierung führt (siehe dazu Rz 6178c).

Die bisherige Rz 803a wird zu Rz 803b und wie folgt geändert (AbgÄG 2023):

803a803b

Die steuerliche Unbeachtlichkeit des Tausches von Kryptowährungen iSd [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) gegen andere Kryptowährungen iSd [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) gilt ~~aufgrund des einkunftsartenunabhängigen Verständnisses der Nichtrealisierung analog zur Behandlung von Konvertierungsgewinnen von Fremdwährung in eine andere eurolabile Fremdwährung gemäß § 4 Abs. 3b EStG 1988~~ auch im betrieblichen Bereich (siehe dazu Rz 6178ab).

Nach Rz 1037 wird Rz 1037a samt Überschrift eingefügt (Klarstellung):

Energiekostenpauschale

1037a

Das Energiekostenpauschale (Energiekostenzuschuss als Pauschalförderungsmodell) gemäß Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz – [UEZG](#), BGBl. I Nr. 117/2022, stellt eine Betriebseinnahme dar; [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) und [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) (Aufwandskürzung) sind nicht anzuwenden.

Grundsätzlich ist das Energiekostenpauschale bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß [§ 19 Abs. 1 Z 2 vierter Teilstrich EStG 1988](#) dem Jahr zuzuordnen, für das der Anspruch besteht, sodass das Kalenderjahr 2022 betroffen ist. Es bestehen aus verwaltungsökonomischen Gründen aber keine Bedenken, das Energiekostenpauschale im Jahr der Auszahlung zu erfassen, wenn die Veranlagung 2022 bereits durchgeführt worden ist und die Erfassung des Pauschales im Jahr 2022 daher mit unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden wäre.

Bei Bilanzierung darf die bilanzielle Erfassung einer Forderung im Jahresabschluss mangels eines Rechtsanspruches nur erfolgen, wenn spätestens zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eine konkrete, vorbehaltlose Förderzusage vorliegt.

Die bisherige Rz 1037a wird zu Rz 1037b (Aktualisierung):

Energiekostenzuschuss

1037a1037b

Der Energiekostenzuschuss (**I + II**) gemäß Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz – UEZG, BGBl. I Nr. 117/2022, stellt eine Betriebseinnahme dar; § 20 Abs. 2 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG 1988 (Aufwandskürzung) sind nicht anzuwenden. Gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 viarter Teilstrich EStG 1988 ist der Zuschuss bei Einnahmen Ausgaben-Rechnung dem Jahr zuzuordnen, für das der Anspruch besteht, sodass jedenfalls das Kalenderjahr 2022 betroffen ist. Bei Bilanzierung darf die bilanzielle Erfassung mangels eines Rechtsanspruches erst erfolgen, wenn spätestens zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eine konkrete, vorbehaltlose Förderzusage vorliegt.

Nach Rz 1044 wird Rz 1044a samt Überschrift eingefügt (ÖkoStRefG Teil III):

Gutschrift von Krankenversicherungsbeiträgen (§ 27f GSVG und § 24f BSVG)

1044a

Die Gutschriften gemäß § 27f GSVG und § 24f BSVG, die ab dem Kalenderjahr 2022 zustehen, haben ihre Wurzel in dem zu Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988 führenden Pflichtversicherungsverhältnis; sie stellen daher dem Grunde nach Betriebseinnahmen dar. Wird im Rahmen der Berücksichtigung von Pflichtversicherungsbeiträgen als Betriebsausgaben nur der nach Verrechnung mit der Gutschrift verringerte Betrag berücksichtigt, ist das korrekte steuerliche Ergebnis sichergestellt, sodass die Gutschrift nicht als Betriebseinnahme erfasst werden muss.

Rz 1230 wird geändert (Aktualisierung):

1230

Eine derartige Vereinbarung führt zu unterschiedlichen Rechtsfolgen:

- Ist das Entgelt derart niedrig, dass es nur noch taschengeldähnlichen Charakter aufweist, ist es steuerlich überhaupt nicht anzuerkennen (vgl. etwa VfGH 27.9.1985, B 253/79; VwGH 19.12.1990, 87/13/0053).
- Ist das Entgelt zwar unangemessen niedrig, liegt betragsmäßig aber über einem Taschengeld, ist es bei sonstiger steuerlicher Unbedenklichkeit der Vereinbarung in Höhe der tatsächlichen Auszahlung anzuerkennen. Eine Korrektur eines derartigen Entgeltes dahingehend, dass Ausgaben oder Einnahmen (in fremdüblicher Höhe) fingiert werden, hat jedenfalls zu unterbleiben.

Beispiel:

Bei einem zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Dienstvertrag im Stundenausmaß der Normalarbeitszeit werden folgende Entgelte vereinbart:

- a) 70% des entsprechenden Kollektivvertrages;
- b) 10.000 Euro S jährlich.

Es ist wie folgt vorzugehen:

- a) Anerkennung der Gehaltsaufwendungen in der tatsächlichen Höhe (kein Ansatz eines "angemessenen" - höheren - Kollektivvertragslohnes);
- b) keine Anerkennung als Betriebsausgaben, da von einem taschengeldähnlichen Charakter auszugehen ist.

Rz 1257 wird geändert (Aktualisierung):

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 in %	Höchstbeitrag monatlich
2014	5.285 Euro	7,65	404,31 Euro
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
2018	5.985 Euro	7,65	457,85 Euro
2019	6.090 Euro	7,65	465,89 Euro
2020	6.265 Euro	7,65	479,27 Euro
2021	6.475 Euro	7,65	495,34 Euro
2022	6.615 Euro	7,65	506,05 Euro
2023	6.825 Euro	7,65	522,12 Euro
2024	7.070 Euro	7,65	540,86 Euro

Rz 1301 wird geändert (Indexierung):

1301

Steht das Arbeitsplatzpauschale dem Grunde nach zu, ist es in unterschiedlicher Höhe zu berücksichtigen. Die betragliche Abstufung richtet sich nach der Höhe zusätzlicher Erwerbseinkünfte:

- Werden keine anderen Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit erzielt, für die außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht, oder **übersteigen betragen** diese **nicht den für das jeweilige Veranlagungsjahr maßgeblichen Betrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 lit. b erster Teilstrich EStG 1988** höchstens 11.693 Euro (~~Betrag für das Veranlagungsjahr 2023; siehe die Tabelle unten;~~ dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß § 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988), steht ein Pauschale in Höhe von 1.200 Euro zu. Als „Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit“ sind dabei Einkünfte aus einem aktiven Dienstverhältnis und solche aus einer aktiven Tätigkeit (§§ 21 bis 23, § 29 Z 4 EStG 1988) zu verstehen; Einkünfte aus Vermögensverwaltung (Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen) oder einer Pension bleiben somit außer Betracht. Mit dem Arbeitsplatzpauschale von 1.200 Euro sind sämtliche Aufwendungen in Bezug auf die Wohnung berücksichtigt, sodass daneben keine wohnungsspezifischen Ausgaben (**auch nicht für ergonomisch geeignetes Mobiliar**) absetzbar sind.

Beispiele:

1. *E ist nichtselbständig tätig. Ihre Einkünfte aus dem Dienstverhältnis betragen im Jahr 2024 10.000 Euro. Daneben entwickelt sie auf selbständiger Basis ein Softwareprogramm für Anwaltskanzleien; diese Tätigkeit übt sie in ihrer Wohnung außerhalb eines Arbeitszimmers aus. E steht ein Arbeitsplatzpauschale von 1.200 Euro zu, weil ihre nichtselbständigen Einkünfte, für die ihr außerhalb der Wohnung ein Raum zur Verfügung steht, 11.693 12.816 Euro nicht übersteigen.*
 2. *F ist technischer Sachverständiger (Gutachter, Betrieb 1). Seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit betragen im Jahr 2024 65.000 Euro. Daneben ist er technischer Fachschriftsteller (Betrieb 2). Seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit betragen 15.000 Euro. Beide Tätigkeiten übt er in seiner Wohnung außerhalb eines Arbeitszimmers aus. F steht ein Arbeitsplatzpauschale von 1.200 Euro zu, weil er keine Einkünfte bezieht, für die ihm außerhalb der Wohnung ein Raum zur Verfügung steht.*
- Übersteigen die anderen Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit, für die außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht, **den für das jeweilige Veranlagungsjahr maßgeblichen Betrag 11.693 Euro** (**siehe die Tabelle unten**), steht ein Pauschale in Höhe von 300 Euro zu. Neben diesem Pauschale sind nur Aufwendungen und Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar (insbesondere Schreibtisch, Drehstuhl, Beleuchtung) nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a zweiter und dritter Satz EStG 1988 abzugsfähig. Dementsprechend ist für diese Betriebsausgaben die Deckelung von 300 Euro maßgeblich; die Berücksichtigung einer AfA kommt nicht in Betracht. Abweichend von der korrespondierenden Regelung nach § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a EStG 1988 besteht aber kein Erfordernis, zumindest 26 Homeoffice-Tage zu leisten. Stehen derartige Ausgaben auch mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Zusammenhang, sind sie zur Gänze entweder als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben zu berücksichtigen; eine Aufteilung hat zu unterbleiben.

Beispiel:

G arbeitet im Rahmen ihres Dienstverhältnisses auch in ihrer Wohnung und hat sich dafür im Jahr 2021 ergonomisch geeignetes Mobiliar im Gesamtbetrag von 800 Euro angeschafft. Daneben ist sie selbstständige Fachschriftstellerin. Für diese Tätigkeit steht ihr kein Raum außerhalb ihrer Wohnung zur Verfügung. G hat im betreffenden Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 35.000 Euro erzielt.

Bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit steht G ein Arbeitsplatzpauschale von 300 Euro zu. Die Aufwendungen für ergonomisch geeignetes Mobiliar kann sie wahlweise bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder bei ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigen. Unabhängig davon, welcher Einkunftsquelle sie zugeordnet werden, sind die Aufwendungen somit im Jahr 2021 in Höhe von 300 Euro zu berücksichtigen. Im Jahr 2022 sind 300 Euro, im Jahr 2023 sind die restlichen 200 Euro zu berücksichtigen.

Kalenderjahr	maßgeblicher Betrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 lit. b erster Teilstrich EStG 1988
2022	11.000
2023	11.693
2024	12.816

Rz 1303 wird geändert (Indexierung):

1303

Werden mehrere betriebliche Tätigkeiten ausgeübt, steht das Arbeitsplatzpauschale nur einmal zu. Dabei ist das Arbeitsplatzpauschale nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen der betroffenen Betriebe aufzuteilen.

Beispiel:

H ist selbstständiger IT-Dienstleister und verfügt über eine Betriebsstätte außerhalb der Wohnung (Betrieb 1). Daneben ist er als Fachschriftsteller (Betrieb 2) und als Vortragender (Betrieb 3) tätig. Für die Tätigkeit als Fachschriftsteller und Vortragender nutzt er seine Wohnung außerhalb eines Arbeitszimmers. Er erzielt im Jahr 2024 folgende Einkünfte:

- IT-Dienstleister: 27.000 Euro*
- Fachschriftsteller: 12.000 Euro (Betriebseinnahmen: 15.000 Euro)*
- Vortragender: 18.000 Euro (Betriebseinnahmen: 25.000 Euro)*

Für die Tätigkeit als Fachschriftsteller kommt ein Arbeitsplatzpauschale von 300 Euro in Betracht, weil die Einkünfte als IT-Dienstleister, für die ein Raum außerhalb der Wohnung zur Verfügung steht, 11.693 12.816 Euro übersteigen. Gleiches gilt für die Tätigkeit als Vortragender. Das Arbeitsplatzpauschale ist auf den Betrieb 2 und den Betrieb 3 nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen der jeweiligen Betriebe aufzuteilen. Auf Betrieb 2 entfallen 37,5%, auf den Betrieb 2 entfallen 62,5% der gesamten Betriebseinnahmen. Das Arbeitsplatzpauschale für den Betrieb 2 beträgt 112,50 Euro (300 x 37,5%), das Arbeitsplatzpauschale für den Betrieb 3 beträgt 187,50 (300 x 62,5%).

Liegen neben einer betrieblichen Tätigkeit auch Einkünfte aus nicht-selbstständiger Arbeit vor, kann sowohl das Arbeitsplatzpauschale als auch das Homeoffice-Pauschale gemäß [§ 26 Z 9 lit. a EStG 1988](#) bzw. [§ 16 Abs. 1 Z 7a lit. b EStG 1988](#) zustehen.

Rz 2476 wird geändert (AbgÄG 2023):

2476

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

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

Zur vereinfachten Bewertung siehe Rz 5926.

Rz 2518a wird geändert (AbgÄG 2023):

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 (**siehe Rz 2518d**), 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, oder
- die Einschränkung des Besteuerungsrechts in Bezug auf Wirtschaftsgüter aufgrund sonstiger Umstände gegenüber einem EU/EWR-Staat

erfolgt.

Das Ratenzahlungskonzept kommt **aufgrund des Bestehens einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe** mit sämtlichen EU-Staaten und EWR-Staaten zur Anwendung, ~~weil eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe sowohl mit Norwegen als auch seit 2014 mit Liechtenstein und seit 2017 mit Island besteht.~~

Scheidet ein EU/EWR-Staat aus dem EU/EWR-Raum aus (zB „Brexit“), kann für nach dessen Ausscheiden verwirklichte Entstrickungsfälle im Verhältnis zu diesem Staat keine Ratenzahlung der Steuer mehr beantragt werden. Wurde allerdings bereits ein Entstrickungstatbestand im Verhältnis zu diesem Staat vor dessen Ausscheiden aus dem

EU/EWR-Raum verwirklicht und hierfür ab 2016 eine Ratenzahlung oder vor 2016 die Nichtfestsetzung der Steuer beantragt, führt das spätere Ausscheiden dieses Staates aus dem EU/EWR-Raum zu keiner sofortigen Fälligstellung offener Raten (siehe dazu auch Rz 2518f) oder Festsetzung der Steuer (siehe dazu auch Rz 2517a). Im Hinblick auf das Ausscheiden des Vereinigten Königreiches aus der EU („Brexit“) ist zu beachten: Der Austritt des Vereinigten Königreiches aus der EU erfolgte mit Ablauf des 31.1.2020. Nahtlos daran anschließend begann eine Übergangsfrist (Dauer bis 31.12.2020), innerhalb der das Vereinigte Königreich in jeglicher Hinsicht – und somit auch für ertragsteuerliche Zwecke – nach wie vor wie ein Mitgliedstaat zu behandeln ist (vgl. [Art. 127 des Austrittsabkommens](#)).

Rz 2518d wird geändert (AbgÄG 2023):

2518d

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Antragstellung gilt Folgendes:

- Rechtslage bis zur Veranlagung 2022:**

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.

- Rechtslage ab Veranlagung 2023:**

Der Antrag auf Ratenzahlung der Steuerschuld ist in der Steuererklärung des Veranlagungszeitraumes der Überführung/Verlegung oder Einschränkung des Besteuerungsrechts zu stellen. § 39 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 gilt entsprechend (vgl. Rz 7511a ff).

Rz 2519 wird geändert (AbgÄG 2023):

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, **oder**
- **für die die Steuerschuld in der Vergangenheit aufgrund eines Anteiltauschs gemäß § 16 Abs. 1a UmgrStG nicht entstanden ist (zuziehende Beteiligungen),**

weiterhin die fortgeschriebenen Buchwerte maßgebend ([§ 6 Z 6 lit. h EStG 1988](#); siehe Rz 2517h).

Rz 2635 wird geändert (AbgÄG 2023):

2635

Entnahmen vor dem 1. Juli 2023:

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](#) unterliege. 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.

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

Zu den Ausnahmen vom besonderen Steuersatz siehe Rz 6682 ff.

Beispiele:

1. *Grund und Boden wurde im Jahr 2008 um 100.000 im Betriebsvermögen eines § 4 Abs. 1 EStG 1988-Gewinnermittlers angeschafft. Im Jahr 2013 wird dieser Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen entnommen. Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt zu diesem Zeitpunkt 120.000, die Entnahme erfolgt aber zum Buchwert in Höhe von 100.000.*

2. *Grund und Boden wurde im Jahr 1990 im Betriebsvermögen eines § 5 Abs. 1 EStG 1988-Gewinnermittlers angeschafft. Im Jahr 2004 wurde der Grund und Boden auf Grund eines nachhaltigen Wertverlustes auf den Teilwert in Höhe von 80.000 abgeschrieben. Im Jahr 2013 wird der Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen entnommen. Der Teilwert zu diesem Zeitpunkt beträgt 90.000. Auf Grund der Teilwertabschreibung im Jahre 2004 käme gemäß § 30a Abs. 3 Z 3 EStG 1988 der besondere Steuersatz im Fall der Veräußerung nicht zur Anwendung. Daher erfolgt die Entnahme zum Teilwert und es sind die stillen Reserven in Höhe von 10.000 zu versteuern. Auf Grund des § 30a Abs. 3 Z 3 EStG 1988 erfolgt die Besteuerung dieser stillen Reserven zum Normaltarif nach § 33 EStG 1988.*

Entnahmen nach dem 30. Juni 2023:

Die Entnahme von Grundstücken iSd [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) (Grund und Boden, Gebäude, Baurechte) nach dem 30. Juni 2023 erfolgt zum Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme, wenn das entnommene Grundstück im Falle der Veräußerung dem besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) unterliege ([§ 6 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2023). Wäre der besondere Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 3 EStG 1988](#) nicht anwendbar (zB bei Übertragung stiller Reserven gemäß [§ 12 EStG 1988](#); siehe Rz 6684 ff), erfolgt die Entnahme des Grundstücks zum Teilwert.

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

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

Zur Entnahme von Gebäude(teile)n anlässlich einer Betriebsaufgabe siehe Rz 5659a und 5662a.

Rz 2635a wird geändert (AbgÄG 2023):

2635a

Erfolgt die Entnahme von Grundstücken nach dem 31.3.2012 **und vor dem 1. Juli 2023** 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. 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 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 entnommen. Der Teilwert des Grund und Bodens im Entnahmepunkt 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 liegen

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.

Die Entnahme von Grundstücken ab dem 1. Juli 2023 erfolgt grundsätzlich zum Buchwert (vgl. Rz 2635).

Beispiel 2:

Im Jänner 2014 wird ein bebautes Grundstück im Betriebsvermögen angeschafft. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten von 40; auf das Gebäude 60. Im August 2023 wird das Grundstück entnommen und Ende 2023 um 120 veräußert.

Sowohl die Entnahme des Grund und Bodens als auch jene des Gebäudes im August 2023 erfolgt zum Buchwert (Buchwert Grund und Boden 40; Buchwert Gebäude 45 = 60 - (60*2,5%*10)). Dieser tritt bei der nachfolgenden Grundstücksveräußerung an die Stelle der Anschaffungskosten. Die Veräußerung führt daher zu Einkünften iSd § 30 EStG 1988 in Höhe von 35 (120-85) und ist mit 30% zu versteuern.

Beispiel 3 (Sachverhalt angelehnt an Beispiel 1):

Im Jahr 2000 wird ein bebautes Grundstück im Privatvermögen angeschafft. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten von 30; auf das Gebäude 70. Dieses Grundstück wird 2015 in einen Betrieb eingegliedert. Der Teilwert beträgt im Zeitpunkt der Einlage für Grund und Boden 50, für das Gebäude 80. Ende 2023 wird das bebauten Grundstück entnommen. Der Teilwert des Grund und Bodens im Entnahmepunkt beträgt 60 (Buchwert = Anschaffungskosten 30), der des Gebäudes 90 (Buchwert 62, Anschaffungskosten 70).

2025 wird das Grundstück um 160 veräußert (davon entfallen 65 auf Grund und Boden und 95 auf das Gebäude).

Die Einlage des Grund und Bodens im Jahr 2015 erfolgte nach § 6 Z 5 lit. b EStG 1988 mit den seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungskosten von 30. Das bebaute Grundstück war zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen, daher erfolgte die Einlage des Gebäudes im Jahr 2015 nach § 6 Z 5 lit. c EStG 1988 zum Teilwert von 80. Dadurch ist § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 für das Gebäude anwendbar und im Falle einer späteren Veräußerung liegen für die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 vor.

Die Entnahme des Grund und Bodens und des Gebäudes im Jahr 2023 erfolgt nach § 6 Z 4 EStG 1988 zum Buchwert und führt daher nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen.

Der Grund und Boden war zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen. Er stellte trotz der Einlage in den Betrieb im Jahr 2015 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 9,10 (65*0,14).

Durch die Entnahme des Gebäudes zum Buchwert ist der Entnahmewert (= Buchwert) an die Stelle der Anschaffungskosten getreten. Daher beträgt der Veräußerungsgewinn 33 (95-62). 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 zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war. Allerdings ist für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt (80) heranzuziehen. Die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven betragen daher 11,20 (80*0,14).

Rz 2635b wird gestrichen (obsolet):

2635b

~~Entnahmen von Grund und Boden vor dem 1.4.2012 waren nur dann steuerlich zu erfassen, wenn die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 erfolgte. In diesem Fall war der entnommene Grund und Boden jedenfalls mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten und einer Besteuerung zu unterziehen. Bei der Regeleinkünfteermittlung sind in diesem Fall die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen um etwaige bei der Entnahme realisierte stille Reserven, höchstens jedoch um die Differenz zwischen den Anschaffungskosten bzw. dem Einlagewert und dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme zu kürzen. Dh. jener Teil der Wertsteigerung, der auf die betriebliche Zeit der Nutzung entfällt und durch die Besteuerung der Entnahme aus dem Betriebsvermögen bereits erfasst wurde, ist von den Einkünften zu subtrahieren.~~

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

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

Randzahl 2635b: *derzeit frei*

Rz 2636 wird geändert (Einfügen eines Verweises aufgrund AbgÄG 2023):

2636

Erfolgt die Bewertung der Entnahme von Grundstücken mit dem Teilwert (**vgl. Rz 2635**), ist dieser im Schätzungswege nach anerkannten Bewertungsmethoden zu ermitteln. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung.

Rz 3184 wird geändert (BGBl. I Nr. 31/2023):

3184

Die Abschreibung auf zehn Jahre ist ausgeschlossen, wenn für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen wird ([§ 8 Abs. 2 erster Teilstrich EStG 1988](#)). Die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages ist aufgrund von [§ 11 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) ~~idF ÖkoStRefG 2022~~ Teil I für die Anschaffung und Herstellung von Gebäuden **grundsätzlich generell** und damit auch für denkmalgeschützte Gebäude iSd [§ 8 Abs. 2 EStG 1988](#) ausgeschlossen (siehe näher Rz 3817); dies gilt unabhängig davon, ob die begünstigte Abschreibung des [§ 8 Abs. 2 EStG 1988](#) tatsächlich in Anspruch genommen wird. Allerdings kann aufgrund der ausdrücklichen Regelung in [§ 11 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) für die Anschaffung und Herstellung bestimmter abschließend genannter klimafreundlicher Heizsysteme ein Investitionsfreibetrag auch dann geltend gemacht werden, wenn diese als Teil des (denkmalgeschützten) Betriebsgebäudes aktiviert werden (siehe dazu näher Rz 3817). Wird für derartige Anschaffungen und Herstellungen ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen, ist die gleichzeitige Inanspruchnahme der begünstigten Abschreibung von denkmalgeschützten Gebäuden auf zehn Jahre aufgrund von [§ 8 Abs. 2 erster Teilstrich EStG 1988](#) jedoch insoweit ausgeschlossen; eine aliquote Betrachtung ist folglich möglich.

Rz 3203 wird geändert (Judikatur):

3203

Zur AfS berechtigt ist **grundsätzlich** der Grundeigentümer.; **zum Abbauberechtigten siehe Rz 3207a (VwGH 22.2.2023, [Ro 2021/15/0006](#)).**

Rz 3204 wird geändert (Judikatur):

3204

Bemessungsgrundlage:

- Die Anschaffungskosten der Abbaurechte bei entgeltlichem Erwerb. Wird ein Grundstück zum Zwecke der Ausbeutung entgeltlich erworben, sind die Anschaffungskosten auf Bodenschatz sowie Grund und Boden aufzuteilen.
- Bewertung des Bodenschatzes nach Maßgabe des [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) zum Zeitpunkt der Einlage des gesamten mineralischen Vorkommens (VwGH 19.12.2013, [2012/15/0024](#)), wenn das Grundstück zum Privatvermögen gehört hat (siehe Rz 2489, Rz 5041 ff) und nunmehr betrieblich zum Ausbau genutzt wird.
- **Aufwendungen, die für die Erlangung der Bescheide zur Bewilligung des Abbaus erforderlich waren, stellen weitere Anschaffungskosten des Bodenschatzes bzw. des mineralischen Vorkommens (zB Kies- oder Schottervorkommen) dar, die zu aktivieren und nach Maßgabe des [§ 8 Abs. 5 EStG 1988](#) abzuschreiben sind (VwGH 22.2.2023, Ro 2021/15/0006).**
- Wird ein zum Privatvermögen gehöriger Bodenschatz verpachtet (zB Schotterabbauvertrag), bestehen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Bedenken, sämtliche Werbungskosten (einschließlich AfS) in Höhe von 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen. Bei Anwendung der Nettomethode können die Werbungskosten (einschließlich AfS) mit 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden.

Nach Rz 3207 wird Rz 3207a eingefügt (Judikatur):

3207a

Bei einem Abbauberechtigten, der nicht der Grundeigentümer ist, stellt das Recht aus dem Abbauvertrag ein immaterielles Wirtschaftsgut dar. In Bezug auf die Anschaffungskosten dieses Wirtschaftsgutes ist zwischen dem – nicht zu aktivierenden – angemessenen Abbauentgelt an den jeweiligen Grundeigentümer einerseits und den darüberhinausgehenden Aufwendungen andererseits zu unterscheiden (vgl. VwGH 23.10.1997, [96/15/0111](#); VwGH 5.7.1998, [97/13/0076](#)). Die Aufwendungen, die für die Erlangung der Bescheide zur Bewilligung des Abbaus erforderlich waren, stellen zu aktivierende Anschaffungskosten des immateriellen Wirtschaftsgutes Abbaurecht dar (vgl. idS VwGH 19.9.1995, [92/14/0008](#); VwGH 22.2.2023, [Ro 2021/15/0006](#)).

Anhang I wird geändert (Aktualisierung):

Anhang I (zu Abschnitt 7.1.9.2, Rz 3115b)

Nutzungsdauern Energiewirtschaft

[...]

GAS

Leitungen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Gasleitungen Übertragung / Hochdruck	Netzebene 1: 40
Gasleitungen Verteilung / Niederdruck	Netzebene 2: 30 Netzebene 3: 30
Gasleitungen Übertragung / Hochdruck – bei Inbetriebnahme in einem nach dem 31.12.2023 beginnenden Wirtschaftsjahr	Netzebene 1: 25-35
Gasleitungen Verteilung / Niederdruck – bei Inbetriebnahme in einem nach dem 31.12.2023 beginnenden Wirtschaftsjahr	Netzebene 2: 20-30 Netzebene 3: 20-30

[...]

Leitungen ITK

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
ITK Leerverrohrungen	25
Kabel Faser	15
Switch & Access Points: aktive Komponente	10
Switch & Access Points: aktive Komponente – bei Inbetriebnahme in einem nach dem 31.12.2023 beginnenden Wirtschaftsjahr	7

[...]

Rz 3701 wird geändert (Klarstellung, PrAG 2024):

3701

Einkommensteuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften steht ein Gewinnfreibetrag zu. Er setzt für Gewinne bis **33.000 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 30.000 Euro)**

keine Investitionsdeckung voraus; erst die über **33.000** ~~30.000~~ Euro hinausgehenden Gewinne müssen durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt sein.

Der Gewinnfreibetrag steht bei Vorliegen betrieblicher Einkünfte zu, es sei denn der Steuerpflichtige hat selbst nie den Betrieb, der den Gewinnfreibetrag vermittelt, geführt (vgl. BFG 31.7.2023, RV/6100198/2020).

Rz 3702 wird geändert (PrAG 2024):

3702

Der Gewinnfreibetrag für Gewinne bis **33.000 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre:** 30.000 Euro) wird als "Grundfreibetrag" bezeichnet. Bei mehreren Betrieben mit positivem Betriebsergebnis (darunter fallen sowohl Einzelbetriebe als auch "Bündelbetriebe" im Rahmen von Mitunternehmerschaften) werden die Gewinne für den Grundfreibetrag zusammengerechnet. Dabei werden nur positive Ergebnisse einbezogen, Verluste bleiben unberücksichtigt. Für Gewinne über **33.000** ~~30.000~~ Euro steht ein Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gedeckt ist. Dieser Teil des Gewinnfreibetrages wird als "investitionsbedingter Gewinnfreibetrag" bezeichnet.

Rz 3704 wird geändert (Klarstellung):

3704

Bemessungsgrundlage ist der Gewinn ohne Veräußerungsgewinne im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#) und ohne betriebliche Kapitalerträge im Sinne des [§ 27 Abs. 2 Z 1 und Z 2 EStG 1988](#), wenn sie mit einem besonderen Steuersatz gemäß [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) besteuert werden. Sind im Betriebsgewinn ~~sondersteuersatzbegünstigte~~ Substanzgewinne oder Gewinne aus Kryptowährungen enthalten, sind diese Gewinne stets (unabhängig von einer Regelbesteuerungsoption) in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einzubeziehen.

Ein Übergangsgewinn erhöht die Bemessungsgrundlage, ein Übergangsverlust vermindert nach Maßgabe des [§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#) (Siebentelregelung) die Bemessungsgrundlage.

Grundstücksgewinne, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, unabhängig davon, ob sie zum Tarif oder mit dem Sondersteuersatz besteuert werden.

Rz 3705 wird geändert (PrAG 2024):

3705

Wird bei sondersteuersatzbegünstigten Gewinnen von der Regelbesteuerung kein Gebrauch gemacht, ist 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 sondersteuersatzbegünstigten Gewinn.
- 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 Sondersteuersatz besteuerten Substanzgewinne zum Betriebsgewinn beträgt.

Beispiele:

1. Der Verlust beträgt 2.000 €. Davon sind 10.000 € laufender Verlust und 8.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes, der mit 30% 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, der mit 30% besteuert wird. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) ist der (gesamte) Betriebsgewinn, das sind 20.000 €. Der GFB beträgt daher 15% von 20.000 €, somit 3.000 €. Der gesamte GFB ist nur dem Grundstücksveräußerungsgewinn zuzuordnen, dieser beträgt daher 19.000 €.
3. Der Gewinn beträgt 50.000 €. Davon sind 40.000 € laufender Gewinn und 10.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes, der mit 30% besteuert wird. Bemessungsgrundlage für den GFB ist der (gesamte) Betriebsgewinn, das sind 50.000 €. Der GFB beträgt daher 15% von 330.000 € und 13% von **17.000** 20.000 €, somit **7.160** 7.100 €. Der gesamte GFB ist zu 80% dem laufenden Gewinn und zu 20% dem Grundstücksveräußerungsgewinn zuzuordnen. Der tarifmäßig zu berücksichtigende GFB beträgt daher **5.728** 5.680 € (80% von **7.160** 7.100); er gliedert sich entsprechend anteilig in einen Grundfreibetrag iHv **3.960** 3.600 € (80% von **4.950** 4.500) und einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag iHv **1.786** 2.080 € (80% von **2.210** 2.600). Der auf den Grundstücksgewinn entfallende GFB beträgt **1.432** 1.420 € und entfällt iHv **990** 900 € (20% von **4.950** 4.500) auf den Grundfreibetrag und iHv **442** 520 € (20% von **2.210** 2.600) auf den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Die Einkünfte betragen:

	<i>Gewinn vor GFB</i>	<i>Grund-FB</i>	<i>Investitionsbedingter GFB</i>	<i>Gewinn nach GFB</i>
<i>Tarifeinkünfte</i>	40.000	3.960 3.600	1.768 2.080	34.272 34.320
<i>Sondersteuersatzeinkünfte</i>	10.000	990 900	442 520	8.568 8.580
<i>Gesamt</i>	50.000	4.950 4.500	2.210 2.600	42.840 42.900

Eine allfällige Nachversteuerung des Gewinnfreibetrages (Rz 3735 ff) 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 einem Sondersteuersatz. Dementsprechend ist erforderlichenfalls beim Deckungswirtschaftsgut danach zu differenzieren, ob dieses einen im Rahmen des Tarifs berücksichtigten Gewinnfreibetrag oder einen im Rahmen der Besteuerung mit einem Sondersteuersatz berücksichtigten Gewinnfreibetrag deckt.

Rz 3707 wird geändert (PrAG 2024):

3707

Rechtslage bis Veranlagung 2021 (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre):

Der Gewinnfreibetrag beträgt bis zu einer Bemessungsgrundlage von 175.000 Euro 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. Der Gewinnfreibetrag steht somit nur für Gewinne bis zu 580.000 Euro zu. Unter Zugrundelegung der Prozentstaffelung ergibt sich damit ein Maximalausmaß von 45.350 Euro.

Enden in einem Veranlagungsjahr mehrere Wirtschaftsjahre (zB ein abweichendes Wirtschaftsjahr und ein Rumpfwirtschaftsjahr) mit einerseits positivem und andererseits negativem Ergebnis, sind diese zu saldieren. Dies gilt analog dazu auch für jene Fälle, in denen mehrere Wirtschaftsjahre zu positiven Ergebnissen in einem Veranlagungsjahr führen.

Beispiele:

	<i>Fall 1</i>	<i>Fall 2</i>	<i>Fall 3</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	190.000	280.000	650.000
<i>Höchstmögliche Ausmaß GFB</i>	23.800 ¹⁾	30.100	45.350

<i>Grundfreibetrag</i>	3.900	3.900	3.900
<i>Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB</i>	19.900	26.200	41.450
<i>Investitionen in begünstigte WG</i>	24.000	25.000	60.000
<i>Investitionsbedingter GFB</i>	19.900 ²⁾	25.000 ³⁾	41.450
<i>GFB gesamt</i>	23.800	28.900	45.350
<i>Gewinn endgültig</i>	166.200	251.100	604.650

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

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

³⁾ Mit der Höhe der Investitionen begrenzt

Rechtslage ab Veranlagung 2022 bis Veranlagung 2023 (nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre):

Der Gewinnfreibetrag beträgt bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro 15%.

Überschreitet die Bemessungsgrundlage diesen Betrag, steht für den Überschreitungsbetrag, abhängig von der Höhe der Überschreitung, ein reduzierter Gewinnfreibetrag zu. Für einen Überschreitungsbetrag bis 145.000 Euro stehen 13%, für weitere 175.000 Euro 7% und für weitere 230.000 Euro 4,5% Gewinnfreibetrag zu. Der Gewinnfreibetrag steht somit nur für Gewinne bis zu 580.000 Euro zu. Unter Zugrundelegung der Prozentstaffelung ergibt sich damit ein Maximalausmaß von 45.950 Euro.

Beispiele:

	Fall 1	Fall 2	Fall 3
<i>Bemessungsgrundlage</i>	190.000	280.000	650.000
<i>Höchstmögliche Ausmaß GFB</i>	24.400 ¹⁾	30.700	45.950 ⁴⁾
<i>Grundfreibetrag</i>	4.500	4.500	4.500
<i>Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB</i>	19.900	26.200	41.450
<i>Investitionen in begünstigte WG</i>	24.000	25.000	60.000
<i>Investitionsbedingter GFB</i>	19.900 ²⁾	25.000 ³⁾	41.450
<i>GFB gesamt</i>	24.400	29.500	45.950
<i>Gewinn endgültig</i>	165.600	250.500	604.050

¹⁾ 4.500 (30.000 x 15%) + 18.850 (145.000 x 13%) + 1.050 ([190.000-30.000-145.000]=15.000] x 7%) = 24.400

²⁾ 24.400 (Zeile 2) – 4.500 (Zeile 3) = 19.900

³⁾ Mit der Höhe der Investitionen begrenzt

⁴⁾ Deckel

Enden in einem Veranlagungsjahr mehrere Wirtschaftsjahre (zB ein abweichendes Wirtschaftsjahr und ein Rumpfwirtschaftsjahr), sind die Ergebnisse zu saldieren.

Rechtslage ab Veranlagung 2024 (nach dem 31.12.2023 beginnende Wirtschaftsjahre):

Der Gewinnfreibetrag beträgt bis zu einer Bemessungsgrundlage von 33.000 Euro 15%. Überschreitet die Bemessungsgrundlage diesen Betrag, steht für den Überschreitungsbetrag, abhängig von der Höhe der Überschreitung, ein reduzierter Gewinnfreibetrag zu. Für einen Überschreitungsbetrag bis 145.000 Euro stehen 13%, für weitere 175.000 Euro 7% und für weitere 230.000 Euro 4,5% Gewinnfreibetrag zu. Der Gewinnfreibetrag steht somit nur für Gewinne bis zu 583.000 Euro zu. Unter Zugrundelegung der Prozentstaffelung ergibt sich damit ein Maximalausmaß von 46.400 Euro.

Beispiele:

	Fall 1	Fall 2	Fall 3
Bemessungsgrundlage	190.000	280.000	650.000
Höchstmögliche Ausmaß GFB	24.640 ¹⁾	30.940	46.400 ⁴⁾
Grundfreibetrag	4.950	4.950	4.950
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB	19.690	25.990	41.450
Investitionen in begünstigte WG	24.000	25.000	60.000
Investitionsbedingter GFB	19.690 ²⁾	25.000 ³⁾	41.450
GFB gesamt	24.640	29.950	46.400
Gewinn endgültig	165.360	250.050	603.600

¹⁾ 4.950 (33.000 x 15%) + 18.850 (145.000 x 13%) + 840 ([190.000-33.000-145.000=12.000] x 7%) = 24.640

²⁾ 24.640 (Zeile 2) - 4.950 (Zeile 3) = 19.690

³⁾ Mit der Höhe der Investitionen begrenzt

⁴⁾ Deckel

Enden in einem Veranlagungsjahr mehrere Wirtschaftsjahre (zB ein abweichendes Wirtschaftsjahr und ein Rumpfwirtschaftsjahr), sind die Ergebnisse zu saldieren.

Rz 3708 wird geändert (PrAG 2024):

3708

Übersteigt bei mehreren Betrieben die Bemessungsgrundlage insgesamt **33.000 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 30.000 Euro; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 175.000 Euro)**, ist gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) auf Basis der

gestaffelten Sätze ein Durchschnittssatz zu ermitteln. Dabei ist zunächst der höchstmögliche Gewinnfreibetrag des Steuerpflichtigen auf Grundlage der Gewinne der einzelnen Betriebe an Hand der gestaffelten Sätze zu errechnen. Daraus ist ein Durchschnittssatz (Gewinnfreibetrag dividiert durch die Bemessungsgrundlage) abzuleiten. Dieser ist sodann für das Höchstmaß des Gewinnfreibetrages für jeden einzelnen Betrieb maßgebend.

Bei mehreren Betrieben ist der Grundfreibetrag von höchstens **4.950 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 4.500 Euro; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 3.900 Euro)** grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zuzuordnen, subsidiär erfolgt eine Zurechnung im Verhältnis der Gewinne. Übersteigt die Bemessungsgrundlage insgesamt 330.000 Euro, steht unter der Voraussetzung entsprechender Investitionen bei jedem Betrieb in Höhe des Durchschnittssatzes ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag zu, soweit diesem Betrieb nicht ohnehin schon ein Grundfreibetrag zugeordnet ist.

Beispiel:

	Betrieb A	Betrieb B	Betrieb C	Gesamt
<i>Bemessungsgrundlagen</i>	40.000	90.000	50.000	180.000
<i>Höchstmögliches Ausmaß GFB für den Steuerpflichtigen insgesamt</i>				23.940 23.700¹⁾
<i>Durchschnittssatz</i>				13,3% 13,16%²⁾
<i>Betriebsbezogene Höchstgrenze für GFB (13,316%⁴⁾ des Gewinns)</i>	5.320 5.267	11.970 11.850	6.650 6.583	23.940³⁾ 23.700
<i>Grundfreibetrag (Zuordnung durch Steuerpflichtigen)</i>	-	-	4.950 4.500	4.950 4.500
<i>Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt</i>				18.990 19.200
<i>Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen</i>	5.320 5.267	11.970 11.850	1.700 2.083 ³⁾	18.990 19.200
<i>Investitionen in begünstigte WG</i>	6.000	13.000	2.600	
<i>Berücksichtiger investitionsbedingter GFB</i>	5.320 5.267	11.970 11.850	1.700 2.083	18.990 19.200
<i>Berücksichtiger GFB</i>	5.320 5.267	11.970 11.850	6.650 6.583	23.940 23.700
<i>Betriebliche Einkünfte endgültig</i>	34.680 34.733	78.030 78.150	43.350 43.417	156.060 156.300⁴⁾

¹⁾ **4.950** 4.500 (330.000 x 15%) + 18.850 (145.000 x 13%) + **140 350** ([180.000-330.000-145.000=25.000] x 7%) = **23.940** 23.700

²⁾ (**23.940 : 180.000**) = 0,133 Periodisch x 100

³⁾ Da diesem Betrieb der Grundfreibetrag zugeordnet wurde, ist dieser vom betriebsbezogenen Höchstbetrag abzuziehen; der verbleibende Restbetrag stellt das Potenzial für den investitionsbedingten GFB dar.

⁴⁾ = 180.000 (Bemessungsgrundlagen gesamt) – **23.940** ~~23.700~~ (GFB gesamt)

Rz 3709 wird geändert (PrAG 2024):

3709

Übersteigt die Summe der Betriebsergebnisse den Betrag von **583.000 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre:** 580.000 Euro), beträgt der Gewinnfreibetrag höchstens **46.400** ~~45.950~~ Euro (**vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre:** **45.950** Euro; vor dem 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.350 Euro). Aus diesem Höchstbetrag ist der Durchschnittssatz abzuleiten und dieser auf die einzelnen Betriebsergebnisse anzuwenden.

Beispiel:

	Betrieb A	Betrieb B	Betrieb C	Gesamt
<i>Bemessungsgrundlagen</i>	40.000	90.000	460.000	590.000
<i>Höchstmögliche Ausmaß GFB für den Steuerpflichtigen insgesamt</i>				46.400 45.950
<i>Durchschnittssatz</i>				7,8644% 7,7881%¹⁾
<i>Betriebsbezogene Höchstgrenze bei Anwendung des Durchschnittssatzes</i>	3.146 3.115	7.078 7.009	36.176 35.826	46.400 45.950
<i>Grundfreibetrag</i>	-	-	4.950 4.500	4.950 4.500
<i>Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt</i>				41.450
<i>Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen</i>	3.146 3.115	7.078 7.009	31.226 31.326	41.450
<i>Investitionen in begünstigte WG</i>	4.000	8.000	32.000	
<i>Berücksichtigter investitionsbedingter GFB</i>	3.146 3.115	7.078 7.009	31.226 31.326	41.450
<i>Berücksichtigter GFB</i>	3.146 3.115	7.078 7.009	36.176 35.826	46.400 45.950
<i>Betriebliche Einkünfte endgültig</i>	36.854 36.885	82.922 82.991	423.824 424.174	543.600 544.050²⁾

¹⁾ (**46.400** ~~45.950~~: 590.000) x 100

²⁾ Betriebsergebnisse gesamt (590.000) abzüglich GFB gesamt (**46.400** ~~45.950~~)

Rz 3710 wird geändert (Klarstellung):

3710

Bei der Ermittlung des Gewinnfreibetrages sind auch ausländische Teile einer betrieblichen Einkunftsquelle zu berücksichtigen.

Der maximal mögliche Gewinnfreibetrag wird auf Basis des gesamten Betriebsgewinnes ermittelt. Bei DBA mit Befreiungsmethode ist der Gewinnfreibetrag entsprechend dem Anteil der inländischen und der ausländischen Einkünfte aufzuteilen. Dadurch kürzt der Gewinnfreibetrag auch den ausländischen Teil des Gewinnes und wirkt sich daher beim Progressionsvorbehalt aus.

Beispiel:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100, davon im Inland 30 und im Ausland 70.

Inländische Einkünfte nach GFB 25,50 (30 - 15%).

Progressionseinkünfte nach GFB 59,50 (70 - 15%).

Bei DBA mit Anrechnungsmethode ist der Gewinnfreibetrag ebenfalls entsprechend dem Anteil der inländischen und ausländischen Einkünfte aufzuteilen. Der Gewinnfreibetrag kürzt die ausländischen Einkünfte für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages (vgl. Rz 7583).

Auch bei teilweisen Verlusten ist der gesamte Gewinn die Obergrenze hinsichtlich der Ermittlung des maximal möglichen Gewinnfreibetrages. Wird im inländischen Teil ein Gewinn und im Ausland ein Verlust erzielt, ist der Verlust nach [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) in Österreich zu berücksichtigen und kürzt somit den maximal möglichen Gewinnfreibetrag.

Beispiel:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 80, davon im Inland 100, im Ausland -20. Da die negativen ausländischen Einkünfte in Österreich zu berücksichtigen sind, kann der GFB nur von 80 bemessen werden.

In Fällen, in denen ein Verlust im Inland und im Ausland einen diesbezüglichen Verlust übersteigender Gewinnteil erzielt wird, ist ebenfalls der gesamte Gewinn die Obergrenze für die Bemessung des Gewinnfreibetrages. Dies ist jedoch nur dann relevant, wenn im Inland aus anderen nicht betrieblichen Einkunftsquellen positive Einkünfte erzielt werden.

Beispiel:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 80, davon im Inland -20, im Ausland 100; zusätzlich inländische Einkünfte aus VuV in Höhe von 50.

Inländische gewerbliche Einkünfte -20 (kein GFB möglich).

Progressionseinkünfte nach GFB 88 (100 – 15% von 80).

Rz 3711 wird geändert (PrAG 2024):

3711

Tätigt der Steuerpflichtige keine Investitionen, steht ihm jedenfalls ein Grundfreibetrag in Höhe von 15% (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 13%) des Gewinnes, höchstens aber in Höhe von 15% (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 13%) von **33.000 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 30.000 Euro)** zu. Der Grundfreibetrag kann daher höchstens **4.950 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 4.500 Euro; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 3.900 Euro)** betragen. Bei zwei oder mehreren betrieblichen Einkunftsquellen kann der Steuerpflichtige den Grundfreibetrag den einzelnen Betrieben (einschließlich Mitunternehmeranteilen) zuordnen, maximal jedoch in Höhe von 15% (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 13%) des Gewinnes der jeweiligen betrieblichen Einkunftsquelle.

Der Grundfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen pro Veranlagungsjahr nur einmal zu. Enden in einem Veranlagungsjahr mehrere Wirtschaftsjahre (zB ein abweichendes Wirtschaftsjahr und ein Rumpfwirtschaftsjahr) mit einerseits positivem und andererseits negativem Ergebnis, sind diese zu saldieren. Dies gilt analog dazu auch für jene Fälle, in denen mehrere Wirtschaftsjahre zu positiven Ergebnissen in einem Veranlagungsjahr führen.

Bei Mitunternehmerschaften steht der Grundfreibetrag entsprechend dem Gewinnanteil zu; soweit einzelne Mitunternehmer andere betriebliche Einkunftsquellen besitzen, kann sich daraus ebenfalls nur ein Grundfreibetrag von insgesamt höchstens **4.950 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 4.500 Euro; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 3.900 Euro)** pro Person und Veranlagungsjahr ergeben.

Rz 3713 wird geändert (PrAG 2024):

3713

Der Grundfreibetrag erhöht sich um einen "investitionsbedingten Gewinnfreibetrag": Innerhalb des Höchstbetrages von **46.400 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.950 Euro; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.350 Euro)** berechnet sich das maximale Ausmaß der Erhöhung aus der Anwendung der gestaffelten Sätze auf die **33.000 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 30.000 Euro)** übersteigende Bemessungsgrundlage. Voraussetzung dafür ist, dass die Erhöhung zur Gänze durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt ist.

Das Ausmaß der Erhöhung ist somit zweifach limitiert, und zwar mit

- dem Betrag, der sich aus der Anwendung der gestaffelten Prozentsätze auf die **330.000 Euro** übersteigende Bemessungsgrundlage ergibt, sowie

- der Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter.

Der niedrigere Betrag stellt den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag dar.

Rz 3715 wird geändert (PrAG 2024):

3715

Bei mehreren begünstigungsfähigen Einkunftsquellen (Betrieben einschließlich Mitunternehmeranteilen) kann der Steuerpflichtige frei entscheiden, welcher betrieblichen Einkunftsquelle bzw. welchen betrieblichen Einkunftsquellen und gegebenenfalls in welchem Ausmaß er den Grundfreibetrag zuordnet (höchstens aber 15% des jeweiligen Betriebsgewinnes, maximal **4.950 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 4.500 Euro; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 13%, maximal 3.900 Euro)**). Unterbleibt eine Zuordnung, erfolgt die Aufteilung nach dem Verhältnis der Gewinne.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erzielt im Jahr 2024 im Gewerbebetrieb A einen Gewinn von 40.000 Euro € und im Gewerbebetrieb B einen Gewinn von 10.000 Euro €. In Betrieb B werden begünstigte Wirtschaftsgüter in Höhe von 1.000 Euro € angeschafft. Der Grundfreibetrag von insgesamt 4.950 4.500 Euro € kann vom Steuerpflichtigen zB zur Gänze dem Betrieb A zugeordnet werden (siehe a). Der Steuerpflichtige könnte auch beispielsweise 3.450 3.000 Euro € dem Betrieb A und 1.500 Euro € (= Maximalbetrag für Betrieb B) dem Betrieb B zuordnen (siehe b); dies wäre allerdings – ebenso wie wenn er eine Zuordnung unterlässt – nachteilig (siehe c).

a) Zuordnung zur Gänze zum Betrieb A:

	Betrieb A	Betrieb B
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	40.000	10.000
Maximaler Gewinnfreibetrag ¹⁾	5.860 5.800	1.300
Investitionen begünstigte WG	-	1.000
Grundfreibetrag	4.950 4.500	0
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	0	1.000
Gewinnfreibetrag insgesamt	4.950 4.500	1.000
Gewinn endgültig	35.050 35.500	9.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	44.050 44.500	

¹⁾ Bei 50.000 € Gewinn steht insgesamt ein GFB von **7.160 7.100 €** zu.

b) Zuordnung nach Wahl: Betrieb A **3.450 3.000 €**, Betrieb B 1.500 €:

	Betrieb A	Betrieb B
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	40.000	10.000

<i>Maximaler Gewinnfreibetrag</i>	5.660 5.600	1.500
<i>Investitionen begünstigte WG</i>	-	1.000
<i>Grundfreibetrag</i>	3.450 3.000	1.500
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</i>	0	0 ¹⁾
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt</i>	3.450 3.000	1.500
<i>Gewinn endgültig</i>	36.550 37.000	8.500
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	45.050 45.500	

¹⁾ Kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag, da die Bemessungsgrundlage schon durch den Grundfreibetrag ausgeschöpft wurde.

c) Keine Zuordnung, daher Aufteilung des Grundfreibetrages nach dem Gewinnverhältnis:

	Betrieb A	Betrieb B
<i>Gewinn vor Gewinnfreibetrag</i>	40.000	10.000
<i>Maximaler Gewinnfreibetrag¹⁾</i>	5.728 5.680	1.432 1.420
<i>Investitionen begünstigte WG</i>	-	1.000
<i>Grundfreibetrag¹⁾</i>	3.960 3.600	990 900
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</i>	0	442 520
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt</i>	3.960 3.600	1.432 1.420
<i>Gewinn endgültig</i>	36.040 36.400	8.568 8.580
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	44.608 44.980	

¹⁾ Aufteilung im Verhältnis der Gewinne (80% : 20%).

Rz 3729 wird geändert (AbgÄG 2023):

3729

Rechtslage bis zur Veranlagung 2022:

Für die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages sieht [§ 10 Abs. 7 EStG 1988](#) - anders als für den Grundfreibetrag - als weitere Voraussetzung den Ausweis des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in der Steuererklärung vor, und zwar getrennt nach körperlichen Anlagegütern und Wertpapieren. Wird nur die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in der Steuererklärung ausgewiesen, erfolgt die Berücksichtigung des Grundfreibetrages von Amts wegen.

Rechtslage ab Veranlagung 2023:

Abnutzbare Wirtschaftsgüter und Wertpapiere, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind nach [§ 10 Abs. 7 EStG 1988](#) im

Anlageverzeichnis (der Anlagekartei) oder einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen (vgl. Rz 3731).

Rz 3730 wird geändert (AbgÄG 2023):

3730

Rechtslage bis zur Veranlagung 2022:

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 Einkommensteuer- 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 Beschwerdefrist 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.

Rechtslage ab Veranlagung 2023:

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 Einkommensteuer- oder Feststellungsbescheides ([§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#)) möglich (vgl. Rz 7511a).

Rz 3731 wird geändert (AbgÄG 2023):

3731

Rechtslage bis zur Veranlagung 2022:

Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) (siehe Rz 3732) und Wertpapiere gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) (siehe Rz 3733) auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen

vorzulegen. Eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich. Wirtschaftsgüter, die im Verzeichnis nicht enthalten sind, können nach Eintritt der erstmaligen Rechtskraft nicht (mehr) zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.

Rechtslage ab Veranlagung 2023:

Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind im Anlageverzeichnis oder im gesonderten Verzeichnis auszuweisen. In diesen Verzeichnissen ist für jeden Betrieb auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Die Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich. Wirtschaftsgüter, die im Verzeichnis nicht enthalten sind, können nach Eintritt der Rechtskraft nicht (mehr) zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden ([§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#)).

Rz 3747 wird geändert (PrAG 2024):

3747

Bei Mitunternehmerschaften können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch **46.400** ~~45.950~~ Euro für die gesamte Mitunternehmerschaft (**vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.950 Euro**; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.350 Euro), sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Die Aufteilung auf mehrere Gesellschafter hat nach Maßgabe des Anteils am steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft, somit nach Maßgabe des gesellschaftsvertraglich zustehenden Gewinnanteiles unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu erfolgen. Der Gewinnfreibetrag ist daher auf jene Gesellschafter, die positive steuerliche Beteiligungseinkünfte erzielen, entsprechend ihrer prozentuellen steuerlichen Gewinnbeteiligung aufzuteilen.

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

Gehört der Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen eines Betriebes eines Steuerpflichtigen, ist die Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nur im Rahmen der Gewinnermittlung dieses Betriebes möglich. Ergibt sich insgesamt ein Gewinn, teilt der darin enthaltene Gewinnanteil das Schicksal der betrieblichen Bemessungsgrundlage. Ergibt sich nach Verrechnung des Gewinnanteiles insgesamt ein Verlust, ist auch der Gewinnanteil vom Freibetrag ausgeschlossen.

Beispiel:

1. A ist mit 50%, B und C jeweils mit 25% am Gewinn und am Vermögen der ABC-OG (in der Folge: MU) beteiligt, die einen unternehmensrechtlichen Gewinn von 160.000 € erzielt. Von der MU werden begünstigte Wirtschaftsgüter (WG) im Wert von 8.000 € angeschafft. C hat im Sonderbetriebsvermögen begünstigte Wertpapiere in Höhe von 3.000 € angeschafft.
2. A hat zudem ein Einzelunternehmen (EU) und erzielt dort einen Gewinn von 240.000 €. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 35.000 € angeschafft. Er ordnet den Grundfreibetrag im Höchstmaß dem MU-Anteil zu.
3. B hält den Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens und erzielt in diesem Betrieb einen Gewinn von 175.000 €, insgesamt somit von 215.000 €. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 16.000 € angeschafft.
4. C hat neben seiner Beteiligung keine betrieblichen Einkünfte.

	A	B	C	
<i>Anteiliger Gewinn aus der MU</i>	80.000	40.000	40.000	160.000
<i>Davon maximaler Gewinnfreibetrag aus MU</i>	10.730 10.700	5.365 5.350	5.365 5.350	21.460 21.400
<i>Begünstigte WG in MU</i>	4.000	2.000	5.000 ¹⁾	
<i>MU-Anteil im Betriebsvermögen?</i>	Nein	Ja	Nein	
<i>Grundfreibetrag</i>	2.475 2.250 ²⁾	0 ³⁾	1.237,5 1.125 ⁴⁾	
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag aus MU</i>	4.000	0 ³⁾	4.127,5 4.225 ⁵⁾	
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt aus MU</i>	6.475 6.250	0	5.365 5.350	
<i>Steuerliches Ergebnis aus der MU</i>	73.525 73.750	40.000	34.635 34.650	
<i>Gewinn des EU</i>	240.000	215.000 ⁶⁾	-	
<i>Davon maximaler Gewinnfreibetrag</i>	26.820 ⁷⁾ 27.900	26.390 26.150	-	
<i>Begünstigte WG</i>	35.000 ⁷⁸⁾	18.000 ⁸⁹⁾	-	
<i>Grundfreibetrag</i>	2.475 2.250 ⁹¹⁰⁾	4.950 4.500	-	

<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag EU</i>	24.345 25.650 ⁴⁰¹¹⁾	18.000	-	
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt EU</i>	26.820 27.900	22.950 22.500	-	
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt MU + EU</i>	33.295 34.150	22.950 22.500	5.365 5.350	

¹⁾ 2.000 anteilig aus MU und 3.000 im Sonderbetriebsvermögen.

²⁾ Maximale Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag aufgrund des Gewinnanspruchs 50% von 330.000 = **16.500** ~~15.000~~, davon 15%.

³⁾ MU-Anteil im Betriebsvermögen, daher Berücksichtigung auf Ebene des Einzelunternehmens.

⁴⁾ Maximale Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag aufgrund des Gewinnanspruchs 25% von 330.000 = **8.250** ~~7.500~~, davon 15%.

⁵⁾ Der Maximalbetrag errechnet sich in diesem Fall wie folgt: maximal anteiliger Gewinnfreibetrag minus anteiligem Grundfreibetrag (**5.365** ~~5.350~~ – **1.237,5** ~~1.125~~).

⁶⁾ einschließlich der 40.000 Gewinntangente aus der MU.

⁷⁾ **2.475** (~~16.500*~~) x 15%) + 18.850 (145.000 x 13%) + 5.495 (240.000 – 16.500 – 145.000 =
78.500 x 7%) = **26.820**

^{*}) Noch nicht ausgeschöpfte Berechnungsgrundlage für Grundfreibetrag.

⁷⁸⁾ im EU.

⁸⁹⁾ 2.000 aus MU und 16.000 aus EU.

⁹¹⁰⁾ Noch nicht ausgeschöpfter Grundfreibetrag (**4.950** ~~4.500~~ abzüglich **2.475** ~~2.250~~ aus Mitunternehmerschaft).

⁴⁰¹¹⁾ **28.140** ~~27.900~~ abzüglich "verbrauchter" Grundfreibetrag **2.475** ~~2.250~~.

Rz 3748 wird geändert (PrAG 2024):

3748

Bei Mitunternehmerschaften ist der den einzelnen Mitunternehmern zuzuordnende Gewinnfreibetrag wie folgt zu ermitteln:

1. Aufteilung des Grundfreibetrages entsprechend dem Gewinnanteil.
2. Aufteilung des möglichen investitionsbedingten Gewinnfreibetrages nach dem Gewinnanteil.
3. Prüfung, ob der mögliche investitionsbedingte Gewinnfreibetrag vermögensmäßig durch dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnende Wirtschaftsgüter (im gemeinschaftlichen Vermögen und/oder Sonderbetriebsvermögen) gedeckt ist. Dabei sind im Gesellschaftsvermögen stehende Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern entsprechend ihrer Vermögensbeteiligung zuzurechnen. Mangels Vermögensbeteiligung kann einem

reinen Arbeitsgesellschafter kein Anteil an begünstigungsfähigen Investitionen des gemeinschaftlichen Betriebsvermögens zugerechnet werden; Arbeitsgesellschafter können einen Freibetrag daher nur insoweit in Anspruch nehmen, als dieser durch Investitionen im Sonderbetriebsvermögen des Arbeitsgesellschafters gedeckt ist. Ein von einem Mitunternehmer nicht ausgenützter oder ausnützbarer Freibetrag kann von den anderen Mitunternehmern nicht genutzt werden.

Beispiel:

An der ABC-OG sind A mit 25%, B mit 35% und C mit 40% gewinnbeteiligt. Die Vermögensbeteiligung beträgt: A: 10%, B: 15% und C 75%.

Im Jahr 1 wurden folgende (begünstigte) Wirtschaftsgüter (WG) angeschafft:

WG	AK in €	Anteil A	Anteil B	Anteil C
WG 1	34.000	3.400	5.100	25.500
WG 2	27.000	2.700	4.050	20.250
WG 3	4.500	450	675	3.375
WG 4	900	90	135	675
WG 5	650	65	97,50	487,50
Gesamt	67.050	6.705	10.057,50	50.287,50

Die ABC-OG erzielt einen steuerlichen Gewinn von 115.000 €, davon entfallen - entsprechend der vertraglichen Gewinnaufteilung - auf A 28.750 €, auf B 40.250 € und auf C 46.000 €.

Den Mitunternehmern sind folgende Grundfreibeträge zuzuordnen:

	Gewinnanteil	Grundfreibetrag ¹⁾	Möglicher investitionsbedingter Gewinnfreibetrag ²⁾	Vermögensdeckung
A	28.750,00	1.237,50 1.125,00	2.665,00 2.762,50	6.705,00
B	40.250,00	1.732,50 1.575,00	3.731,00 3.867,50	10.057,50
C	46.000,00	1.980,00 1.800,00	4.264,00 4.420,00	50.287,50

¹⁾ (15% von 330.000) x Gewinnanteil

²⁾ (13% von ~~m~~ 82.000³⁾ x Gewinnanteil) abzüglich Grundfreibetrag

³⁾ = 115.000 – 33.000

Von den Mitunternehmern werden folgende Gewinnfreibeträge in Anspruch genommen:

	A	B	C
Grundfreibetrag	1.237,50 1.125,00	1.732,50 1.575,00	1.980,00 1.800,00
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag			

<i>WG 1</i>	-	3.731,00 3.867,50	-
<i>WG 2</i>	2.665,00 2.700,00	-	4.264,00 4.420,00
<i>WG 3</i>	- 62,50	-	-
<i>WG 4, 5</i>	-	-	-
<i>Gesamter investitionsbedingter Gewinnfreibetrag</i>	2.665,00 2.762,50	3.731,00 3.867,50	4.264,00 4.420,00
<i>Gesamter Gewinnfreibetrag</i>	3.902,50 3.887,50	5.463,50 5.442,50	6.244,00 6.220,00

Rz 3749 wird geändert (PrAG 2024):

3749

Ergibt sich im Einkommensteuerverfahren, dass das Höchstausmaß des Grundfreibetrages überschritten wurde, weil der Grundfreibetrag im Rahmen verschiedener Gewinnfeststellungsverfahren in einem insgesamt den Betrag von **4.950 Euro (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 4.500 Euro; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 3.900 Euro)** übersteigenden Ausmaß berücksichtigt worden ist, muss der Grundfreibetrag auf das Höchstausmaß zurückgeführt werden. Sollte wegen der Höchstbetragsüberschreitung eine Änderung eines Gewinnfeststellungsverfahrens erforderlich sein, stellt die Tatsache, dass sich das Überschreiten des Höchstbetrages aus einem anderen Verfahren ergibt, ein rückwirkendes Ereignis gemäß [§ 295a BAO](#) in Bezug auf das betreffende Feststellungsverfahren dar. Kann die Höchstbetragsüberschreitung nicht bereits im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens durch Kürzung des geltend gemachten Grundfreibetrages berücksichtigt werden, ist dem Steuerpflichtigen mittels Vorhaltes die Höchstbetragsüberschreitung zur Kenntnis zu bringen; er ist weiters aufzufordern, bekannt zu geben, im Rahmen welchen Feststellungsverfahrens eine Minderung des Grundfreibetrages eintreten soll. Aufgrund der Entscheidung des Steuerpflichtigen ist sodann das betreffende Feststellungsverfahren gemäß [§ 295a BAO](#) zu ändern. Der geänderte Gewinnanteil ist sodann der Einkommensteueranlagung zu Grunde zu legen.

Rz 3751 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

3751

Wird eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen **gehalten**, gilt:

- [...]

Rz 3806 wird die Unterüberschrift 9.2.2.1 vorangestellt und geändert (Verweisanpassung):

9.2.2.1 Allgemeines

3806

Der Investitionsfreibetrag beträgt 10% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist, erhöht sich der Investitionsfreibetrag um 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und beträgt daher insgesamt 15% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (**siehe dazu Rz 3808 ff.**).

In Zusammenschau mit dem Investitionshöchstbetrag von 1.000.000 Euro (siehe Rz 3810) ergibt sich aufgrund des Investitionsfreibetrages daher höchstens ein zusätzlicher Betriebsausgabenabzug von 100.000 (10%) bzw. 150.000 Euro (15%) pro Wirtschaftsjahr.

Rz 3808 wird die Abschnittsüberschrift 9.2.2.2 vorangestellt und geändert (Öko-IFB-VO):

9.2.2.2 Wirtschaftsgüter, die dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen sind ([Öko-IFB-VO](#))

3808

Die dem Bereich Ökologisierung zuzuordnenden **Wirtschaftsgüter werden abschließend in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung für Zwecke des Investitionsfreibetrags dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist ([Öko-IFB-VO](#)), BGBl. II Nr. 155/2023, genannt. Die [Öko-IFB-VO](#) ist für Anschaffungen und Herstellungen nach dem 31.12.2022 anzuwenden ([§ 3 Abs. 1 Öko-IFB-VO](#)). ~~Investitionen werden im Wege einer noch zu erlassenden Verordnung näher festgelegt.~~**

Für die in [§ 1 Abs. 2 Z 1 bis 7 Öko-IFB-VO](#) genannten Wirtschaftsgüter kann ein erhöhter Investitionsfreibetrag von 15% (Öko-IFB) geltend gemacht werden. Die darin genannten Wirtschaftsgüter können dabei allgemein in zwei Kategorien unterteilt werden:

- **Wirtschaftsgüter, bei denen abstrakt an die Gewährung einer Direktförderung des Bundes angeknüpft wird ([§ 1 Abs. 2 Z 1 und Z 4 lit. a Öko-IFB-VO](#)); siehe dazu Rz 3808a. In diesen Fällen sind die Regelungen des [§ 2 Öko-IFB-VO](#) zur Plausibilisierung der inhaltlichen Fördervoraussetzungen zu beachten, sollte eine Förderung nicht beantragt oder aus formalen Gründen nicht gewährt werden; siehe dazu Rz 3808b.**
- **Wirtschaftsgüter, die unmittelbar in der [Öko-IFB-VO](#) genannt werden ([§ 1 Abs. 2 Z 2 , Z 3, Z 4 lit. b sowie Z 5 bis Z 7](#)); siehe dazu Rz 3808c.**

Nach Rz 3808 werden die Rz 3808a bis 3808c neu eingefügt (Öko-IFB-VO):

3808a

Für die in [§ 1 Abs. 2 Z 1 sowie Z 4 lit. a Öko-IFB-VO](#) genannten Wirtschaftsgüter setzt die Inanspruchnahme des Öko-IFB die Gewährung einer Direktförderung voraus. Dabei sind wiederum zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

- [§ 1 Abs. 2 Z 1 Öko-IFB-VO](#) betrifft Wirtschaftsgüter, für die eine Umweltförderung des Bundes gewährt wird. Ein Öko-IFB steht danach für Wirtschaftsgüter zu, auf die das [Umweltförderungsgesetz](#) (UFG) oder das [Klima- und Energiefondsgesetz](#) (KLI.EN-FondsG) in der jeweils geltenden Fassung anwendbar ist und für die von der zuständigen Förderstelle – der Kommunalkredit Public Consulting GmbH (KPC) – eine Förderung gewährt wird. Darunter fallen unter anderem Anschaffungen und Herstellungen im Bereich der Wasserwirtschaft, der Altlastensanierung und des Flächenrecyclings, wie zB die Errichtung von Anlagen zur betrieblichen Abwasserreinigung, Abfallbehandlung oder Altlastensanierung. Das [UFG](#) umfasst jedoch auch die Anschaffung oder Herstellung von bestimmten klimafreundlichen Heizungen, für die gemäß [§ 11 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) ein Investitionsfreibetrag auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn diese Teil des Gebäudes sind (siehe dazu näher Rz 3817).
- [§ 1 Abs. 2 Z 4 lit. a Öko-IFB-VO](#) betrifft Wirtschaftsgüter zur Verlagerung des Güterverkehrs auf die Schiene. Ein Öko-IFB steht danach für Wirtschaftsgüter zu, die der Verlagerung des Güterverkehrs auf die Schiene dienen und für die durch die zuständige Förderstelle – die Schieneninfrastruktur-Dienstleistungsgesellschaft mbH (SCHIG) – eine Förderung nach den einschlägigen Förderprogrammen des Bundes gewährt wird. Als solche kommen das Programm für die Unterstützung des Ausbaus von Anschlussbahnen sowie von Umschlagsanlagen des Intermodalen Verkehrs, SA. 104987 (2022/N) oder das Investitionsförderprogramm Kombinierter Güterverkehr, SA. 60132 (2021/N) in Betracht.

Die Gewährung einer Direktförderung nach dem [UFG](#) oder [KLI.EN-FondsG](#) oder nach den Förderprogrammen des Bundes zur Verlagerung des Güterverkehrs auf die Schiene dienen nur der abstrakten Bestätigung hinsichtlich der Zuordenbarkeit des Wirtschaftsgutes zum Bereich Ökologisierung. Die Beurteilung der allgemeinen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages sowie die Ermittlung der für den Investitionsfreibetrag maßgeblichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten obliegt dem zuständigen Finanzamt.

Sowohl im Anwendungsbereich von [§ 1 Abs. 2 Z 1 Öko-IFB-VO](#) (Förderung nach [UFG](#) oder [KLI.EN-FondsG](#)) als auch von [§ 1 Abs. 2 Z 4 lit. a Öko-IFB-VO](#) (Förderung zur Verlagerung

des Güterverkehrs auf die Schiene) gilt eine Förderung für Zwecke des Öko-IFB auch dann als gewährt, wenn von der zuständigen Förderstelle zwar (noch) keine Förderung gewährt wurde, aber eine Förderzusage vorliegt. Wurde vom Steuerpflichtigen auf Basis der Förderzusage im Rahmen der Veranlagung bereits ein Öko-IFB berücksichtigt, wird aber entgegen der Förderzusage letztlich keine Förderung gewährt, weil die inhaltlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Förderung nicht vorliegen, gilt dies als rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO \(§ 1 Abs. 3 Öko-IFB-VO\)](#). Der geltend gemachte Investitionsfreibetrag ist folglich rückgängig zu machen. Wird eine Förderung hingegen nicht aus inhaltlichen, sondern aus rein formalen Gründen nicht gewährt, ist dies für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages unschädlich, wenn eine Plausibilisierung der inhaltlichen Fördervoraussetzungen nach Maßgabe von [§ 2 Öko-IFB-VO](#) erfolgt und dadurch eine Zuordnung zum Bereich Ökologisierung dargelegt wird (siehe dazu Rz 3808b).

3808b

Wurde im Anwendungsbereich von [§ 1 Abs. 2 Z 1](#) (Förderung nach [UFG](#) oder [KLI.EN-FondsG](#)) oder von [§ 1 Abs. 2 Z 4 lit. a Öko-IFB-VO](#) (Förderung zur Verlagerung des Güterverkehrs auf die Schiene) eine Förderung durch die jeweilige Förderstelle (KPC oder SCHIG) aus verschiedensten formalen Gründen nicht gewährt (zB weil die Antragsfrist für die Förderung vom Steuerpflichtigen versäumt wurde oder die Fördergelder bereits ausgeschöpft sind), ist die Regelung des [§ 2 Öko-IFB-VO](#) zu beachten. Danach kann – um den erhöhten Investitionsfreibetrag für die jeweilige Anschaffung oder Herstellung dennoch in Anspruch nehmen zu können – das Vorliegen der inhaltlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung der Förderung im Auftrag des Steuerpflichtigen plausibilisiert werden. Die Plausibilisierung kann sich auf eine kurSORische, dh. "grobe" Prüfung der wesentlichen Förderkriterien beschränken. Für die Vornahme einer solchen Plausibilisierung kommen in Frage:

- Dritte fachkundige Personen mit einschlägigem Fachgebiet; dazu zählt entweder ein Ziviltechniker, ein Ingenieurbüro oder ein allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger.
- Die jeweilige Förderstelle (KPC oder SCHIG). Die Vornahme der Plausibilisierung durch die KPC oder SCHIG erfolgt für den Steuerpflichtigen unentgeltlich, kann jedoch aufgrund der zeitlichen Befristung ([§ 3 Abs. 2 Öko-IFB-VO](#)) letztmalig für Anschaffungen und Herstellungen vor dem 1.1.2026 beantragt werden. Die Plausibilisierung durch KPC oder SCHIG muss längstens drei Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der jeweiligen Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes vom Steuerpflichtigen beantragt werden ([§ 2 Abs. 2 Öko-IFB-VO](#)).

Im Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2 Z 1 Öko-IFB-VO (Förderung nach UFG oder KLI.EN-FondsG) kann darüber hinaus für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von höchstens 50.000 Euro die Plausibilisierung der inhaltlichen Fördervoraussetzungen auch durch den Steuerpflichtigen selbst erfolgen (§ 2 Abs. 3 Öko-IFB-VO); eine Plausibilisierung durch fachkundige Dritte oder die zuständige Förderstelle KPC ist diesfalls nicht erforderlich. Stattdessen ist auf Verlangen des zuständigen Finanzamtes durch den Steuerpflichtigen selbst glaubhaft zu machen, dass die inhaltlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer Förderung nach dem UFG oder KLI.EN-FondsG zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des jeweiligen Wirtschaftsgutes erfüllt waren. Dadurch haben Steuerpflichtige die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Öko-IFB auch dann, wenn eine Direktförderung nach dem UFG oder KLI.EN-FondsG nicht beantragt oder eine Plausibilisierung durch die KPC durch den Steuerpflichtigen nicht innerhalb der 3-monatigen Frist beantragt wurde. Die beträgliche Grenze von 50.000 Euro ist wirtschaftsgutbezogen anzuwenden und bezieht sich auch bei Aktivierung von Teilanschaffungs- oder Teilherstellungskosten stets auf die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines einzelnen Wirtschaftsgutes.

3808c

Abseits der Anknüpfung an die Gewährung einer Direktförderung kann für folgende Wirtschaftsgüter ein Öko-IFB in Anspruch genommen werden:

- Wirtschaftsgüter im Bereich der (aktiven) Mobilität: Emissionsfreie Fahrzeuge ohne Verbrennungsmotor, E-Ladestationen, Wasserstofftankstellen (§ 1 Abs. 2 Z 2 lit. a bis c Öko-IFB-VO) sowie Fahrräder (§ 1 Abs. 2 Z 3 Öko-IFB-VO):
 - Zu den emissionsfreien Fahrzeugen ohne Verbrennungsmotor (lit. a) zählen: Elektro-Kraftfahrzeuge (Battery Electric Vehicles, BEV; siehe zu den Elektrofahrzeugen und zur Berücksichtigung der Luxustangente auch Rz 3817), Brennstoffzellenfahrzeuge (Fuel Cell Electric Vehicles, FCEV) sowie E-Sonderfahrzeuge (BEV oder FCEV) wie beispielsweise E-Stapler, E-Baumaschinen, E-Bagger, E-Traktoren, E-Radlader, E-Reach-Stacker, E-Erntemaschinen, E-Schiffe, E-Boote, E-Fähren, E-Flugzeuge, E-Flugzeug-Schlepper, E-Pistenraupen, E-Karts, E-Motorschlitten, E-Raupenfahrzeuge, E-Fahrzeuge für Streu- oder Schneeräumarbeiten, E-Eismaschinen, E-Hoftracs, E-Quads, E-Baustellenkipper, E-Abfallsammelfahrzeuge, E-Mischwagen, E-Pumpwagen, E-Kranwagen, E-Fahrzeuge für Straßen- und Kanalreinigung, E-Kehrmaschinen, E-Einsatzfahrzeuge, E-Bestattungsfahrzeuge, E-Leiterfahrzeuge, E-Pannen- und Abschleppfahrzeuge. Hintergrund der Aufzählung ist, dass es bei den genannten Fahrzeugen jeweils eine mit fossilen Brennstoffen betreibbare Alternative gibt, sodass mit dem Öko-IFB die

Anschaffung und Herstellung von emissionsfreien Alternativen gefördert werden soll.

- Zu den E-Ladestationen (lit. b) zählen Ladestationen, an denen ausschließlich Strom aus erneuerbaren Energieträgern als Antriebsenergie für Elektrofahrzeuge erhältlich ist (Normalladen, beschleunigtes Laden, Schnellladen). Dazu zählen auch nicht öffentlich zugängliche E-Ladestationen (wie insbesondere innerbetriebliche Ladestationen) inklusive intelligente Ladekabel (sog. „Wallboxen“).
 - Zu den Wasserstofftankstellen (lit. c) zählen Tankstellen, an denen ausschließlich Wasserstoff aus erneuerbaren Energieträgern als Antriebsenergie für Brennstoffzellenfahrzeuge erhältlich ist. Dazu zählen auch nicht öffentlich zugängliche Wasserstofftankstellen.
 - Neben Fahrrädern kann ein Öko-IFB auch für Transporträder und Spezialfahrräder, jeweils mit und ohne Elektroantrieb, sowie für Fahrradanhänger ([§ 1 Abs. 2 Z 3 Öko-IFB-VO](#)) geltend gemacht werden.
- Wirtschaftsgüter zur Verlagerung von Güterverkehr auf die Schiene betreffend Rollendes Material für den Schienengüterverkehr (insbesondere Güterwaggons sowie sonstige Schienenfahrzeuge für den Güterverkehr, die elektrisch bzw. emissionsfrei ohne Verbrennungsmotor betrieben werden; [§ 1 Abs. 2 Z 4 lit. b Öko-IFB-VO](#)). Können die Wirtschaftsgüter hingegen mit fossiler Energie betrieben werden, steht nicht der erhöhte Investitionsfreibetrag, sondern der reguläre Investitionsfreibetrag von 10% zu (vgl. [§ 1 Abs. 2 Z 8 Fossile Energieträger-Anlagen-VO](#); siehe Rz 3818).
 - Stromerzeugung ([§ 1 Abs. 2 Z 5 Öko-IFB-VO](#)), Stromspeicherung ([§ 1 Abs. 2 Z 6 Öko-IFB-VO](#)) und Erzeugung von Wasserstoff ([§ 1 Abs. 2 Z 7 Öko-IFB-VO](#)) jeweils im Zusammenhang mit erneuerbaren Quellen:
 - Wirtschaftsgüter zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Quellen gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 13 EAG](#) idgF – wie insbesondere Wasser, Sonne oder Wind –, die in der Herkunftsachseisdatenbank der Regulierungsbehörde E-Control gemäß [§ 81 EAG](#) registriert sind ([§ 1 Abs. 2 Z 5 Öko-IFB-VO](#)). Darunter fallen beispielsweise Photovoltaikanlagen oder Windräder. Wird bei derartigen Wirtschaftsgütern vom Wahlrecht zur Aktivierung von Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ([§ 11 Abs. 4 EStG 1988](#)) Gebrauch gemacht, steht der Öko-IFB bereits hinsichtlich der aktivierten Teilbeträge zu, auch wenn die Registrierung in der Herkunftsachseisdatenbank erst bei Fertigstellung erfolgt. [§ 1 Abs. 2 Z 5 Öko-IFB-VO](#) ist analog auch auf Erweiterungsinvestitionen in abstrakt gemäß [EAG](#) begünstigte Anlagen anwendbar, auch wenn für derartige Anlagen nach den auf sie anwendbaren Rechtsvorschriften noch keine – wie nunmehr im EAG für derartige Neuanlagen vorgesehene – Registrierungspflicht bei Fertigstellung bestand. Folglich

- kann auch für Erweiterungsinvestitionen in Anlagen, die noch dem [Ökostromgesetz 2012](#) unterliegen (zB Windräder für bestehende Windparks), der Öko-IFB zustehen.
- Wirtschaftsgüter zur Erzeugung von Biomethan ([§ 1 Abs. 2 Z 5 Öko-IFB-VO](#)).
 - Anlagen zur Speicherung von Strom in Form eines stationären Systems, das elektrische Energie (zB auf elektrochemischer Basis) aus erneuerbaren Quellen gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 13 EAG idgF](#) (wie insbesondere Wasser, Sonne oder Wind) in Akkumulatoren aufnimmt und für eine zeitlich verzögerte Nutzung wieder zur Verfügung stellt. Derartige Anlagen dienen somit der „Zwischenspeicherung“ des gewonnenen Stroms für eine spätere, vom Zeitpunkt der Erzeugung des Stroms losgelöste Nutzung.
 - Wirtschaftsgüter zur Erzeugung von Wasserstoff aus erneuerbaren Quellen gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 13 EAG idgF](#).

Vor Rz 3809 wird die Abschnittsüberschrift 9.2.2.3 eingefügt:

9.2.2.3 Ermittlung des Investitionshöchstbetrages

Rz 3817 wird geändert (BGBl. I Nr. 31/2023):

3817

Der Katalog der vom Investitionsfreibetrag ausgenommenen Wirtschaftsgüter nach [§ 11 Abs. 3 EStG 1988](#) orientiert sich an den gemäß [§ 7 Abs. 1a Z 1 EStG 1988](#) von der degressiven Absetzung für Abnutzung ausgenommenen Wirtschaftsgütern. Für folgende Wirtschaftsgüter kann der Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden:

- Wirtschaftsgüter, die zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Rz 3713) herangezogen werden und bereits dadurch begünstigt sind (siehe auch schon Rz 3805; Z 1). Der Ausschluss vom Investitionsfreibetrag gilt auch dann, wenn die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages lediglich einen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes umfasst.
- Wirtschaftsgüter, für die in [§ 8 EStG 1988](#) ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist, ausgenommen Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer, **Wärmepumpen, Biomassekessel, Fernwärme- bzw. Kältetauscher, Fernwärmeübergabestationen und Mikronetze zur Wärme- und Kältebereitstellung in Zusammenhang mit Gebäuden** (Z 2):
 - Gebäude sind **aufgrund der für sie in § 8 EStG 1988 vorgesehenen Sonderform der Absetzung für Abnutzung** somit von der Inanspruchnahme des neuen Investitionsfreibetrages generell ausgeschlossen (**zur IFB-Tauglichkeit von bestimmten klimafreundlichen Heizanlagen siehe aber Teilstrich 3**). Gleches gilt für

Mieterinvestitionen, wenn sie für sich wie Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters nach den Grundsätzen des [§ 8 EStG 1988](#) abgeschrieben werden (VwGH 24.10.2019, [Ro 2018/15/0013](#)).

- Dem für die degressive Absetzung für Abnutzung geltenden Ausnahmekatalog entsprechend sind auch für Zwecke des Investitionsfreibetrages Kraftfahrzeuge iSd [§ 8 Abs. 6 EStG 1988](#) mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer **IFB-fähigbegünstigt** (Rz 3262; **zur Öko-IFB-Fähigkeit siehe Rz 3808c**). Dies gilt auch, **wenn für Vorführwagen und Tageszulassungen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer erworben werden**. Ebenso sind Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen, IFB-fähig. Für diese dem Investitionsfreibetrag zugänglichen PKW ist die [PKW-Angemessenheitsverordnung](#) („Luxustangente“) zu beachten, sodass der IFB höchstens von Anschaffungskosten iHv 40.000 Euro zu bemessen ist. **Dies gilt auch, wenn für derartige Fahrzeuge der Investitionsfreibetrag durch den wirtschaftlichen Eigentümer im Rahmen von Leasing (durch den Leasinggeber oder den Leasingnehmer) in Anspruch genommen wird.**
- **IFB-tauglich ist weiters die Anschaffung und Herstellung bestimmter klimafreundlicher Anlagen, nämlich von Wärmepumpen, Biomassekesseln, Fernwärme- bzw. Kältetauschern, Fernwärmeübergabestationen und Mikronetzen zur Wärme- und Kältebereitstellung in Zusammenhang mit Gebäuden.** Die genannten Anlagen sind aufgrund von [§ 11 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) somit aufgrund der ausdrücklichen Ausnahmeregelung auch dann IFB-fähig, wenn sie Teil eines Gebäudes sind. Da für derartige Anlagen gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 1 Öko-IFB-VO](#) eine Direktförderung von der KPC gewährt wird, kann dafür der erhöhte Öko-IFB von 15% zustehen (siehe Rz 3808a). Für die Geltendmachung des (erhöhten) Investitionsfreibetrages müssen aber auch die allgemeinen Voraussetzungen für dessen Inanspruchnahme erfüllt sein. Daher muss es sich insbesondere um ein aktivierbares Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens bzw. um aktivierbare Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (des Gebäudes) handeln (siehe zB Rz 6476 zur Umstellung der Wärmeversorgung von Öl, Gas oder einem festen Brennstoff auf Fernwärme); bloße Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen sind einem Investitionsfreibetrag hingegen nicht zugänglich (siehe Rz 6469 zum Austausch von Heizungsinstallationen). Weitere, über die IFB-Fähigkeit hinausgehende Auswirkungen sind mit der für klimafreundliche Anlagen geschaffenen Ausnahmeregelung in [§ 11 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) nicht verbunden; insbesondere ändert sich dadurch nichts an der bisherigen steuerlichen Beurteilung eines Heizsystems als Gebäudebestandteil für Zwecke der Absetzung für Abnutzung.

- Zum IFB berechtigen am Gebäude montierte Photovoltaikmodule, weil es sich dabei um eigenständige Wirtschaftsgüter und nicht um unselbständige Gebäudeteile handelt.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß [§ 13 EStG 1988](#) abgesetzt werden. Wird von der Sofortabschreibungsmöglichkeit nicht Gebrauch gemacht, steht (bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen) ein Investitionsfreibetrag zu (Z 3).
- Unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind; ausgenommen vom Investitionsfreibetrag bleiben jedoch stets jene unkörperlichen Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden (Z 4).
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter (Z 5).
- Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen (Z 6). Vgl. Rz 3818.

Rz 3818 wird geändert (Einarbeitung der aktuellen Rechtslage):

3818

Die aufgrund von [§ 11 Abs. 3 Z 6 EStG 1988](#) erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die vom Investitionsfreibetrag ausgenommenen Anlagen im Zusammenhang mit fossilen Energieträgern ([Fossile Energieträger-Anlagen-VO](#)), BGBI. II Nr. 156/2023, sieht vor, welche Anlagen im Zusammenhang mit fossilen Energieträgern aus ökologischen Gründen generell von der Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages ausgenommen sind. ~~die darin genannten Anlagen in einer noch zu erlassenden Verordnung näher festzulegen.~~

Die [Fossile Energieträger-Anlagen-VO](#) listet die vom Investitionsfreibetrag ausgenommenen Anlagen im Zusammenhang mit fossilen Energieträgern taxativ auf ([§ 1 Abs. 2 Z 1 bis 9 Fossile Energieträger-Anlagen-VO](#)), wobei eine direkte Nutzung nach [§ 1 Abs. 1 Fossile Energieträger-Anlagen-VO](#) immer dann vorliegt, wenn eine technisch-funktionale Verbindung mit der Anlage besteht. Vor diesem Hintergrund umfasst die Aufzählung folgende – vom Investitionsfreibetrag ausgenommene – Anlagen:

- **Energieerzeugungsanlagen, sofern diese direkt mit fossiler Energie betrieben werden können (Z 1).**
- **Anlagen zum Transport und der Speicherung von fossilen Energieträgern, wie insb. Öltanks, Gasleitungen und Tankfahrzeuge (Z 2).**

- Anlagen zur Wärme- oder Kältebereitstellung im Zusammenhang mit Gebäuden, wenn dabei fossile Energieträger genutzt werden können, wie zB Ölkessel oder Gasthermen (Z 3).
- Anlagen zur Erzeugung von Prozesswärme, die fossile Energieträger direkt nutzen, ausgenommen Investitionen in bestehende Anlagen, wenn dadurch eine substantielle Treibhausgasreduktion erzielt wird. Eine für Zwecke der [Fossile Energieträger-Anlagen-VO](#) begünstigende substantielle Treibhausgasreduktion liegt vor, wenn eine Prozessenergie-Einsparung von mehr als 10% oder eine Treibhausgasreduktion von 25.000 t CO₂e pro Jahr im Regelbetrieb erzielt wird (Z 4). Der Begriff Prozesswärme bezeichnet dabei Wärme, die in der Produktion für technische Verfahren wie Trocknen, Schmelzen oder Schmieden benötigt wird (zB in Backöfen).
- Tank- und Zapfanlagen für Treib- und Schmierstoffe sowie Brennstoftanks, wenn diese der Nutzung fossiler Kraft- und Brennstoffe dienen (Z 5).
- Lastkraftwagen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2.2. KFG 1967](#) und Zugmaschinen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 .5. KFG 1967](#), sofern diese direkt mit fossiler Energie betrieben werden können (Z 6). Fossil betreibbare LKW und Zugmaschinen (wie insbesondere Traktoren) sind damit generell – unabhängig von deren Abgasstufe – von der Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages ausgenommen.
- Luftfahrzeuge und Schiffe, sofern diese direkt mit fossiler Energie betrieben werden können (Z 7).
- Selbstfahrende Arbeitsmaschinen und nicht für den Straßenverkehr bestimmte mobile Maschinen und Geräte (Non Road Mobile Machinery), sofern diese direkt mit fossiler Energie betrieben werden können. Ausgenommen – und damit IFB-fähig – sind jedoch Maschinen und Geräte, die der Verlagerung vom Verkehrsträger Straße auf die Schiene dienen und die im Rahmen der Förderprogramme des Bundes gefördert werden (siehe dazu Rz 3808 ff); für diese kann ein Investitionsfreibetrag iHv 10% geltend gemacht werden (Z 8). Bei selbstfahrenden Arbeitsmaschinen gemäß [§ 2 Z 21 KFG 1967](#) handelt es sich um Kraftfahrzeuge, die ihrer Bauart und Ausrüstung nach ausschließlich oder vorwiegend zur Durchführung von – nicht in der Beförderung von Personen oder Gütern auf Straßen bestehenden – Arbeitsvorgängen bestimmt sind. Vom Investitionsfreibetrag ausgenommen sind daher zB (jeweils fossil betreibbare) Bagger, Hubstapler, selbstfahrende Schneepflüge oder Mähdrescher.
- Nicht-kranbare Sattelanhänger (Z 9). "Nicht kranbar" sind jene Sattelanhänger, die nicht per Kran auf den Zug und vom Zug geladen werden können und daher nicht für den Kombinierten Verkehr einsetzbar sind.

Die [Fossile Energieträger-Anlagen-VO](#) ist auf Anschaffungen und Herstellungen nach dem 31.12.2022 anzuwenden ([§ 2 Fossile Energieträger-Anlagen-VO](#)).

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2.6 samt Rz 3829 wird geändert (AbgÄG 2023):

9.2.6 Ausweis und Geltendmachung

3829

Ein bilanzieller Ausweis des Investitionsfreibetrages erfolgt weder unternehmensrechtlich noch steuerrechtlich (anders noch der mit 2001 ausgelaufene IFB); die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages erfolgt außerbilanziell.

~~Voraussetzungen für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages sind:~~

- ~~Der Investitionsfreibetrag wird in der Steuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen.~~
- ~~Bei Wirtschaftsgütern, für die der Investitionsfreibetrag geltend gemacht wird, ist dieser im Anlageverzeichnis bzw. in der Anlagekartei auszuweisen. Die Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen.~~

~~Die Berücksichtigung des Investitionsfreibetrages ist nicht an den Eintritt der (ersten) Rechtskraft gebunden; für Änderungen nach Eintritt der Rechtskraft gelten die allgemeinen Regelungen der BAO.~~

Rechtslage ab der Veranlagung 2023:

Voraussetzung für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages ist gemäß [§ 11 Abs. 6 EStG 1988](#) dessen Ausweis im Anlageverzeichnis (steuerliche Bilanzierer) oder in der Anlagekartei (Einnahmen-Ausgaben-Rechner) bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern, für die der (erhöhte) Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen wird. Die jeweiligen Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides, Feststellungsbescheides oder Körperschaftsteuerbescheides möglich.

Für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages in der Steuererklärung gilt die allgemeine Regelung über die Ausübung von Besteuerungswahlrechten und Anträgen gemäß [§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#) (vgl. Rz 7511a ff).

Rz 3921 wird geändert (Klarstellung):

3921

Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, besteht - wie auch beim Verlustrücktrag - das Wahlrecht, die COVID-19-Rücklage vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 oder vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 zu bemessen ([§ 3 COVID-19-](#)

Verlustberücksichtigungsverordnung). Wird der voraussichtliche negative Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 herangezogen, sind die Bestimmungen über die Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage (Ermittlung, Abzug, Hinzurechnung und Herabsetzung Vorauszahlungen) an Stelle der Jahre 2020 und 2019 auf die Jahre 2021 und 2020 zu beziehen.

Das Wahlrecht, die COVID-Rücklage entweder vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 oder 2021 zu bemessen, besteht nur in Konstellationen, in denen nicht das gesamte Ergebnis des Kalenderjahres 2020 in der Veranlagung 2020 erfasst wird. Wird hingegen das gesamte Ergebnis 2020 ohnedies bereits bei der Veranlagung 2020 erfasst (weil der zunächst abweichende Bilanzstichtag im Jahr 2020 auf den Regelbilanzstichtag verlegt wird), besteht vor dem Sinn und Zweck der Regelung hingegen kein Anwendungsbereich für das Wahlrecht.

Zum abweichenden Wirtschaftsjahr beim Verlustrücktrag siehe Rz 3934.

Rz 4101 wird geändert (AbgÄG 2023):

4101

Die Basispauschalierung ist unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

1. Es werden Einkünfte aus selbständiger Arbeit (freiberufliche Einkünfte, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit) oder Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.
2. Es besteht keine Buchführungspflicht und es werden auch nicht freiwillig Bücher geführt, die eine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermöglichen.
3. Aus der Steuererklärung geht hervor, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht (**bis zur Veranlagung 2022**). **Ab der Veranlagung 2023 stellt dies keine materiell-rechtliche Voraussetzung mehr dar; die Pauschalierung ist aber dennoch in der Steuererklärung geltend zu machen** ([§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#)).

Rz 4116b wird geändert (Judikatur):

4116b

Nehmen Ärzte, die neben nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte gemäß [§ 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988](#) (Sonderklassegebühren) erzielen, hinsichtlich der Sonderklassegebühren das Betriebsausgabenpauschale nach [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) in Anspruch, sind bei den nichtselbständigen Einkünften jene Werbungskosten, die sowohl durch die nichtselbständigen Einkünfte als auch durch die Sonderklassegebühren veranlasst sind, zu kürzen; der Anteil, der auf die Sonderklassegebühren entfällt, wird nämlich bereits durch das Betriebsausgabenpauschale berücksichtigt. Die Kürzung hat nach dem

Einnahmenschlüssel zu erfolgen (Verhältnis der Einnahmen nach § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zu den laufenden steuerpflichtigen nichtselbständigen Einkünften zuzuordnenden Einnahmen [Kennzahl 210 abzüglich Kennzahlen 215 und 220 des Lohnzettels], siehe auch Rz 1094). Aufwendungen für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte sind nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, da sie mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgedeckt sind (vgl. Rz 1528).

Zieht die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge von dem Anteil, der auf den Arzt entfällt, für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt einen "Hausanteil" (wie zB nach § 54 Abs. 3 eOö. KAG 1997) ab und wird dieser Hausanteil als Betriebsausgabe berücksichtigt, steht ein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu (VwGH 22.02.2007, [2002/14/0019](#); VwGH 16.6.2023, [Ra 2021/15/0020 zum Tir KAG](#)). Bei Inanspruchnahme des Betriebsausgabenpauschales nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ist die Betriebsausgabe für den Hausanteil vom Pauschale erfasst. ~~Dies ist ab der Veranlagung 2008 anzuwenden. Für Veranlagungszeiträume vor 2008 bestehen keine Bedenken, wenn in derartigen Fällen das Pauschale auch bei Abzug eines Hausanteils als Betriebsausgabe berücksichtigt wird.~~

Rz 4131 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

4131

Beim Bruttosystem sind sowohl die auf Grund von Lieferungen oder sonstigen Leistungen geschuldete Umsatzsteuer als auch die an andere Unternehmer bezahlte Umsatzsteuer (Vorsteuer) sowie die Umsatzsteuerzahllast anzusetzen. Da das Betriebsausgabenpauschale als Nettogröße anzusehen ist, ist die auf ertragsteuerlich "abpauschalierte" Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer gesondert anzusetzen. Wird im Bereich der Umsatzsteuer die Vorsteuerpauschalierung nach § 14 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Anspruch genommen, ist das Vorsteuerpauschale ebenfalls gesondert als Betriebsausgabe anzusetzen. Im Fall einer unechten Umsatzsteuerbefreiung (zB Kleinunternehmer iSd § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) oder im Fall eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer behandelt wird (siehe UStR 2000 Rz 184), kann ab der Veranlagung 2019 die auf abpauschalierte Betriebsausgaben entfallende - einkommensteuerlich abzugsfähige - Umsatzsteuer nicht in Höhe des rechnerisch ermittelten Vorsteuerpauschales gemäß § 14 UStG 1994 berücksichtigt werden (BFG 18.1.2016, RV/7100168/2016). Es kann nur die auf abpauschalierte Betriebsausgaben entfallende tatsächliche Umsatzsteuer angesetzt werden.

Neben dem Betriebsausgabenpauschale sind somit beim Bruttosystem aus dem Titel der Umsatzsteuer absetzbar:

- sämtliche gesondert absetzbaren Betriebsausgaben einschließlich Umsatzsteuer,

- die auf Anlagenzugänge entfallende Vorsteuer, soweit sie bei Inanspruchnahme des Vorsteuerpauschales nicht vom Vorsteuerpauschale erfasst ist,
- die auf pauschalierte Betriebsausgaben entfallende tatsächliche Umsatzsteuer oder – bei Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung – der **darauf entfallende** Vorsteuerpauschalbetrag).

Rz 4132 wird geändert (Aktualisierung):

4132

Damit wird dem Grundprinzip des [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) Rechnung getragen, wonach die Umsatzsteuer grundsätzlich den Charakter eines durchlaufenden Postens aufzuweisen hat. Dies gewährleistet, dass die Nettomethode und die Bruttomethode jeweils zum selben steuerlichen (Total-)Gewinn führen.

Beispiel:

Aus Gründen einer systematischen Darstellung werden bei den folgenden Angaben und Berechnungen Periodenverschiebungen auf Grund "nachhängender" Umsatzsteuer-Fälligkeiten sowie die besondere ("13.") Umsatzsteuervorauszahlung zum 15. Dezember vernachlässigt.

Einnahmen brutto:

*Warenerlöse usw. **240.000** 2.400.000 (400.000 Umsatzsteuer)*

Ausgaben brutto:

*Waren **144.000** 1.440.000 (240.000 Umsatzsteuer), Anlageninvestitionen (über 1.500 15.000, 10 Jahre ND) 360.000 (60.000 Umsatzsteuer), Löhne, Gehälter samt Nebenkosten 300.000, Sonstige Ausgaben 240.000 (40.000 Umsatzsteuer).*

Zahllast Umsatzsteuer bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

	<i>ohne USt-Pauschalierung</i>	<i>mit USt-Pauschalierung</i>
<i>Geschuldete Ust</i>	<i>400.000</i>	<i>400.000</i>
<i>Vorsteuer Waren</i>	<i>-240.000</i>	<i>-240.000</i>
<i>Vorsteuer Anlagen</i>	<i>-60.000</i>	<i>-60.000</i>
<i>Vorsteuer sonstige Ausgaben</i>	<i>-40.000</i>	<i>-3.600 36.000</i>
<i>Zahllast</i>	<i>60.000</i>	<i>6.400 64.000</i>

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Einkommensteuer-Pauschalierung

Bruttomethode: **240.000** 2.400.000

Umsatz brutto

Wareneinsatz brutto **144.000** 1.440.000

Lohnaufwand 300.000

<i>Zahllast</i>	60.000
	(6.400 64.000 bei USt-Pauschalierung)
<i>Vorsteuer aus Anlageninvestitionen</i>	60.000
<i>Vorsteuer aus pauschalierten Ausgaben</i>	40.000
	(3.600 36.000 bei USt-Pauschalierung)
<i>12% von 200.000 2.000.000</i>	240.000
<i>Summe Betriebsausgaben</i>	214.000 2.140.000
<i>Gewinn</i>	260.000
<i>Nettomethode:</i>	
<i>Umsatz netto</i>	200.000 2.000.000
<i>Wareneinsatz netto</i>	120.000 1.200.000
<i>Lohnaufwand</i>	300.000
<i>12% von 200.000 2.000.000</i>	240.000
<i>Summe Betriebsausgaben</i>	174.000 1.740.000
<i>Gewinn</i>	260.000

Rz 4138 wird geändert (AbgÄG 2023):

4138

Die Verpflichtung, die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nach der in der Steuererklärung vorgesehenen gruppenweisen Gliederung auszuweisen ([§ 44 Abs. 4 EStG 1988](#)), bleibt unberührt. **Bis zur Veranlagung 2022 ist materiell-rechtliche Voraussetzung, dass aus der Steuererklärung muss die Inanspruchnahme der Pauschalierung hervorgehten, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht. Ab der Veranlagung 2023 ist die Pauschalierung gemäß [§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#) in der Steuererklärung geltend zu machen.**

Rz 4139c wird geändert (Klarstellung):

4139c

Rechtslage ab der Veranlagung 2021:

Die Pauschalierung kann angewendet werden, wenn im Veranlagungsjahr die Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) für Kleinunternehmer anwendbar ist oder nur deswegen nicht anwendbar ist, weil

- auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß Z 1 von der Pauschalierung nicht betroffen sind (siehe dazu Rz 4139d) oder
- weil auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) verzichtet wurde (siehe dazu Rz 4139d).

Maßgebend ist somit die Grenze von 35.000 Euro gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) (**siehe auch Rz 4139ea**). Danach bleiben zB Umsätze aus Hilfsgeschäften oder aus der Geschäftsveräußerung außer Ansatz, nicht aber Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren ([§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994](#)) oder Grundstücksumsätze ([§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#)). Ein gemäß [§ 124b Z 348 EStG 1988](#) steuerpflichtiger Umsatzersatz/Ausfallsbonus ieS ist im Rahmen der Anwendung der USt-Befreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) nicht zu berücksichtigen und somit nicht maßgeblich.

Kommt die Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) tatsächlich nicht zur Anwendung, weil ihr eine mit dem Ausschluss des Vorsteuerabzuges verbundene andere Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 UStG 1994](#) vorgeht (zB für Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter oder Ärzte), bleibt die Pauschalierung anwendbar, sofern die Anwendungsvoraussetzungen im Übrigen vorliegen.

Da die Grenze von 35.000 Euro auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abstellt (VwGH 28.10.1998, [98/14/0057](#); UStR 2000 Rz 996), ist für die Frage der Ausschöpfung der Grenze von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen des [UStG 1994](#) auszugehen.

[...]

Rz 4139ea wird geändert (Einfügen einer Überschrift; Klarstellung):

4139ea

Rechtslage ab der Veranlagung 2023:

Für Veranlagungen ab 2023 wurde die Umsatzgrenze des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) für Zwecke der Kleinunternehmerpauschalierung um 5.000 Euro erhöht. Die Pauschalierung kann danach angewendet werden, wenn die Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) für Kleinunternehmer anwendbar ist oder nur deswegen nicht anwendbar ist, weil

1. die Umsatzgrenze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) um nicht mehr als 5.000 Euro überschritten wurde,
2. auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß [§ 17 Abs. 3a Z 1 EStG 1988](#) von der Pauschalierung nicht betroffen sind, und die erhöhte Umsatzgrenze gemäß dem ersten Teilstrich nicht überschritten wurde, oder

3. auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) verzichtet wurde.

Kommt die Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) tatsächlich nicht zur Anwendung, weil ihr eine mit dem Ausschluss des Vorsteuerabzuges verbundene andere Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 UStG 1994](#) vorgeht (zB für Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter oder Ärzte), bleibt die Pauschalierung anwendbar, sofern die Anwendungsvoraussetzungen im Übrigen vorliegen.

[...]

Rz 4139k wird geändert (Klarstellung):

4139k

Betriebsausgabenpauschale – Rechtslage ab der Veranlagung 2021:

Die pauschalen Betriebsausgaben betragen 45% der Betriebseinnahmen ohne Umsatzsteuer (Rz 4139g), höchstens aber 18.900 Euro. Abweichend davon betragen die pauschalen Betriebsausgaben bei einem Dienstleistungsbetrieb (Rz 4139l) 20% der Betriebseinnahmen, höchstens aber 8.400 Euro. **Die Höchstbeträge beziehen sich auf den jeweiligen Betrieb.**

Die Deckelung bewirkt, dass das Pauschale – ungeachtet der Höhe der Betriebseinnahmen – immer nur bis zu jenem Betrag wirkt, der sich durch Anwendung des Pauschalsatzes auf den für die Z 1 maßgebenden höchsten Grenzbetrag ergibt. Bei Maßgeblichkeit eines Umsatzsteuersatzes von 20% kann die Pauschalierung (unter Herausrechnung der Umsatzsteuer) bis zu einem Einnahmenbetrag von 42.000 Euro Anwendung finden. Der Deckel ergibt sich durch Anwendung des Pauschalsatzes von 45% bzw. 20% auf diesen Wert und beträgt sohin 18.900 Euro bzw. 8.400 Euro. Sollten höhere Betriebseinnahmen erzielt werden, greift insoweit das Pauschale nicht mehr.

Rz 4142a wird geändert (Klarstellung):

4142a

Die Einheitswerte aufgrund der Hauptfeststellung zum 1.1.2023 wirken gemäß [§ 20d BewG 1955](#) nicht erst ein Jahr verspätet, sondern rückwirkend unmittelbar zum Hauptfeststellungszeitpunkt (das ist der 1.1.2023). Da jedoch [§ 1 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015](#) auf den 31.12. des Vorjahres abstellt, kommen ~~sie erst die neuen~~ Hauptfeststellungsbescheide für die Beurteilung der Art der Gewinnermittlung (Voll-, Teilpauschalierung oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) frhestens für das Veranlagungsjahr 2024 zur Anwendung.

Soweit die Einkommensteuer pauschal vom Einheitswert abgeleitet wird, finden die neuen Einheitswerte ab der Veranlagung 2023 Anwendung (siehe Rz 4141e).

Rz 4175 wird geändert (Klarstellung):

4175

Durch die Vollpauschalierung sind zB erfasst und daher nicht gesondert als Einnahmen anzusetzen:

- [...]
- Versicherungsentschädigungen der Hagelversicherung für durch Unwetter zerstörte Futterpflanzen und Erzeugnisse aus dem Obst-, Garten- und Weinbau für den Eigenbedarf: diese müssen nicht gesondert als Einnahmen angesetzt werden, soweit ihnen entsprechende Aufwendungen (Ersatzbeschaffung von Futter oder anderen Erzeugnissen) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);
- **Vergütungen der Hagelversicherung oder aus öffentlichen Geldern von Kosten für den Wiederanbau zerstörter Kulturen aufgrund von Hagel, Frost, tierischen Schädlings usw. (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte), soweit ihnen entsprechende Aufwendungen (zB Kosten für Saatgut) gegenüberstehen;**
- **Vergütungen der Hagelversicherung oder aus öffentlichen Geldern nach Viehverlusten (zB Krankheit, Wolfriss) (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte), soweit ihnen entsprechende Aufwendungen (Ersatzbeschaffung von Tieren) gegenüberstehen;**
- [...]
- Die Umstrukturierungsbeihilfe Zucker gemäß [Art. 3 Abs. 6 der VO \(EG\) Nr. 320/2006](#) des Rates betreffend eine befristete Umstrukturierungsregelung für die Zuckerindustrie (zu Erlösen aus der Veräußerung oder Verpachtung des Rübenkontingentes/der Zuckerquote siehe Rz 4180);.
- Ausgleichszulagen für benachteiligte Gebiete (AZ);
- ÖPUL;
- [...]

Rz 4200b wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens, Klarstellung):

4200b

Stellt der Baumbewuchs auf dem veräußerten Grund und Boden keinen Wald iSd [§ 1 Forstgesetz 1975](#) dar, liegt für sich betrachtet kein Betrieb vor. Die Veräußerung des Grund und Bodens führt daher zu privaten Grundstückseinkünften (es sei denn, das Grundstück ist dem Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder eines Gewerbebetriebes zuzuordnen), wobei der Baumbewuchs vom Grundstücksbegriff

mitumfasst ist (siehe Rz 6621). Für die Ermittlung der Einkünfte ist daher der gesamte Veräußerungserlös zu Grunde zu legen.

Ein Wald iSd [**§ 1a Abs. 1 Forstgesetz 1975**](#) ist dann gegeben, wenn die Grundfläche mindestens 1.000 m² beträgt und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht sowie einen forstlichen Bewuchs aufweist. Forstlicher Bewuchs sind Holzgewächse im Sinne des [**Anhangs zum Forstgesetz 1975**](#) (zB Eiche, Buche, Fichte, Tanne usw.). Obstbäume und Ziergehölzer zählen nicht dazu und begründen somit keinen Wald iSd Forstgesetzes 1975. **Nicht als Wald gelten nach § 1a Abs. 5 Forstgesetz 1975 auch Flächen, die im Kurzumtrieb mit einer Umtriebszeit bis zu 30 Jahren genutzt werden, sowie zB Christbaumkulturen (siehe Rz 4196a).**

Rz 4220 wird geändert (Klarstellung):

4220

Als Urprodukte gelten (Aufzählung basierend auf [Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008](#), Abweichungen siehe unten):

1. Fische und Fleisch von sämtlichen landwirtschaftlichen Nutztieren und von Wild (auch gerupft, abgezogen, geschuppt, im Ganzen, halbiert, bei Rindern auch gefünftelt); den Schlachttierkörpern können auch die zum menschlichen Genuss nicht verwendbaren Teile entfernt werden;

[...]

7. Eier, Federn, Haare, Hörner, Geweih, Zähne, Klauen, Krallen, Talg, Honig, Cremehonig, Propolis, Gelee Royal, Blütenpollen, Wachs, Komposterde, Humus, Naturdünger, Mist, Gülle, Rasenziegel, Heu (auch gepresst), Angora- oder Schafwolle (auch gesponnen), Speiseöle (insbesondere aus Sonnenblumen, Kürbis oder Raps), wenn diese bei befugten Gewerbetreibenden gepresst wurden, Samen (tierischen oder pflanzlichen Ursprungs) sowie im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft anfallende Ausgangsprodukte für Medizin, Kosmetik, Farben und dergleichen.

Als Urprodukte gelten weiters Glundner Käse, Räucherkräuter, Pflanzenwässer (Hydrolate; ohne Alkohol), **Weizengrasssaft**, Schilf, Hanfpflanzen und Pollinat, Alpaka- und Lamawolle.

Entgegen [§ 1 Z 6 Urprodukteverordnung](#), BGBl. II Nr. 410/2008, gelten folgende Produkte steuerlich nicht als Urprodukte:

- Rohe Bretter und Balken sowie gefrästes Rundholz.

Es bestehen keine Bedenken, wenn auf Grund der Erweiterung des Urproduktekataloges ein Übergangsgewinn (Übergangsverlust) nicht ermittelt wird, sofern die bisherige Gewinnermittlungsmethode im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beibehalten wird.

Rz 5191 wird geändert (Klarstellung):

5191

Die Grundstücke stellen land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen dar, wenn Flächen einem landwirtschaftlichen (Haupt-)Zweck dienen. Dazu gehören insbesondere:

1. Tierhaltungsbetriebe, welche die mit Modulen versehene Fläche nachhaltig und erwerbsorientiert (keine Hobbynutzung, zB als Geflügelweide) zur Urproduktion beweiden:
 - Eine nachhaltige und erwerbsorientierte Beweidung liegt bei Geflügel jedenfalls vor, wenn mindestens 1.650 Stk. Junghennen bzw. Jungmasthühner, mindestens 660 Stk. Legehennen bzw. Mastputen, mindestens 1.460 Stk. Mastenten oder mindestens 100 Weidegänse je Hektar Photovoltaikfläche (umzäunte Fläche) auf dieser gehalten werden.
 - Bei Haltung anderer Tiere wird man in der Regel (insbesondere bei Schafhaltung) nicht von jenen Reinerträgen aus der Urproduktion und Be- und/oder Verarbeitung ausgehen können, um den landwirtschaftlichen (Haupt-)Zweck zu begründen.
2. Flächen mit Sonderkulturen (zB Weinbau, Obstbau, Beeresträucher), bei denen die Module zB als Überdachung oder als Ersatz für Hagelnetze dienen.
3. Flächen mit unterfahrbaren Modulen, die so hoch (mind. 4,5 m Höhe) montiert sind, dass die gesamte darunterliegende Fläche weiterhin für in der Landwirtschaft verwendete Fahrzeuge gefahrlos benützbar und auf diese Weise für land- und forstwirtschaftliche Zwecke nutzbar ist.
4. Flächen, wo die Module in einer Höhe von mehr als 2 m (Unterkante, **bei nachgeführten, dh. dem Sonnenstand folgenden, Systemen die Horizontalstellung**) montiert oder vertikal (wie ein Zaun) angebracht sind und der Bereich zwischen den Modulreihen traktorbefahrbar ist (normale landwirtschaftliche Standardtechnik, Mindestbreite 6 m lichte Weite, dh. Weite zwischen den Modulflächen, nicht zwischen den Aufständerungen; **bei nachgeführten Systemen ist die max. Durchfahrtslichte bei Bewirtschaftung heranzuziehen**). Die lichte Weite bei Horizontalstellung darf auch bei nachgeführten Systemen 4 m nicht unterschreiten.

Rz 5192 wird geändert (Klarstellung):

5192

Sind die Module – abgesehen von den in Rz 5191 erfassten Fällen – in einer Höhe von höchstens 2 m montiert oder beträgt der Abstand weniger als 6 m lichte Weite (**bei nachgeführten Systemen die max. Durchfahrtslichte bei Bewirtschaftung**), sind die

Grundstücke nur dann land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen, wenn die Modulfläche 25% der Fläche der Gesamtanlage (das ist die Modulfläche zuzüglich der Zwischenräume und einer geringfügigen „Umrandung“) nicht übersteigt. Bei nachgeführten (dem Sonnenstand folgenden) Anlagen ist auf die horizontale Stellung abzustellen.

Rz 5223a wird geändert (AbgÄG 2023):

5223a

Einkommensteuerrechtlich freiberufliche Tätigkeiten sind gemäß § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 auch die Tätigkeiten gemäß § 2 Abs. 2a Z 2 bis 4 FSVG:

- Die Tätigkeit der freiberuflichen Notärzte iSd [§ 49 Abs. 3 Z 26a ASVG](#) (Tätigkeiten als Notarzt im landesgesetzlich geregelten Rettungsdienst, sofern diese Tätigkeit weder den Hauptberuf noch die Hauptquelle der Einnahmen bildet), ~~und~~
- **die Tätigkeit** der freiberuflichen Vertretungsärzte iSd [§ 47a Abs. 4 ÄrzteG 1998](#), die freiberufliche Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 2a ~~Z 2 bzw. Z 3~~ FSVG sind und damit keine Pflichtversicherung nach dem [ASVG](#), sondern eine Pflichtversicherung nach dem [FSVG](#) begründen, **sowie**
- **ab der Veranlagung 2024 die Tätigkeit als Arzt für die Behandlung von Insassen von Justizanstalten gemäß § 2 Abs. 2a Z 4 FSVG** (sofern diese Tätigkeit weder den Hauptberuf noch die Hauptquelle der Einnahmen bildet). ~~stellen gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 auch einkommensteuerrechtlich freiberufliche Tätigkeiten dar.~~

Die durch diese Tätigkeiten erzielten Einkünfte sind daher Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

Rz 5254c wird geändert (Aktualisierung):

5254c

Ein Stipendium stellt wirtschaftlich jedenfalls keinen Einkommensersatz dar, soweit dieses jährlich insgesamt nicht höher ist als die Studienbeihilfe nach Selbsterhalt gemäß [§ 31 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1992](#). Diese beträgt ~~ab derzeit (Stand April September 2023)~~ [97723](#) Euro monatlich (jährliche Indexierung gemäß [§ 32a StudFG 1992](#) ab 1. September eines jeden Jahres, erstmals ab 1. September 2023). Stipendien, die diesen Betrag nicht überschreiten und nicht unter [§ 25 EStG 1988](#) zu subsumieren sind, sind somit nicht steuerbar.

Rz 5570 wird geändert (Klarstellung):

5570

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

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

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

Rz 5659a wird geändert (AbgÄG 2023):

5659a

Wird im Zuge einer Betriebsveräußerung **nach dem 30. Juni 2023** ~~Grund und Boden ein Grundstück~~ entnommen (zB der Veräußerer behält sich ~~den Grund und Boden ein Grundstück~~ zurück), ist nach [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) der Buchwert als Entnahmewert heranzuziehen, wenn ~~der das entnommene Grund und Boden Grundstück~~ im Falle einer gedachten Veräußerung dem besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) unterliege (siehe dazu **und zur Rechtslage vor 1. Juli 2023** auch Rz 2635).

Rz 5662a wird geändert (AbgÄG 2023):

5662a

Für die Entnahme von Grundstücken anlässlich einer Betriebsaufgabe gilt Folgendes:

- **Betriebsaufgabe vor dem 1. Juli 2023:**

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.

- **Betriebsaufgabe nach dem 30. Juni 2023:**

Werden Grundstücke iSd [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) im Zuge einer Betriebsaufgabe nach dem 30. Juni 2023 ins Privatvermögen überführt, sind sie mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 3 EStG 1988](#) vorliegt (siehe auch Rz 2635). Abweichend davon können Gebäude(teile) auf Antrag mit dem gemeinen Wert angesetzt werden (vgl. Rz 5717c), wenn ein Fall des [§ 37 Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) (vgl. Rz 7310 ff) vorliegt.

Die Überschrift zu Abschnitt 18.3.3 wird geändert (AbgÄG 2023):

18.3.3 Gebäudebegünstigung ([§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#)) bei Betriebsaufgaben vor dem 1. Juli 2023

Rz 5708 wird geändert (Präzisierung durch Verweisanpassung):

5708

Der Begriff des Wohnsitzes richtet sich nach [§ 26 Abs. 1 BAO](#). Liegt nur ein Wohnsitz vor, ist dieser in der Regel der Hauptwohnsitz. Bei mehreren Wohnsitten gilt als Hauptwohnsitz derjenige, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen; siehe auch Rz 6630 ff 6638).

Die Überschrift zu Abschnitt 18.3.4 wird geändert (AbgÄG 2023):

18.3.4 Nachversteuerung bei Betriebsaufgaben vor dem 1. Juli 2023

Die Überschrift zu Abschnitt 18.3.5 wird geändert (AbgÄG 2023):

18.3.5 Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage bei nachträglicher Gebäudenutzung (gilt für Betriebsaufgaben im Geltungsbereich [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2004) bei Betriebsaufgaben vor dem 1. Juli 2023

Die Überschrift zu Abschnitt 18.3.6 samt Rz 5717c wird geändert:

18.3.6 Inkrafttreten des § 24 Abs. 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2004 Gebäudebesteuerung (§ 24 Abs. 6 EStG 1988) bei Betriebsaufgaben nach dem 30. Juni 2023

5717c

Gemäß § 124b Z 110 EStG 1988 tritt § 24 Abs. 6 EStG 1988 idF AbgÄG 2004 grundsätzlich ab der Veranlagung 2005 in Kraft. Ist die Gebäudebegünstigung bereits in einem früheren Veranlagungszeitraum wirksam geworden, gelten grundsätzlich die bis zur Veranlagung 2004 maßgebenden Bestimmungen (Nachversteuerungstatbestände, ex nunc Nachversteuerung, usw.) innerhalb des nachversteuerungshängigen Fünfjahreszeitraums auch ab 2005 weiter. Wird vom Steuerpflichtigen (oder seinem/n Erben) ein Nachversteuerungstatbestand gesetzt, kann allerdings (unwiderruflich) in die Rechtslage idF AbgÄG 2004 optiert werden. Die Option muss schriftlich gegenüber dem zuständigen Finanzamt bis 31. Dezember jenes Jahres ausgeübt werden, in dem ein (nach bisheriger Rechtslage schädlicher) Nachversteuerungstatbestand gesetzt worden ist.

Gebäudeentnahmen erfolgen ab 1. Juli 2023 gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) zum Buchwert (vgl. Rz 2635 ff). Dies gilt gemäß [§ 24 Abs. 3 EStG 1988](#) auch bei der Überführung von Grundstücken ins Privatvermögen aus Anlass der Aufgabe eines Betriebs nach dem 30. Juni 2023 (vgl. Rz 5662a). Die Gebäudeentnahme erfolgt somit grundsätzlich steuerneutral. Stille Reserven sind nach [§ 30 EStG 1988](#) steuerhängig.

Davon abweichend kann nach [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) bei Betriebsaufgabe auf Antrag der gemeine Wert für ins Privatvermögen übernommene Gebäudeteile (Gebäude) angesetzt werden, wenn einer der in [§ 37 Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) genannten Fälle (vgl. Rz 7310 ff) vorliegt. In diesen Fällen ist es also möglich, anstelle des Besteuerungsaufschubs auf freiwilliger Basis eine (abschließende) Besteuerung auch der stillen Reserven des Gebäudes im Rahmen des Aufgabegewinnes herbeizuführen. Auf Antrag kann somit das Gebäude bei der Betriebsaufgabe nicht mit dem Buchwert, sondern – dem Grundsatz des [§ 24 Abs. 3 EStG 1988](#) entsprechend – mit dem gemeinen Wert angesetzt werden. Sind seit der Eröffnung des Betriebes oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen, kann bei Option zur Regelbesteuerung gemäß [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) auch der auf das Gebäude entfallende Aufgabegewinn mit dem Hälftesteuersatz versteuert werden.

Rz 5718 samt Überschrift 18.4 wird geändert (AbgÄG 2023):

18.4 Umgründungen außerhalb des UmgrStG ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#))

5718

Gemäß [§ 24 Abs. 7 erster Satz EStG 1988](#) ist ~~ein~~ Veräußerungsgewinn ~~ist~~ nicht zu ermitteln, soweit das [UmgrStG](#) eine Buchwertfortführung vorsieht. Zu einem Veräußerungsgewinn kommt es anlässlich einer Umgründung nur dann, wenn die Buchwertfortführung entweder auf Grund der Bestimmungen des UmgrStG nicht möglich ist oder das UmgrStG ein Wahlrecht einräumt und im Rahmen dessen auf die Buchwertfortführung verzichtet wird (VwGH 29.1.1998, [97/15/0197](#)).

Wird im Rahmen eines unter Buchwertfortführung erfolgenden Umgründungsvorganges ein Wirtschaftsgut ins Privatvermögen übernommen, liegt eine Entnahme vor. **Auf einen allfälligen Entnahmегewinn kann, auf die eine steuerliche Begünstigung aus dem Titel der Betriebsveräußerung nicht angewendet werden kann** (vgl. VwGH 29.1.1998, [97/15/0197](#)).

Rz 5719 wird geändert (AbgÄG 2023):

5719

Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder V UmgrStG (**verunglückter Zusammenschluss oder verunglückte Realteilung** – ~~z.B. bei realer Überschuldung~~), ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem UmgrStG maßgeblichen Stichtag zu beziehen. **Im Falle einer nicht unter das [UmgrStG](#) fallenden Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung von Gesellschafterrechten an einer Personengesellschaft (verunglückter Zusammenschluss) ist dabei hinsichtlich der Rechtsfolgen zu unterscheiden:**

- Bei Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen mit einem Stichtag vor dem 1.7.2023 kommt es zu einer Realisierung sämtlicher stiller Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes im übertragenen Vermögen ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2023; „Vollrealisierung“).
- Bei Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen mit einem Stichtag nach dem 30.6.2023 kommt es hingegen nur zu einer anteiligen Realisierung stiller Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes im übertragenen Vermögen. Aufgrund von [§ 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988](#) idF AbgÄG 2023 ist [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden, wobei die bisherigen Buchwerte fortzuführen sind, soweit das Vermögen dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen ist. Folglich hat – den Grundsätzen des [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) entsprechend – bei

verunglückten Zusammenschlüssen eine getrennte Betrachtung hinsichtlich Fremd- und Eigenquote zu erfolgen.

- Eine Realisierung stiller Reserven erfolgt nur insoweit, als das Vermögen dem Übertragenden nachfolgend anteilig nicht mehr zuzurechnen ist („Fremdquote“).
- Soweit das Vermögen dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen ist („Eigenquote“), kommt es zur Buchwertfortführung; dh. es liegt keine Entnahme ([§ 6 Z 4 EStG 1988](#)) und keine Einlage ([§ 6 Z 5 EStG 1988](#)) vor, sodass eine Entnahmebesteuerung hinsichtlich der Eigenquote unterbleibt. Auch in diesem Fall ist in Bezug auf die Eigenquote – wie in [§ 32 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988](#) angeordnet – durch den Steuerpflichtigen eine Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen (siehe dazu Rz 5926c).

Analog zur Regelung in [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) bleiben im Falle eines verunglückten misslungenen Zusammenschlusses oder einer verunglücktenmisslungenen Realteilung die in den Art. IV und V UmgrStG für diese Tatbestände vorgesehenen Rückwirkungen erhalten; der Veräußerungsgewinn ist in diesen Fällen auf den rückwirkenden Stichtag zu beziehen. Die Rückwirkung bezieht sich in diesem Fall nicht auf mit einer Geldeinlage oder sonstigen Wirtschaftsgütern Beitrete; diese nehmen demnach am Betriebsergebnis frühestens ab dem Abschlusstag des Zusammenschlussvertrages teil. Auch sind die übrigen Wirkungen des UmgrStG nicht anwendbar (zB Umsatzsteuer, Verkehrsteuern), siehe UmgrStR 2002 Rz 1506 ff, 1640 ff.

In Abschnitt 19.2.6 werden die Überschriften 19.2.6.1 bis 19.2.6.4 sowie Rz 5926a bis 5926d eingefügt und Rz 5926 geändert (AbgÄG 2023):

19.2.6.1 Allgemeines

5926

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern ist allgemein zwischen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen sowiebzw. Einlage- und Entnahmevergängen ist zu unterscheiden.

Werden Wirtschaftsgüter eines inländischen Betriebes in einen anderen inländischen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt, liegt eine Entnahme mit einer darauf folgenden Einlage vor (VwGH 17.12.1980, [2429/77](#)). Der Einlagewert entspricht dabei dem Entnahmewert. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme mit den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die laufende AfA deckt. Die stillen Reserven des Grund und Bodens sind bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 bei Entnahme- und Einlagevorgängen vor dem 1.4.2012 steuerwirksam aufzudecken. Wird Grund und Boden nach dem 31.3.2012 entnommen, erfolgt die Entnahme gemäß [§ 6 Z 4](#)

EStG 1988 grundsätzlich zum Buchwert (siehe dazu Rz 2635), dh. steuerneutral. Nach dem 30.6.2023 erfolgt auch die Entnahme von Betriebsgebäuden gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2023 grundsätzlich zum Buchwert (siehe dazu Rz 2635).

Für die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens oder des Sonderbetriebsvermögens in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft besteht seit dem AbgÄG 2023 mit § 32 Abs. 3 EStG 1988 eine eigene ausdrückliche Rechtsgrundlage (Rz 5926a ff sowie Rz 6913).

Zu den unterschiedlichen Konstellationen von entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen aus dem Betriebs-, Privat- oder Sonderbetriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft und umgekehrt siehe näher Rz 5927 ff.

5926a

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen oder dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft oder vermögensverwaltende Personengesellschaft) ist in einen Anschaffungs- und einen Einlage- bzw. steuerneutralen Vorgang aufzuspalten. Dies gilt unabhängig davon, ob die Übertragung gegen ein fremdübliches Entgelt (Veräußerung) oder ohne Gewährung einer unmittelbaren Gegenleistung („schlichte Einlage“) erfolgt. Für Zwecke der ertragsteuerlich gespaltenen Behandlung als Einlagevorgang einerseits und Anschaffungsvorgang andererseits ist gemäß § 32 Abs. 3 EStG 1988 hinsichtlich

- der Beteiligungsquoten der anderen Gesellschafter („Fremdquote“; siehe Rz 5926b) und
- der eigenen Beteiligungsquote des übertragenden Steuerpflichtigen („Eigenquote“; siehe Rz 5926c)

zu unterscheiden.

Hinsichtlich der auf die „Eigenquote“ entfallenden stillen Reserven ist gemäß § 32 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen, soweit sie ansonsten auf die anderen Gesellschafter entfallen würden (siehe näher zu den Vorsorgemethoden Rz 5926c).

Werden Wirtschaftsgüter von mehreren Steuerpflichtigen aus deren Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen übertragen, ist § 32 Abs. 3 EStG 1988 jeweils gesondert für jeden Übertragungsvorgang anzuwenden.

Zur Ermittlung der Anschaffungskosten des übertragenen Wirtschaftsgutes infolge der Übertragung in die Personengesellschaft sowie zur Behandlung von allfälligen Nebenkosten siehe Rz 5926c.

Zur Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft siehe näher Rz 6020 ff.

19.2.6.2 Fremdquote

5926b

Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter des Privat- oder Sonderbetriebsvermögens dem Steuerpflichtigen nach der Übertragung gemäß [§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#) anteilig nicht mehr zuzurechnen sind („Fremdquote“), liegt eine Veräußerung vor ([§ 32 Abs. 3 erster Satz EStG 1988](#)). Dies entspricht jenem Ausmaß, in dem die Wirtschaftsgüter nach der Übertragung den anderen Gesellschaftern zuzurechnen sind, also der Beteiligungsquote der anderen Gesellschafter.

Eine Veräußerung hinsichtlich der Fremdquote liegt dabei ungeachtet dessen vor, ob die Übertragung des Wirtschaftsgutes aus dem Privat- oder Sonderbetriebsvermögen unmittelbar gegen Entgelt erfolgt (Veräußerung des Wirtschaftsgutes an die Personengesellschaft) oder ob die Übertragung ohne Gewährung eines unmittelbaren Entgelts oder von Gesellschafterrechten im Zuge einer Einlage lediglich das variable Kapitalkonto erhöht, das in der Regel einen Entnahmeanspruch widerspiegelt (Tauschbesteuerung nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#); siehe dazu Rz 5927b).

Sind die Wirtschaftsgüter auch dem übertragenden Steuerpflichtigen vor wie nach der Übertragung zur Gänze steuerlich zuzurechnen (keine „Fremdquote“), liegt keine Veräußerung (Tausch) vor. Dies ist beispielweise der Fall, wenn der übertragende Steuerpflichtige an der Personengesellschaft zu 100% substanzbeteiligt ist.

19.2.6.3 Eigenquote

5926c

Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen auch nach der Übertragung gemäß [§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#) weiterhin zuzurechnen sind („Eigenquote“), liegt eine Einlage gemäß [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) (Übertragung von Privatvermögen auf Mitunternehmerschaft) bzw. ein steuerneutraler Vorgang (Übertragung von Privatvermögen auf vermögensverwaltende Personengesellschaft, siehe dazu Rz 6020 ff, Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Betriebes auf eine Mitunternehmerschaft, siehe Rz 5929) vor; dh. es kommt insoweit nicht zur Realisierung von stillen Reserven ([§ 32 Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988](#)).

Gemäß [§ 32 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988](#) haben die an der Übertragung beteiligten Steuerpflichtigen für die weitere Einkünfteermittlung Vorsorge zu treffen, dass es im Hinblick auf die in der Eigenquote enthaltenen stillen Reserven zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Gegen eine solche Verschiebung kann neben den im [UmgrStG](#) vorgesehenen Vorsorgemethoden (insbesondere Ergänzungsbilanzen) auch durch eine „schlichte“ Evidenzierung der stillen Reserven (samt späterer Zuordnung zum jeweiligen Steuerpflichtigen) vorgesorgt werden, wodurch einer ordnungsmäßigen Buchführung bzw. Einkünfteermittlung Rechnung getragen wird. Werden keine entsprechenden Maßnahmen zur Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung der Steuerbelastung hinsichtlich der Eigenquote getroffen, kann dies folglich einen Mangel in der ordnungsmäßigen Gewinnermittlung darstellen; eine „Vollrealisierung“ (Aufdeckung der stillen Reserven auch hinsichtlich der Eigenquote) wird dadurch jedoch nicht begründet.

Die Anschaffungskosten des übertragenen Wirtschaftsgutes setzen sich in der Personengesellschaft anteilig aus Eigen- und Fremdquote zusammen. Allfällige Nebenkosten, die im Zusammenhang mit der Übertragung anfallen, sind hinsichtlich der Eigenquote abzugsfähig und hinsichtlich der Fremdquote als Anschaffungs(neben)kosten in der Personengesellschaft anzusetzen.

19.2.6.4 Übertragungen außerhalb und innerhalb des UmgrStG

5926d

Im Falle von nicht unter das UmgrStG fallenden Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung von Gesellschafterrechten an einer Personengesellschaft („verunglückter Zusammenschluss“) kommt die getrennte Betrachtungsweise hinsichtlich Fremd- und Eigenquote gemäß [§ 24 Abs. 7 letzter Satz iVm § 32 Abs. 3 EStG 1988](#) ebenfalls sinngemäß zur Anwendung. Siehe dazu näher Rz 5718 f.

Werden dem übertragenden Steuerpflichtigen für die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern neue oder weitere Gesellschafterrechte (Gesellschaftsanteile) gewährt, kommt hinsichtlich der „Fremdquote“, also insoweit, als das Wirtschaftsgut künftig den anderen Gesellschaftern steuerlich zuzurechnen ist, [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#) zur Anwendung. Die Anwendung des allgemeinen Tauschgrundsatzes führt beim übertragenden Steuerpflichtigen folglich aufgrund von [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) ebenso zu einer Veräußerung (hinsichtlich der „Fremdquote“).

Auch im Falle eines unter Art. IV UmgrStG fallenden Zusammenschlusses kommt es, soweit gemäß [§ 24 Abs. 2 UmgrStG](#) im Rahmen des Zusammenschlusses nicht gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen vorgesorgt wurde (Zusammenschluss

ohne ausreichende Vorsorge), gemäß [§ 24 Abs. 2 UmgrStG](#) iVm [§ 24 Abs. 7 letzter Satz](#) iVm [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) ebenfalls nur hinsichtlich der „Fremdquote“ des übertragenen (nach [§ 23 Abs. 2 UmgrStG](#) begünstigten) Vermögens zu einer Realisierung stiller Reserven („Teilrealisierung“).

Hinsichtlich der Eigenquote muss in allen Fällen aufgrund des Verweises auf [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) durch den Steuerpflichtigen Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerbelastungen getroffen werden.

Die bisherigen Abschnitte 19.2.6.1 und 19.2.6.1.1 bis 19.2.6.1.5 werden neu nummeriert und samt den Rz 5927 bis 5929 geändert (AbgÄG 2023):

19.2.6.15 „Entgeltliche“ Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter

19.2.6.15.1 „Entgeltliche“ Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter Aaus dem Privatvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen und umgekehrt

5927

Veräußert der Gesellschafter ein zu seinem Privatvermögen gehöriges Wirtschaftsgut fremdüblich an die Mitunternehmerschaft, so ist dieser Vorgang gemäß [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) in einen Einlage- und einen Anschaffungsvorgang aufzuspalten. Hinsichtlich des nach dem Beteiligungsverhältnis **auch nach der Übertragung noch** auf ihn selbst entfallenden Teils dieses Wirtschaftsgutes liegt keine Anschaffung, sondern eine Einlage gemäß [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) vor. Dementsprechend liegt bei fremdüblicher Veräußerung von Gesellschaftsvermögen in das Privatvermögen des Gesellschafters hinsichtlich des nach dem Beteiligungsverhältnis auf ihn selbst entfallenden Teils dieses Wirtschaftsgutes eine Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) vor, und im übrigen eine Veräußerung bzw. Anschaffung. Erfolgt die Entnahme zum Buchwert, ist diese daher steuerneutral.

5927a

Für Übertragungsvorgänge nach dem 30. September 2014 gilt Folgendes:

In einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten ist auch die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (zB Grundstück) in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschafterrechten (**siehe auch Rz 5926d**). Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes stellt insoweit eine Einlage dar, als das Wirtschaftsgut gemäß [§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#) dem übertragenden (neuen oder bereits bestehenden) Gesellschafter weiterhin steuerlich zuzurechnen ist; **hinsichtlich der weiterhin auf den übertragenden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven ist Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen**. Soweit das Wirtschaftsgut den übrigen Gesellschaftern steuerlich zuzurechnen ist, stellt die Übertragung des Wirtschaftsgutes auf Grund der dafür

gewährten (weiteren) Gesellschafterrechte (Gesellschaftsanteile) einen Tausch iSd [§ 6 Z 14](#)
[lit. a EStG 1988](#) dar.

Beispiel:

An der XY-OG sind der Gesellschafter X und der Gesellschafter Y zu je 50% beteiligt. Z überträgt ein Grundstück aus dem Privatvermögen (Anschaffungskosten: 100; gemeiner Wert: 130) an die OG; im Gegenzug soll Z zu 1/3 an der OG beteiligt werden. X und Y verzichten dazu im gleichen Ausmaß auf Anteile, sodass sie nach der Übertragung ebenfalls zu je 1/3 an der XYZ-OG beteiligt sind.

Sofern die XY-OG eine Mitunternehmerschaft darstellt, liegt ein Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG vor (siehe UmgrStR 2002 Rz 1298). Die Einlage des Grundstücks (nicht begünstigtes Vermögen) unterliegt [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#): Nach der Übertragung auf die OG ist das Grundstück dem Z nur noch zu 33,33% zuzurechnen (Eigenquote) und X und Y nunmehr ebenso zu je 33,33% zuzurechnen (Fremdquote). Aus diesem Grund stellt der Vorgang zu 2/3 eine Veräußerung und zu 1/3 eine Einlage dar. Die Veräußerung führt zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von 20. Gegen die Verschiebung von stillen Reserven aus der Eigenquote in Höhe von 2/3 von 10 (6,67) muss Vorsorge getroffen werden.

Im Falle einer 100-prozentigen Substanzbeteiligung des übertragenden Gesellschafters liegt kein Tausch vor (siehe bereits allgemein Rz 5926b). Kein Tausch ist dann gegeben, wenn trotz der Übertragung des Wirtschaftsgutes, dieses dem übertragenden Gesellschafter weiterhin zur Gänze steuerlich zuzurechnen ist (nur bei 100-prozentiger Substanzbeteiligung) (siehe dazu auch Rz 6020).

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 Gesellschafterrechten 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).

Beispiel:

An der AB-OG sind der Gesellschafter A und der Gesellschafter B zu je 50% beteiligt. A überträgt ein Grundstück aus dem Privatvermögen an die OG; im Gegenzug kommt es lediglich zur Erhöhung seines variablen Kapitalkontos. Nach der Übertragung auf die OG ist das Grundstück dem A nur noch zu 50% zuzurechnen (Eigenquote) und B nunmehr ebenso zu 50% zuzurechnen (Fremdquote). Aus diesem Grund stellt der Vorgang zu 50% eine Veräußerung und zu 50% eine Einlage dar.

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; **diesfalls kommt es hinsichtlich der Fremdquote nicht zu einer Realisierung stiller Reserven.** Handelt es sich beim nahen Angehörigen um eine Kapitalgesellschaft, dann stellt die anteilige Schenkung eine Einlage dar, die nach [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) zu beurteilen ist. **Nicht von dieser Ausnahme für nahe Angehörige umfasst ist allerdings die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Gesellschaftsvermögen (siehe dazu näher Rz 5931a).**

Eine nicht ausschüttungsgesperrte (unternehmensrechtliche) Kapitalrücklage bei einer Personengesellschaft hat steuerlich den Charakter eines variablen Kapitalkontos. Bei der Beurteilung, ob im Sinne dieser Randzahl von einem Tausch oder von einer Schenkung auszugehen ist, wird aber entscheidend sein, wem die (unternehmensrechtliche) Kapitalrücklage im Falle der Auflösung zukommt (dh. ob es sich um eine alineare Kapitalrücklage handelt oder ob diese bei Auflösung linear auf die Substanzbeteiligten aufzuteilen ist).

~~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.~~

19.2.6.15.2 „Entgeltliche“ Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem eigenen Betrieb des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen und umgekehrt

5928

Soweit ein Gesellschafter mit der Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, in betriebliche Beziehung tritt, sind die dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechenden

(fremdüblichen) Geschäfte zur Gänze als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln (VwGH 16.6.1970, [0405/68](#); VwGH 16.3.1979, [2979/76](#)). Es liegt kein Anwendungsfall von [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) vor.

19.2.6.15.3 „Entgeltliche“ Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen und umgekehrt

5929

Für Übertragungen ab 22.7.2023 gilt:

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft unterliegt der gespaltenen Betrachtung gemäß [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#).

Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen nach der Übertragung gemäß [§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#) anteilig nicht mehr zuzurechnen sind („Fremdquote“), liegt eine Veräußerung vor; dies gilt unabhängig davon, ob die Übertragung des Wirtschaftsgutes unmittelbar gegen Entgelt erfolgt (Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens an die Personengesellschaft) oder ob die Übertragung ohne Gewährung eines unmittelbaren Entgelts oder von Gesellschafterrechten im Zuge einer Einlage lediglich das variable Kapitalkonto erhöht, das in der Regel einen Entnahmeanspruch widerspiegelt.

Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen auch nach der Übertragung gemäß § 32 Abs. 2 EStG 1988 weiterhin noch zuzurechnen sind („Eigenquote“), kommt es zu einer steuerneutralen Übertragung zu Buchwerten, weil insoweit keine Zurechnungsänderung vorliegt; eine Aufspaltung in einen Entnahme- und einen Einlagevorgang ist somit nicht vorzunehmen. Hinsichtlich der auf die Eigenquote entfallenden stillen Reserven ist Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen.

Bei fremdüblicher entgeltlicher Übertragung ist hinsichtlich des gesamten Vorganges (also auch für den auf den veräußernden und/oder erwerbenden Mitunternehmer entfallenden Teil) von einer Veräußerung und Anschaffung auszugehen. Lässt die Übertragung die steuerliche Zurechnung unverändert, erfolgt die Überführung zu Buchwerten (siehe Rz 5931).

19.2.6.15.4 „Entgeltliche“ Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in ein anderes Sonderbetriebsvermögen

19.2.6.15.5 Veräußerung des Gesellschaftsanteils unter Mitveräußerung oder Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens

Die bisherigen Abschnitte 19.2.6.2 und 19.2.6.2.1 werden neu nummeriert und samt Rz 5931 geändert (AbgÄG 2023):

19.2.6.26 „Unentgeltliche“ Übertragung (Überführung) einzelner Wirtschaftsgüter

19.2.6.26.1 „Unentgeltliche“ Übertragung (Überführung) einzelner Wirtschaftsgüter aus dem eigenen Betrieb oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen und umgekehrt

5931

Im Falle der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus einem eigenen (anderen) Betrieb des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft außerhalb eines fremdüblichen Geschäftes (dazu Rz 5928), liegt eine Entnahme mit nachfolgender Einlage aus dem Privatvermögen vor, auf die § 32 Abs. 3 EStG 1988 anwendbar ist. Folglich liegt hinsichtlich der Eigenquote keine Realisierung stiller Reserven vor, während die auf die Fremdquote entfallenden stillen Reserven realisiert werden. Im Falle einer 100%-Substanzbeteiligung kommt es zu keiner Änderung der Zurechnung, sodass keine Realisierung stiller Reserven erfolgt. wenn die quotenmäßige Beteiligung der Gesellschafter verändert wird (VwGH 17.1.1995, 94/14/0077). Bleibt die quotenmäßige Beteiligung unverändert, erfolgt die Überführung zu Buchwerten (VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179).

Abschnitt 19.2.6.6.2 wird samt Rz 5931a neu eingefügt (AbgÄG 2023):

19.2.6.6.2 „Unentgeltliche“ Übertragung (Überführung) einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen und umgekehrt

5931a

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft unterliegt der gespaltenen Betrachtung gemäß § 32 Abs. 3 EStG 1988, auch wenn die Übertragung ohne Gewährung einer Gegenleistung („schlichte Einlage“) erfolgt. Folglich kommt es nur hinsichtlich der Fremdquote zu einer Veräußerung. Zur Erhöhung des variablen Kapitalkontos siehe Rz 5929.

Von der Ausnahme betreffend nahe Angehörige, wonach im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden kann, wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird (Rz 5927b), ist die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Gesellschaftsvermögen nicht erfasst. Dies deshalb, weil einer „Schenkung“ von Betriebsvermögen stets eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen

vorausgehen muss. Daher liegt im Falle einer „Schenkung“ aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen eine Entnahme mit nachfolgender Schenkung und Einlage aus dem Privatvermögen vor (vgl. Rz 5927b). Da die Einlage in den Betrieb eines anderen Mitunternehmers erfolgt, kann die Teilwertvermutung gemäß Rz 5926 in einem solchen Fall nicht zur Anwendung gelangen.

Die bisherigen Abschnitte 19.2.6.2.2 bis 19.2.6.2.4 werden neu nummeriert und samt Rz 5933 geändert (AbgÄG 2023):

19.2.6.2.26.3 „Unentgeltliche“ Übertragung (Überführung) einzelner Wirtschaftsgüter Aaus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in ein anderes Sonderbetriebsvermögen

19.2.6.2.36.4 „Unentgeltliche“ Übertragung (Überführung) einzelner Wirtschaftsgüter Aaus dem eigenen Betrieb des Gesellschafters in dessen Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt

5933

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus einem Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen und umgekehrt ist steuerneutral, wenn der Mitunternehmeranteil zu demselben Betriebsvermögen gehört (siehe auch KStR 2013 Rz 406); andernfalls liegt eine Entnahme mit nachfolgender Einlage vor, die [§ 32 Abs. 3 EStG 1988 unterliegt \(siehe Rz 5931\).](#)

Gleiches gilt bei Übertragungen zwischen durch dieselben Gesellschafter verbundenen inländischen Schwester-Mitunternehmerschaften sowie auch für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern des Gesellschafter-Betriebs an die Gesellschaft; zur Bewertung siehe Rz 5926.

Beispiel:

Wird eine KG zum Zwecke der Versorgung der Komplementärgesellschaft (eine GmbH & Co KG, Metallwarenfabrik) mit Strom gegründet und hat diese das für die Errichtung der Kraftwerksanlage notwendige Kapital im Zuge der Bauführung beizustellen, so ersetzt die Zurverfügungstellung dieser Mittel bei wirtschaftlicher Betrachtung die wirtschaftlich gebotene Kapitalzuführung. Es handelt sich bei diesen Mitteln daher nicht um einen aktivierungspflichtigen Baukostenzuschuss, der als Entgelt für den Erwerb eines Strombezugsrechtes geleistet wird. Ist die Leistung eines Baukostenzuschusses für Stromlieferungen als im Gesellschaftsverhältnis begründet anzusehen, ist von einer Einlage in die KG auszugehen (VwGH 18.12.1996, [94/15/0168](#)).

~~Zur Überführung ins Sonderbetriebsvermögen in Zusammenhang mit Art. IV UmgrStG (siehe UmgrStR 2002 Rz 1444 f.)~~

19.2.6.2.46.5 „Unentgeltliche“ Übertragung des Gesellschaftsanteils samt Sonderbetriebsvermögen oder unter Zurückbehaltung desselben

Rz 5935 wird geändert (Redaktionsversehen):

5935

Eine unentgeltliche Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteiles samt Sonderbetriebsvermögen (unter Lebenden oder von Todes wegen) auf mehrere Personen setzt voraus, dass eine Person entweder einen Teil des Gesellschaftsanteiles oder daneben auch einen Teil des Sonderbetriebsvermögens erhält. In einem einheitlichen Übertragungsakt kann zB auf eine Person 80% des Gesellschaftsanteiles und kein Sonderbetriebsvermögen und auf eine andere Person 20% des Gesellschaftsanteiles und das gesamte Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich (ohne Gewinnrealisierung) übertragen werden. Geht hingegen auf eine Person der gesamte Gesellschaftsanteil und ein Teil des Sonderbetriebsvermögens über, dann führt die Übertragung des restlichen Sonderbetriebsvermögens auf eine andere Person oder auf den übertragenden Gesellschafter zur ~~Gewinnrealisierung~~ (Entnahme); ob die andere Person bereits Mitunternehmer der Personengesellschaft ist oder im Rahmen der Übertragung zum Mitunternehmer wird (zB durch Beitritt als reiner Arbeitsgesellschafter), ist dabei ohne Belang.

Die bisherigen Abschnitte 19.2.6.3 und 19.2.6.4 werden neu nummeriert:

19.2.6.37 Das Sonderbetriebsvermögen als Teilbetrieb

19.2.6.48 Sonderfälle

Rz 5984 wird geändert (Klarstellung):

5984

Die Veräußerungsgewinnermittlung erstreckt sich auch auf das Sonderbetriebsvermögen. Wird im Zuge einer Anteilsveräußerung Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen überführt, ist dieser Vorgang als Entnahme (**idR** mit Ansatz des gemeinen Wertes) zu beurteilen. Wird ein Teil des Gesellschaftsanteiles, nicht aber auch anteilig das Sonderbetriebsvermögen veräußert, liegt ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor (VwGH 26.1.2023, [Ro 2022/15/0006](#)). Wird ein Teil des Gesellschaftsanteiles veräußert, vom Sonderbetriebsvermögen jedoch eine höhere Quote, liegt auch hinsichtlich des übersteigenden Anteiles am Sonderbetriebsvermögen ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor.

Rz 6020 wird geändert; dabei werden Inhalte aus Rz 6020 teilweise in Rz 6020b verschoben (AbgÄG 2023):

6020

Im Falle der Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ist § 32 Abs. 3 EStG 1988 anzuwenden.
Danach liegt hinsichtlich der Eigenquote ein steuerneutraler Vorgang vor, weil insoweit hinsichtlich der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes keine Änderung eintritt; hinsichtlich der Fremdquote liegt hingegen ein Veräußerungsvorgang vor. Dies gilt unabhängig davon, ob die Übertragung im Rahmen einer Veräußerung (siehe Rz 6020a) oder im Rahmen eines sonstigen entgeltlichen Vorgangs (zB gegen Gewährung von Anteilen, siehe Rz 6020b) erfolgt. Ist das übertragene Wirtschaftsgut vorher wie nachher zur Gänze dem übertragenden Steuerpflichtigen zuzurechnen (100%-Beteiligung an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft), liegt keine Veräußerung vor.

Zur Zusammensetzung der Anschaffungskosten des übertragenen Wirtschaftsgutes in der Personengesellschaft siehe Rz 5926c.

Etwaige mit der Übertragung im Zusammenhang stehende Nebenkosten stellen hinsichtlich der Eigenquote Werbungskosten, hinsichtlich der Fremdquote Anschaffungsnebenkosten in der Personengesellschaft dar; § 20 Abs. 2 und § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind jedoch zu beachten. Siehe auch Rz 5926c.

Zu den jeweiligen Auswirkungen auf die AfA-Bemessungsgrundlage siehe Rz 6020a und 6020b.

Zur steuerlichen Behandlung bei dem (den) anderen Gesellschafter(n) siehe Rz 6020b.

Zur Übertragung durch mehrere Steuerpflichtige siehe Rz 6021.

~~Überträgt der Alleineigentümer sein privates Mietobjekt auf eine vermögensverwaltende KG, an der dieser und eine andere natürliche Person zB je 50% beteiligt sind, ist der Übertragungsvorgang in einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten (siehe Rz 5927a f). AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters ist die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage dieses Mietobjektes im Ausmaß seiner Substanzbeteiligung an der Personengesellschaft.~~

~~Für den (die) anderen Gesellschafter ist zu unterscheiden:~~

- ~~• War in der Personengesellschaft bereits Vermögen vorhanden, liegt hinsichtlich der Verminderung der Substanzbeteiligung am vorhandenen Vermögen und dem Erwerb der Substanzbeteiligung am an die Personengesellschaft übertragenen Vermögen ein Tausch vor. AfA-Bemessungsgrundlage für das übertragene Vermögen ist daher der gemeine~~

- ~~Wert der Reduktion der Substanzbeteiligung am vorhandenen Vermögen der Personengesellschaft;~~
- ~~wurde vom anderen Gesellschafter ebenfalls Vermögen (zB eine Beteiligung) an die Personengesellschaft übertragen, ist dessen gemeiner Wert als AfA-Bemessungsgrundlage seines Anteiles am übertragenen Grundstück anzusetzen;~~
 - ~~war die Personengesellschaft bis dahin vermögenslos, ist die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters im Ausmaß der Substanzbeteiligung des anderen Gesellschafters auch für diesen als AfA-Bemessungsgrundlage anzusetzen; in diesem Fall kommt es daher zu einer Aufteilung der bisherigen AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters auf beide (alle) Gesellschafter.~~

Nach Rz 6020 wird Rz 6020a eingefügt (AbgÄG 2023):

6020a

Veräußert ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der er bereits beteiligt ist, kommt es – der Regelung des § 32 Abs. 3 EStG 1988 entsprechend – nur hinsichtlich der Fremdquote zu einer Veräußerung. Diese unterliegt im Privatvermögen gemäß §§ 27, 30 oder 31 EStG 1988 der Steuerpflicht. Eine allfällige AfA-Bemessungsgrundlage ist hinsichtlich der Eigenquote fortzuführen; hinsichtlich der Fremdquote hat eine Neubewertung zu erfolgen.

Nach Rz 6020a wird Rz 6020b eingefügt; dabei werden Inhalte teilweise aus der bisherigen Rz 6020 übernommen (AbgÄG 2023):

6020b

Überträgt ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft im Rahmen eines sonstigen entgeltlichen Vorgangs, kommt es – der Regelung des § 32 Abs. 3 EStG 1988 entsprechend – ebenso nur hinsichtlich der Fremdquote zu einer Veräußerung. Diese unterliegt im Privatvermögen gemäß §§ 27, 30 oder 31 EStG 1988 der Steuerpflicht.

Überträgt zB der Alleineigentümer sein privates Mietobjekt auf eine vermögensverwaltende KG, an der er und eine andere natürliche Person zu je 50% beteiligt sind, ist der Übertragungsvorgang nur zur Hälfte (Fremdquote = Beteiligungsquote des anderen Gesellschafters) als Veräußerung zu beurteilen; hinsichtlich der anderen Hälfte (Eigenquote) findet eine steuerneutrale Übertragung statt (siehe Rz 5927a ff). Die anteilige Veräußerung des Mietobjekts fällt unter § 30 EStG 1988. Die AfA-Bemessungsgrundlage ist in der Personengesellschaft hinsichtlich der Eigenquote fortzuführen; hinsichtlich der

Fremdquote stellt der Veräußerungserlös die neuen Anschaffungskosten (AfA-Bemessungsgrundlage) dar.

Sofern in der vermögensverwaltenden Personengesellschaft bereits Vermögen vorhanden ist, ist hinsichtlich dieses bestehenden Vermögens § 32 Abs. 3 EStG 1988 analog anzuwenden. Das bedeutet, dass, insoweit das bereits bestehende Vermögen den bisherigen Gesellschaftern weiterhin zuzurechnen ist (Eigenquote), keine steuerlichen Folgen eintreten. Soweit das bereits bestehende Vermögen nunmehr aber dem übertragenden Steuerpflichtigen zuzurechnen ist (Fremdquote), liegt eine Veräußerung (Tausch) vor. Hinsichtlich der Eigenquote ist auch diesfalls Vorsorge zu treffen, dass es zu keiner endgültigen Verschiebung von Steuerbelastungen kommt (Rz 5926c). Die AfA-Bemessungsgrundlage ist hinsichtlich der Eigenquote fortzuführen; hinsichtlich der Fremdquote hat eine Neubewertung zu erfolgen.

Zur Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch einen Steuerpflichtigen auf die vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der auch nahe Angehörige beteiligt sind, mit Schenkungsabsicht siehe Rz 5927b. Ist die Übertragung als Schenkung anzusehen, kommt es zur Fortführung der bisherigen AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters.

Rz 6021 wird geändert (AbgÄG 2023):

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).~~

Werden Wirtschaftsgüter von mehreren Steuerpflichtigen aus deren Privatvermögen auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft übertragen, ist § 32 Abs. 3 EStG 1988 jeweils gesondert für jeden Übertragungsvorgang anzuwenden (siehe auch Rz 5926a).

~~Diese Beurteilung ist sinngemäß auf die Übertragung anderer Wirtschaftsgüter anzuwenden, bspw. Wertpapiere oder eine Beteiligung an Kapitalgesellschaften. Bündeln etwa mehrere Anteilsinhaber ihre 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 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 des § 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 privaten gehörende Aktien an der X-AG (5%, Anschaffungskosten 70.000) im Wert von 100.000 und B seine Aktien 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.~~

~~**A und B verwirklichen dabei insoweit jeweils einen Tausch, 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 § 27 Abs. 331 EStG 1988 der Steuerpflicht, sein Überschuss beträgt 15.000 ((VP 100.000 – AK 70.000) dividiert durch 2), seine die Anschaffungskosten am Vermögen des Anteils an der GesBbR 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) ebenfalls nach § 27 Abs. 30 EStG 1988 der Steuerpflicht, sein Überschuss diesfalls beträgt 5.000 ((VP 100.000 – AK 90.000) dividiert durch 2), seine die Anschaffungskosten am Vermögen seiner Beteiligung an der GesBbR betragen sowohl im Falle a) wie im Falle b) 95.000 (50% der ursprünglichen Anschaffungskosten von insgesamt 90.000 + 50.000).~~

~~Insoweit die Aktienpakete von A und B diesen jeweils weiterhin zuzurechnen sind („Eigenquote“), ist Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen, soweit diese ansonsten auf den jeweils anderen Gesellschafter übergehen würden.~~

Bündeln aber mehrere Miteigentümer ihre Anteile an ein und demselben Wirtschaftsgut (zB Anteile an ein und derselben Kapitalgesellschaft) in einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Miteigentumsgemeinschaft) und entsprechen die Beteiligungen an dieser dem jeweiligen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes, ändert sich an der steuerlichen Behandlung der bisherigen Anteilsinhaber nichts, sofern Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen getroffen wird.

In Rz 6103k wird der erste Aufzählungspunkt geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

6103k

[...]

- Gemäß [§ 124b Z 384 lit. b EStG 1988](#) führt die Nutzung von Kryptowährungen, die vor dem 1. März 2021 angeschafft wurden („Altvermögen“), nach dem Inkrafttreten der Neuregelung bereits zur Erzielung laufender Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß [§ 27b Abs. 2 EStG 1988](#) oder zum Erwerb von Kryptowährungen gemäß [§ 27b Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988](#) (im Rahmen von Staking, Airdrops oder Bounties bzw. Hardforks; siehe dazu Abschnitt 20.2.3a.2.1.5); die erworbenen Kryptowährungen stellen Neuvermögen dar. Die Altvermögensenschaft der bisherigen Kryptowährungen bleibt erhalten.

[...]

Rz 6110a wird geändert (AbgÄG 2023):

6110a

Für die steuerliche Zurechnung von Gewinnanteilen ist **grundsätzlich —unabhängig von abweichenden Börsenusancen— entscheidend, wer zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses wirtschaftlicher Eigentümer des Gesellschaftsanteils ist (VwGH 28.6.2022, [Ro 2022/13/0002](#))**. Für die Frage der Zurechnung kommt es **in diesen Fällen somit nicht** darauf an, wer im Zeitpunkt des Zuflusses über die Einkunftsquelle (Gesellschaftsanteil) verfügt.

Die Gesellschaftsanteile müssen somit vor dem Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gewinnverteilung erworben werden; ~~soweit es sich um börsennotierte Aktien handelt, müssen diese vor dem Tag der Beschlussfassung der Gewinnverteilung (Hauptversammlung) am Depot des Steuerpflichtigen eingeliefert sein, damit eine steuerliche Zurechnung der Dividende vorliegt. Dabei ist auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen. Dieses wird grundsätzlich mit dem vollzogenen Verfügungsgeschäft erworben. Das Datum der Einlieferung ist grundsätzlich das Datum, an dem der Kaufauftrag ausgeführt wird. Werden erworbene Aktien nicht spätestens am Ende des letzten Börsentages vor der Hauptversammlung (HV-Tag minus eins) am Depot eingeliefert, wird davon auszugehen sein, dass das wirtschaftliche Eigentum noch dem Veräußerer der Aktien zusteht.~~

Wird der Gesellschaftsanteil nach dem Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gewinnverteilung, aber vor dem Ausschüttungstag veräußert, tritt der Veräußerer lediglich eine vermögensrechtliche Forderung auf **GewinnDividendausschüttung** an den Erwerber ab, was beim Veräußerer zum Zufluss der Gewinnanteile führt. Der Erwerber erwirbt nur

eine Forderung auf die Nettogewinnanteile (Nettodividende) und es obliegt diesem lediglich, die angekauft Forderung (auf Gewinnanteils- bzw. Dividendenbezug) einzuziehen.

Für die Zurechnung einer Dividende aus einer zentralverwahrten Aktie sieht § 32 Abs. 4 EStG 1988 eine Sonderregelung vor. Die Einkünftezurechnung setzt in diesen Fällen voraus, dass wirtschaftliches Eigentum an den zugrundeliegenden Anteilen am Ende des Record-Tages besteht (siehe dazu ausführlich Rz 6914 ff).

Rz 6140b wird geändert (AbgÄG 2023):

6140b

Zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und zur Realisierung stiller Reserven:

- Grundsätzlich geht sowohl beim Pensionsgeschäft als auch bei der Wertpapierleihe das wirtschaftliche Eigentum an den verpensionierten/verliehenen Kapitalanlagen an den Pensionsnehmer/Entleihner über.
- **Zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei zentralverwahrten Aktien siehe Rz 6916.**
- ~~Dient aber ein echtes Pensions- oder Leihegeschäft zu (kurzfristigen) Sicherungszwecken, verbleibt das wirtschaftliche Eigentum an den Vermögensgegenständen (Wertpapieren) beim Pensionsgeber/Verleiher. Indizien für ein echtes Pensionsgeschäft zu Sicherungszwecken sind insbesondere eine Laufzeit von höchstens sechs Monaten und ein Transaktionswert, der unter dem aktuellen Verkehrswert liegt.~~
- Zu einer Realisierung allfälliger stiller Reserven in Folge der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums kommt es nur beim unechten Pensionsgeschäft. Ein echtes Pensions- oder Leihegeschäft führt zu keiner Realisierung stiller Reserven und ist daher auch nicht als entgeltlicher Vorgang iSd § 124b Z 185 EStG 1988 anzusehen.

Rz 6140c wird geändert (AbgÄG 2023):

6140c

Zur steuerlichen Behandlung der Kapitalerträge sowie der Ausgleichszahlungen:

- Gehen während der Pensionszeit bzw. während der Leih Dividenden bzw. Zinsen dem Pensionsnehmer/Entleihner zu, sind diese idR ihm als wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen und von ihm zu versteuern. **Zu den Voraussetzungen zur Einkünftezurechnung sowie zur Anrechnung und Erstattung der Kapitalertragsteuer bei zentralverwahrten Aktien siehe Rz 6914 ff.**
- Üblicherweise wird der Pensionsnehmer/Entleihner 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 **auch** beim Pensionsgeber/Verleiher zu **steuerpflichtigen Einkünften**. Diese sind 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 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 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.

Es wird nach Rz 6145b die Rz 6145c eingefügt (Klarstellung):

6145c

Die Anschaffungskosten können zudem bei Wirtschaftsgütern und Derivaten gemäß [§ 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988](#), die nicht auf einem Depot verwahrt werden, ebenso mit dem gleitenden Durchschnittspreis angesetzt werden, wenn eine konkrete Zuordnung der Anschaffungskosten nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich ist und der gleitende Durchschnittspreis zu einem sachgerechten Ergebnis führt (zB im Falle von Fremdwährungsgewinnen, die laufend aufgrund der Umrechnung von Fremdwährungsguthaben in Euro entstehen).

Rz 6156 wird geändert (AbgÄG 2023):

6156

Bei Wegzug einer natürlichen Person in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes ist auf Grund eines ~~in der Steuererklärung gestellten Antrages (siehe gleich in Rz 6156a)~~ 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 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 iSd [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) und Derivaten iSd [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) an eine andere natürliche Person gestellt werden, die in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig ist (zB Schenkung oder Übergang der Wirtschaftsgüter oder Derivate von Todes wegen auf eine natürliche Person). Es steht der Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts in Bezug auf diese Wirtschaftsgüter oder Derivate nicht entgegen, wenn es für diese zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund einer unentgeltlichen Übertragung von anderen Wirtschaftsgütern oder Derivaten zwischen natürlichen Personen kommt.

Beispiel:

Eine in Bulgarien ansässige natürliche Person hält 90% der Anteile an einer inländischen GmbH. Ihr ebenfalls in Bulgarien ansässiger Sohn hält die restlichen 10% der Anteile an dieser GmbH. Österreich hat aufgrund von [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) iVm [Art. 13 Abs. 4 lit. a DBA Österreich-Bulgarien](#) an den Anteilen des Sohnes ein Besteuerungsrecht. Eine unentgeltliche Übertragung der Anteile durch den Vater bewirkt, dass es hinsichtlich dieser vom Sohn bereits vor der Übertragung gehaltenen Anteile zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu Bulgarien aufgrund von [Art. 13 Abs. 4 lit. b DBA Österreich-Bulgarien](#) kommt. Der Sohn kann einen Antrag auf Nichtfestsetzung hinsichtlich der stillen Reserven in den bereits bestehenden Anteilen stellen.

Die Nichtfestsetzung der Steuerschuld gilt im Verhältnis zu einem Staat

- der Europäischen Union oder
- des Europäischen Wirtschaftsraumes (Norwegen, Liechtenstein und Island). Zur Schweiz siehe oben Abschnitt 20.2.2.4.1.

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 6156a wird geändert (AbgÄG 2023):

6156a

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Antragstellung gilt Folgendes:

- **Rechtslage bis zur Veranlagung 2022:**

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 eingebbracht wurde. Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem ~~Berufungs~~**Beschwerde**verfahren 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~~ **Beschwerde** gegen einen derartigen Einkommensteuerbescheid erstmalig eine Steuererklärung mit Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld eingebbracht, wurde der Antrag im ~~Berufungs~~**Beschwerde**verfahren und nicht in der Steuererklärung gestellt.

- **Rechtslage ab Veranlagung 2023:**

**Der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld ist in der das Wegzugsjahr bzw. das Jahr der unentgeltlichen Übertragung betreffenden Steuererklärung zu stellen. [§ 39](#)
Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 gilt entsprechend (vgl. Rz 7511a ff).**

Der Antrag auf Nichtfestsetzung wirkt der Höhe nach immer für sämtliche im betroffenen Wirtschaftsgut entstrickten stillen Reserven, auch wenn der in der betreffenden Steuererklärung erklärte gemeine Wert sich nachträglich als objektiv zu niedrig herausstellt.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung der Steuerschuld (Wegzug einer natürlichen Person in einen Staat der Europäischen Union oder des EWR oder unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern und Derivaten an eine andere natürliche Person, die in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig ist) ist durch eine Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen.

Rz 6171 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

6171

Von	An	inländische depotführende Stelle	ausländische depotführende Stelle
inländischer depotführender Stelle	Bei selber Stelle	Keine Meldung erforderlich	
	Auf Depot desselben Steuerpflichtigen	Mitteilung der AK durch inl. Stelle	Meldung ans FA durch inl. Stelle
	Unentgeltlich auf Depot eines anderen Steuerpflichtigen	1. Nachweis der unentgeltl. Übertragung 2. Meldung ans FA durch inl. Stelle	1. Nachweis der unentgeltl. Übertragung 2. Meldung ans FA durch inl. Stelle
	Übertragung im Rahmen einer Umgründung	1.-Glaubhaftmachung der Übertragung im Rahmen einer Umgründung und 2.-Meldung ans FA durch inl. Stelle	1.-Glaubhaftmachung der Übertragung im Rahmen einer Umgründung und 2.-Meldung ans FA durch inl. Stelle
ausländischer depotführender Stelle	Bei selber Stelle		Keine Meldung erforderlich
	Auf Depot desselben Steuerpflichtigen	Mitteilung der AK durch ausl. Stelle	Meldung ans FA
	Unentgeltlich auf Depot eines anderen Steuerpflichtigen	Meldung ans FA	Meldung ans FA
	Übertragung im Rahmen einer Umgründung	Meldung ans FA	Meldung ans FA

Rz 6173 wird geändert (Klarstellung):

6173

Der Ausdruck Derivate umfasst

- sämtliche Termingeschäfte (zB Optionen, Futures, Forwards, Swaps usw.) sowie
- andere derivative Finanzinstrumente

unabhängig davon, ob deren Underlying Finanzvermögen, Rohstoffe oder zB sonstige Wirtschaftsgüter darstellt.

Damit werden auch sämtliche Arten von Zertifikaten (zB Index, Alpha, Hebel, Sport) als sonstige derivative Finanzinstrumente erfasst. **Ebenso sind andere unverbriefte Finanzinstrumente als Derivate zu qualifizieren, die die wirtschaftliche Entwicklung eines Basiswerts (zB Aktien, Investmentfonds, Rohstoffe) abbilden und bspw. in digitaler Form**

dargestellt werden, solange keine Einflussmöglichkeiten des Emittenten im Hinblick auf die Wertentwicklung vorhanden sind (vgl. InvFR 2018 Rz 77).

Rz 6178c wird geändert (AbgÄG 2023):

6178c

Da gemäß [§ 27b Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988](#) die Überlassung einer Kryptowährung zu keinem steuerpflichtigen Realisierungsvorgang führt (siehe Rz 6178k), stellen folglich die im Rahmen einer Leih entstandene Forderung auf Rückzahlung der Kryptowährung und die überlassene Kryptowährung selbst ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Daher ist auch die Forderung auf eine Kryptowährung als Kryptowährung im Sinne des [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) zu qualifizieren ([§ 27b Abs. 4 letzter Satz EStG 1988](#)).

Rz 6178k wird geändert (AbgÄG 2023):

6178k

Entgelte aus der Überlassung von Kryptowährungen gemäß [§ 27b Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) sind sämtliche Vergütungen für den Gebrauch einer auf Zeit überlassenen Kryptowährung iSd [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#). Unbeachtlich ist die Häufigkeit des Zuflusses (laufende oder nicht laufende Entrichtung). Entscheidend ist hingegen, dass ein Zuordnungswechsel hinsichtlich der Kryptowährung stattfindet. Die Kryptowährung muss dazu vom Steuerpflichtigen an einen anderen Marktteilnehmer (zB an eine private Person, an ein auf Handel mit Kryptowährungen spezialisiertes Unternehmen oder an ein Netzwerk) überlassen werden und von diesem dafür ein Entgelt geleistet werden. Die Überlassung/Leih einer Kryptowährung führt dabei selbst gemäß [§ 27b Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988](#) zu keinem steuerpflichtigen Realisationsvorgang. Deshalb stellen die Kryptowährung und die im Rahmen einer Leih entstandene Forderung auf Rückzahlung der Kryptowährung ein einheitliches Wirtschaftsgut dar, das als Kryptowährung im Sinne des [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) zu qualifizieren ist ([§ 27b Abs. 4 letzter Satz EStG 1988](#)).

Primär werden unter [§ 27b Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) zinsähnliche Gegenleistungen fallen, die insbesondere beim klassischen Verleihen der Kryptowährungen („Lending“) anfallen („Kryptozinsen“). Jedoch ist die Art der Gegenleistung nicht eingeschränkt, sondern kann auch erfolgsabhängige Komponenten sowie Entgelte in Form von Kryptowährungen, Euro, Fremdwährungen oder anderen Wirtschaftsgütern umfassen. [§ 27b Abs. 2 EStG 1988](#) geht als lex specialis auch [§ 27 Abs. 2 EStG 1988](#) vor, weshalb auch Zinszahlungen oder Gewinnanteile aus sämtlichen Forderungen (zB auch bei obligationenartigen Genussrechten), bei denen im Rahmen der Tilgung ein Anspruch auf Rückzahlung einer Kryptowährung im Sinne des [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) besteht, zu laufenden Einkünften aus

Kryptowährungen führen. Die Veräußerung dieser Forderungen führt in weiterer Folge zu Einkünften gemäß [§ 27b Abs. 3 EStG 1988](#).

Die Einstufung als Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen ist unabhängig davon vorzunehmen, für welchen Zweck der Entleiher die überlassenen Kryptowährungen verwendet (zB als eigenen Stake im Rahmen des „Proof of Stake“-Algorithmus; siehe dazu auch Rz 6178g).

Rz 6178r wird geändert (AbgÄG 2023):

6178r

[§ 27b Abs. 2 EStG 1988](#) sieht im Schlussteil drei Ausnahmen vor. Zuflüsse stellen daher keine laufenden Einkünfte dar, wenn diese im Rahmen von Staking (Rz 6178s), Airdrops oder Bounties (Rz 6178t) sowie auf Grund eines Hardforks (Rz 6178u) zugehen. Die Ausnahmeregelungen gelten gemäß [§ 4 Abs. 3b EStG 1988](#) aufgrund des Zusammenspiels von § 27a Abs. 6 EStG 1988 und § 27a Abs. 4 Z 5 EStG 1988 auch im betrieblichen Bereich (siehe Rz 803a).

Im Rahmen der Ausnahmen des [§ 27b Abs. 2 Schlussteil EStG 1988](#) erhaltene Kryptowährungen führen zu keinen laufenden Einkünften im Zuflusszeitpunkt. Allerdings führen auch diese Tatbestände zu steuerlichen Anschaffungsvorgängen mit Anschaffungskosten in Höhe von null, weshalb der gesamte Wert dieser Kryptowährungen im Zuge einer späteren Realisierung besteuert wird ([§ 27a Abs. 4 Z 5 EStG 1988](#)).

Beispiel:

C erzielt durch "Staking" fünf Kryptowährungseinheiten, die am 1.4.2022 zufließen (gemeiner Wert zum Zuflusszeitpunkt: 100 Euro). Er verkauft diese fünf Kryptowährungseinheiten am 5.7.2024 um 500 Euro.

Es liegen keine laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen vor. Die Steuerpflicht entsteht erst im Veräußerungszeitpunkt. Der Veräußerungsgewinn beträgt durch den Ansatz der Anschaffungskosten in Höhe von null 500 Euro; daher Steuerpflicht iHv 137,5 Euro (27,5% von 500 Euro).

Rz 6178z wird geändert (AbgÄG 2023):

6178z

Werden Kryptowährungen iSd [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) derselben Kryptowährung in zeitlicher Aufeinanderfolge erworben und auf derselben Kryptowährungsadresse verwahrt, sind diese gemäß [§ 27a Abs. 4 Z 3a EStG 1988](#) iVm [§ 2 KryptowährungsVO](#) mit dem gleitenden Durchschnittspreis (und – den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen entsprechend – stets in Euro) zu bewerten (Rz 6145 ff.).

Befinden sich die Kryptowährungen jedoch auf einer Kryptowährungswallet (Rz 6178h), ist der gleitende Durchschnittspreis alternativ für alle auf einer Kryptowährungswallet befindlichen Einheiten derselben Kryptowährung anzuwenden. Wird vom Abzugsverpflichteten der gleitende Durchschnittspreis auf sämtliche Einheiten derselben Kryptowährung, die auf einer Kryptowährungswallet verwahrt werden, ermittelt, ist dies stets auch für die Veranlagung maßgeblich.

Rz 6178ab wird geändert (AbgÄG 2023):

6178ab

Gemäß [§ 27b Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG 1988](#) stellt der Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung keine Realisierung dar. In diesem Fall sind die Anschaffungskosten der eingetauschten Kryptowährung auf die erhaltene Kryptowährung zu übertragen; die gesamte Wertsteigerung wird dadurch erst im Rahmen einer späteren Realisierung der erhaltenen Kryptowährung erfasst.

Dies gilt jedoch nur, soweit sowohl die hingegebene als auch die erhaltene Kryptowährung die Voraussetzungen des [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) erfüllen. Somit führt etwa der Eintausch einer Kryptowährung gegen einen Non Fungible Token (siehe dazu Rz 6178d) oder ein anderes Krypto-Asset, das keine Kryptowährung im Sinne des [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) darstellt, zu einer steuerpflichtigen Realisierung.

Die Steuerneutralität des Tausches einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung gilt auch im Betriebsvermögen (siehe dazu Rz 803ab).

Rz 6203 wird geändert (Klarstellung):

6203

Ein Zertifikat ist eine verbrieftete 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. **Ebenso stellen American Depository Receipts (ADR) und Global Depository Receipts (GDR) Zertifikate dar, die in Form eines Hinterlegungsscheins das Eigentum einer Aktie verbrieften.**

Zertifikate verbrieften 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, weil die Partizipation an der Wertentwicklung des Basiswerts im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall,

wenn die Möglichkeit physischer Ausfolgung nur theoretischer Natur **ist** und weder vom Emittenten noch vom Anleger ernsthaft beabsichtigt **ist**. 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, 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 6203a wird geändert (Klarstellung):

6203a

Erwirbt ein Anleger mit der Anschaffung eines Zertifikats – neben der Möglichkeit, das Zertifikat am Sekundärmarkt zu veräußern – zudem das Recht, durch Hingabe seiner Schuldverschreibung an den Emittenten den Basiswert physisch zu erhalten (zB „XETRA-Gold“, **der Umtausch eines ADR/GDR in die zugrundeliegende Aktie**), sind im Hinblick auf die steuerliche Behandlung zwei Fälle zu unterscheiden:

- Sofern der Anleger sich tatsächlich den Basiswert (zB Edelmetalle) durch Rückgabe der Schuldverschreibung physisch liefern lässt, wird dadurch kein steuerlich relevanter Tatbestand verwirklicht (vgl. auch BFH 6.2.2018, IX R 33/17). Zwar liegt ein Derivat vor, allerdings ist diese Form der Abwicklung im Rahmen des [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) nicht steuerpflichtig. Vielmehr ist in der Anschaffung der Schuldverschreibung das Verpflichtungsgeschäft und in der Lieferung des Basiswertes lediglich das Verfügungsgeschäft zu sehen (vergleichbar mit der tatsächlichen Ausübung einer Option iSd Rz 6174a; vgl. auch Rz 6181a zur Wandelanleihe). Veräußert der Anleger den Basiswert in der Folge weiter, so liegen Spekulationseinkünfte iSd [§ 31 EStG 1988](#) vor, sofern die Jahresfrist noch nicht abgelaufen ist. Hierbei ist zu beachten, dass für den Fristenlauf auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen ist (Erwerb der Inhaberschuldverschreibung). Als Anschaffungskosten sind die ursprünglichen Anschaffungskosten der Schuldverschreibung fortzuführen. Etwaige Ausfolgungskosten

(zB für Verpackung, Transport etc.) stellen ebenso (nachträgliche) Anschaffungskosten dar; etwaige (Folge-)Kosten für die Verwahrung stellen Werbungskosten dar.

- Sofern die Inhaberschuldverschreibung auf dem Sekundärmarkt weiterveräußert wird, liegen Einkünfte aus Derivaten gemäß [§ 27 Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#) (Einkünfte aus der Veräußerung eines Derivates) vor.

Rz 6204 wird geändert (Klarstellung):

6204

Kapitalerträge aus der Veräußerung bzw. Einlösung von Zertifikaten sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) und gemäß [§ 93 EStG 1988](#) durch Kapitalertragsteuerabzug zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist somit gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) die inländische depotführende bzw. die inländische auszahlende Stelle.

Der Umtausch eines GDR (Global Depository Receipt) bzw. ADR (American Depository Receipt) fällt nicht in den Anwendungsbereich der [Kapitalmaßnahmen-VO](#), weshalb in diesen Fällen ein kapitalertragsteuerpflichtiger Tauschvorgang verwirklicht wird. Besteht kein Kurswert für das hingegebene Wertpapier, kann hilfsweise eine mittelbare Wertermittlung aus dem gemeinen Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes vorgenommen werden, sofern davon ausgegangen werden kann, dass etwa gleichwertige Leistungen getauscht werden (siehe Rz 2593).

Rz 6223 wird geändert (Klarstellung):

6223

Mit dem BBG 2011 wurde die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% auf Kapitaleinkünfte, unabhängig davon, ob im Abzugsweg oder im Zuge der Veranlagung erhoben, vorgesehen. Dies machte die bis dahin geltenden entsprechenden Regelungen des [§ 37 Abs. 8 EStG 1988](#) und des [§ 93 EStG 1988](#) in der Fassung vor dem BBG 2011 obsolet. Ausnahmen vom besonderen Steuersatz enthält [§ 27a Abs. 2 EStG 1988](#) (siehe Abschnitt 20.3.3).

Der zweite Halbsatz des [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) übernahm den Inhalt des bis zum BBG 2011 geltenden [§ 97 Abs. 3 EStG 1988](#): Mit dem besonderen Steuersatz besteuerte Einkünfte sind weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte, noch beim Einkommen zu berücksichtigen, das bedeutet, dass es – unabhängig von der Erhebungsform – bei der Besteuerung mit 25% bleibt. Diese „Abgeltungswirkung“ der 25%-Besteuerung ergibt sich daher schon direkt aus [§ 27a EStG 1988](#); die in [§ 97 EStG 1988](#) vorgesehene „Steuerabgeltung“ hat daher gegenüber der Rechtslage vor dem BBG 2011 nur mehr für die Frage Bedeutung, ob Kapitaleinkünfte,

bei denen Kapitalertragsteuer abgezogen wurde, in die Veranlagung (zum besonderen Steuersatz) aufzunehmen sind (siehe Abschnitt 20.5.1). Die Formulierung wurde insoweit präzisiert, als nun im Falle der Regelbesteuerung ausdrücklich auch die an sich endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge zum Gesamtbetrag der Einkünfte und zum Einkommen zählen. Dies entspricht einerseits der tatsächlichen Steuerberechnung unter Einbeziehung dieser Einkünfte und stellt andererseits ein klares Bescheidbild sicher.

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 Geldforderungen 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 sonstigen 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. Daher unterliegen auch sämtliche Einkünfte (Zinsen als auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen) aus aufsichtsrechtlich zulässigen Einlagengeschäften im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 BWG](#), die jedoch keine Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Geldforderungen bei Kreditinstituten darstellen, dem besonderen Steuersatz in Höhe von 27,5% (zB Einlagen bei Wertpapierfirmen gemäß [§ 3 Abs. 1 WAG 2018](#)).

Mit dem ÖkoStRefG 2022 Teil I wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen um Einkünfte aus Kryptowährungen erweitert. Hierbei unterliegen sowohl die laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen als auch die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kryptowährungen dem besonderen Steuersatz von 27,5%, sofern keine Ausnahme des [§ 27a Abs. 2 EStG 1988](#) die Tarifbesteuerung anordnet.

Rz 6224d wird geändert (PrAG 2024):

6224d

Zu den besonderen 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 den besonderen 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 den besonderen Steuersätzen besteuerte Kapitaleinkünfte fallen dabei wie die übrigen Einkünfte unter die allgemeine Einkunftsgrenze gemäß [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) bzw. [§ 33 Abs. 6 Z 1 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) (dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß [§ 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988](#); siehe die Tabelle unten) 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 den besonderen Steuersätzen besteuerten Kapitaleinkünfte ebenfalls beachtlich.

Kalenderjahr	Einkunftsgrenze gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988	Einkunftsgrenze gemäß § 33 Abs. 6 Z 1 zweiter Teilstrich EStG 1988
bis 2022	6.000 Euro	2.200 Euro
2023	6.312 Euro	2.315 Euro
2024	6.937 Euro	2.545 Euro

Rz 6225a wird geändert (AbgÄG 2023; BGBl. I Nr. 111/2023):

6225a

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht einem der besonderen 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 **F**Geöffneterforderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt (Z 1):
Darunter fallen insbesondere Privatdarlehen und sonstige nicht verbriezte private **F**Geöffneterforderungen, wie zB nicht verbriezte obligationenähnliche Genussrechte; Einkünfte aus Darlehen von Privatdarlehensvermittlern (zB Onlineplattformen für Privatkredite) sind ebenso erfasst. **Unter den Begriff Bankgeschäft fallen alle aufsichtsrechtlich zulässigen Bankgeschäfte, auch wenn diese nicht von Kreditinstituten erbracht werden.** 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. **Auch** Forderungen auf Kryptowährungen sind **grundsätzlich als Sachforderung nicht** vom Anwendungsbereich der Z 1 mit umfasst. **Jedoch geht § 27a Abs. 2 Z 2 EStG 1988 – als lex specialis für sämtliche Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen (§ 27b Abs. 2 Z 1 EStG 1988) – der Anwendung von Z 1 vor; Einkünfte aus der Überlassung von**

Kryptowährungen unterliegen folglich nur dann nicht dem besonderen Steuersatz, wenn kein öffentliches Angebot vorliegt. Gemäß § 27a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind somit andere – nicht von Z 2 umfasste – nicht verbrieftete sonstige Forderungen auf Kryptowährungen vom besonderen Steuersatz ausgenommen. Dabei handelt es sich um Forderungen auf Kryptowährungen, die gerade keinen Rückzahlungsanspruch einer überlassenen Kryptowährung vorsehen und bei denen daraus erzielte Einkünfte folglich nicht § 27b Abs. 2 EStG 1988 unterliegen (siehe Rz 6178k). Praktisch könnten darunter zB bestimmte in Euro erworbene Genussrechte mit Verzinsungsanspruch in Kryptowährung fallen.

- Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren und Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde sowie Einkünfte aus der nicht öffentlich angebotenen Überlassung von Kryptowährungen (Z 2)
[...]

Eine Überprüfung des Vorliegens eines öffentlichen Angebots entfällt, wenn nachgewiesen werden kann, dass ein Forderungswertpapier innerhalb von sechs Monaten nach seiner Emission von mehr als 100 verschiedenen Käufern erworben wurde.

Der Nachweis des Erwerbes der erforderlichen Anzahl der Käufer ist folgendermaßen zu erbringen:

- Bei Forderungswertpapieren, die bei Kreditinstituten hinterlegt sind, durch die Vorlage der Bestätigung des die Emission führenden Kreditinstitutes, dass die erforderliche Käuferanzahl innerhalb von sechs Monaten erreicht worden ist.
- Bei Forderungswertpapieren, die nicht bei Kreditinstituten hinterlegt sind, durch die Vorlage einer notariellen Bestätigung, dass die erforderliche Käuferanzahl innerhalb von sechs Monaten erreicht worden ist.

Handelt es sich bei den Einkünften gemäß § 27a Abs. 2 Z 2 EStG 1988 um tatsächlich ausgeschüttete oder als ausgeschüttet geltende Erträge aus Investmentfonds, Immobilieninvestmentfonds, AIF, AIF in Immobilien oder Wagniskapitalfonds, deren Anteile oder Anteilscheine bei ihrer Begebung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten worden sind, gelten die diesen Einkünften zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter im Rahmen der Besteuerung der Fondseinkünfte stets als an einen unbestimmten Personenkreis angeboten (§ 27a Abs. 2a EStG 1988). Das ist in der Regel nicht der Fall, wenn es sich um einen Spezialfonds oder um einen Fonds handelt, der für einen von vornherein eingeschränkten Personenkreis errichtet wird.

Beispiel:

Die Anteile an einem § 186 InvFG 2011 unterliegenden Gebilde wurden öffentlich angeboten. Im Fondsvermögen befindet sich ein Forderungswertpapier, das nicht öffentlich angeboten worden ist. Da die Anteile an dem § 186 InvFG 2011 unterliegenden Gebilde öffentlich angeboten worden sind, gilt das Forderungswertpapier für Zwecke der Fondsbesteuerung als öffentlich angeboten. Daher kommt auch dafür der besondere Steuersatz zur Anwendung.

- Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters (Z 3)
Dies umfasst sowohl Gewinnanteile als auch Abschichtungsüberschüsse und Veräußerungsgewinne. Im Anwendungsbereich des BBG 2011 kommt es somit zu einem Entfall des Kapitalertragsteuerabzugs bei stillen Beteiligungen. Allerdings wurde für beschränkt steuerpflichtige stille Beteiligte eine Abzugsteuer in § 99 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vorgesehen.
- [...]

Rz 6228a wird geändert (Einfügen von Verweisen; Aktualisierung der Beispiele):

6228a

Die Anrechnung bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer unterbleibt insoweit, als der Steuerpflichtige einem Dritten den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag (**zur betraglichen Höhe siehe die Tabelle in LStR 2002 Rz 771a; zur Einkunftsgrenze siehe die Tabelle in LStR 2002 Rz 773**) oder einen Kinderabsetzbetrag (**zur betraglichen Höhe siehe die Tabelle in LStR 2002 Rz 790a**) vermittelt. Übersteigen die vermittelten Absetzbeträge die anzurechnende Kapitalertragsteuer, kommt es daher zu keiner Erstattung.

Beispiele:

1. Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 2024 Sparbuchzinsen von 43.000 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher 1.000 750 Euro; der Kinderabsetzbetrag im Jahr 2024 01 beträgt 67,80 58,40 Euro (**Betrag für das Veranlagungsjahr 2024**). Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Es kommt 2024 zu einer Erstattung von 186 49 Euro ($1.000\,750 - 12 \cdot 67,80\,58,40 = 186,40\,49,20$; Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988).
2. Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 2024 01 Sparbuchzinsen von 2.000 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher 500 Euro; der Kinderabsetzbetrag im Jahr 2024 01 beträgt monatlich 67,80 58,40 Euro (**813,6 Euro**). Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Es kommt 2024 01 zu keiner Erstattung der KEST, weil diese niedriger ist, als der für das Kind ganzjährig bezogene Kinderabsetzbetrag.
3. Der Ehepartner eines Alleinverdiener mit zwei Kindern bezog im Jahr 2024 01 Sparbuchzinsen von 2.000 Euro. Die KEST beträgt daher 500 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Eine KEST-Erstattung für 2024 01 unterbleibt, da-weil die KEST niedriger ist, als der dem Ehepartner zustehende Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 774 669-Euro (**Betrag für das Veranlagungsjahr 2024**).

Für das Unterbleiben der Anrechnung ist ohne Belang, ob der Dritte den jeweiligen Absetzbetrag tatsächlich beantragt hat bzw. in Anspruch nimmt.

Beispiel:

Der Ehepartner A eines (potenziellen) Alleinverdieners B mit zwei Kindern erzielte im Jahr 2024 Ø1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.000 Euro und bezog überdies Sparbuchzinsen von 2.000 Euro. Die KEST beträgt daher 500 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor.

*Da auch Einkünfte aus Kapitalvermögen, die unter § 27a Abs. 1 EStG 1988 fallen, für die Einkunftsgröße des Alleinverdienerabsetzbetrages von 6.937000 Euro (**Betrag für das Veranlagungsjahr 2024**) unabhängig davon relevant sind, ob eine Regelbesteuerung beantragt wird oder nicht, steht B hier jedenfalls kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. A erhält daher im Fall der Regelbesteuerungsoption die gesamte KEST von 500 Euro erstattet.*

Rz 6229 wird geändert (Aktualisierung der Beispiele):

6229

Zu beachten ist, dass es im Interesse der Herstellung eines gleichen Besteuerungsergebnisses wie bei KEST-pflichtigen Inlandserträgen bei Vorliegen von KEST-freien (insbesondere ausländischen) Kapitaleinkünften bei Kindern oder (Ehe)Partnern von Alleinverdienern zu einer Mindestbesteuerung kommt. § 42 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sieht hier eine Steuererklärungspflicht und § 41 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 einen Pflichtveranlagungstitel bei gleichzeitigem Bezug von (idR geringfügigen) lohnsteuerpflichtigen Einkünften vor.

Beispiel (Variante des Beispiels 1 in Abschnitt 20.3.4.3):

*Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 2024 Ø1 ausländische Sparbuchzinsen von 43.000 Euro. Ein Kapitalertragsteuerabzug erfolgte daher nicht. Es besteht Erklärungspflicht nach § 42 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, bei der Veranlagung wird eine Mindeststeuer iHv $12 * 67,80 = 813,60$ Euro festgesetzt, weil in dieser Höhe auch bei inländischen Kapitalerträgen die KEST eine endgültige Besteuerung darstellen würde.*

Beispiel 2 (Variante des Beispiels 2 in Abschnitt 20.3.4.3):

Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 2024 Ø1 ausländische Sparbuchzinsen von 2.000 Euro. Es besteht Erklärungspflicht nach § 42 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, bei der Veranlagung wird eine Mindeststeuer iHv 500 Euro festgesetzt, weil auch bei inländischen Kapitalerträgen die gesamte KEST von 500 Euro eine endgültige Besteuerung darstellen würde.

Rz 6231a wird geändert (Klarstellung):

6231a

Werden Wertpapiere, deren Wert etwa aufgrund einer Insolvenz des Emittenten nahezu null beträgt, an die depotführende Stelle übertragen, ist zu unterscheiden:

- Wird für die Übertragung keine Gegenleistung gewährt, liegt kein Realisationsvorgang vor. Da der wirtschaftlich eingetretene Verlust daher steuerlich nicht realisiert wird, kommt auch kein Verlustausgleich in Betracht.
- Wird hingegen für die Übertragung ein angemessenes Entgelt geleistet, liegt ein Veräußerungsvorgang vor, der zur Realisierung der eingetretenen Verluste führt. Die Verluste können im Rahmen des automatischen Verlustausgleiches berücksichtigt werden.

Davon zu unterscheiden sind jene Fälle, in denen die Beteiligung des Steuerpflichtigen bei Fortbestehen der Gesellschaft ersatzlos untergeht (zB durch Erlöschen des Anteilsrechts ohne Übertragung an einen Dritten im Rahmen eines ausländischen Konkursverfahrens, entschädigungslose Enteignung). Diesfalls liegt im Zeitpunkt des Erlöschens des Anteilsrechts ein Realisationsvorgang iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor. Eine Ausbuchung der Wertpapiere in einem späteren Jahr ist in weiterer Folge steuerlich unbeachtlich. Die realisierten Verluste können ausschließlich im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden.

Rz 6237 wird geändert (PrAG 2024):

6237

Veranlagungspflicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen besteht:

- Beim Bezug von Einkünften aus Kapitalvermögen, die nicht einem besonderen Steuersatz 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 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 **12.816 11.693** Euro (Betrag für das Veranlagungsjahr 2024); dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß [§ 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988](#), 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 **im Jahr 2024** 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, **weilde** zwei Kinder vorliegen, ihrem Ehepartner den Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von **774669** (Betrag für das Veranlagungsjahr 2024; dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß [§ 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988](#)). 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 **774669**, 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 **und sämtlichen Einkünften aus Kryptowährungen**, 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 bzw. Einkünften aus Kryptowährungen, deren dessen Anschaffungskosten pauschal nach § 93 Abs. 4 oder 4a EStG 1988** angesetzt wurden (siehe Abschnitt 29.5.1.1.4 und Abschnitt 29.5.1.3).

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

Entstrickungsbesteuerung 02 vor. Dessen ungeachtet besteht für den Steuerpflichtigen im Jahr 01 Veranlagungspflicht.

- Beim Bezug von Einkünften aus Kryptowährungen, bei denen Kapitalertragsteuer auf Basis von nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Angaben des Steuerpflichtigen gemäß [§ 93 Abs. 4a Z 1 EStG 1988](#) erfolgt ist.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige überträgt am 6. Juli 2025 Kryptowährungen an einen inländischen Dienstleister, wobei er diesem mitteilt, dass es sich um Altvermögen handelt. Tatsächlich hat er die Kryptowährungen am 13. April 2022 um 100 Euro erworben. Auf Basis der Angaben des Steuerpflichtigen nimmt der inländische Dienstleister im Zuge der Veräußerung der Kryptowährungen am 7. Juli 2025 um 1.000 Euro keinen Kapitalertragsteuerabzug vor. Aufgrund der falschen Angaben besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht für seine Einkünfte gemäß [§ 27b Abs. 3 EStG 1988](#) in Höhe von 900 Euro.

Ob auf die genannten Kapitaleinkünfte im Rahmen der Veranlagung ein besonderer Steuersatz von 25% bzw. 27,5% zur Anwendung kommt oder der Normalsteuersatz, ergibt sich aus [§ 27a EStG 1988](#).

Rz 6238 wird geändert (AbgÄG 2023):

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 fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres ausschließlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das betreffende Jahr gestellt werden (§ 39 Abs. 4 EStG 1988; Rz 7511a ff). Die Verlustausgleichsoption stellt kein eigenständiges Rechtskraftdurchbrechungsinstrument dar.

Für zu einem Betriebsvermögen gehörendes Kapitalvermögen kann keine Verlustausgleichsoption ausgeübt werden:

- Aufgrund der Ausnahme der betrieblichen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen, Derivaten und Kryptowährungen 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 und laufenden Einkünften aus Kryptowährungen) 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 sowie für laufende Einkünfte aus Kryptowährungen ist daher aufgrund der Spezialnorm des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 nicht möglich.
- Soll im betrieblichen Bereich ein unrichtiger Kapitalertragsteuerabzug richtiggestellt werden, 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.

Die Anrechnung der abgeführten Kapitalertragsteuer hat in dem Jahr zu erfolgen, in dem die jeweiligen Einkünfte durch den Steuerpflichtigen (Schuldner der Kapitalertragsteuer) erzielt werden. Eine Anrechnung hat somit in den Jahren zu erfolgen, in denen die Einkünfte zugeflossen sind, selbst wenn die Abfuhr der KESt in einem anderen Kalenderjahr erfolgt ist.

Rz 6447b wird geändert (Anpassung aufgrund geänderter Rechtslage):

6447b

Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern sind mit Stand der Volkszählung ~~2011~~**2021** (kundgemacht mit BGBl. II Nr. ~~181/2013~~**142/2023**) derzeit Wien, Graz, Linz, Salzburg, und Innsbruck **und Klagenfurt**. 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. **Das geänderte Aufteilungsverhältnis von Grund und Boden und Gebäude ist für Klagenfurt somit für die erstmalige Absetzung für Abnutzung ab dem 1.1.2024 anzuwenden.**

Rz 6624 wird geändert (Klarstellung, Judikatur):

6624

Keine Veräußerung/Anschaffung liegt insbesondere in folgenden Fällen vor:

- [...]
- In Bezug auf ein im Rahmen einer Übertragung eines Grundstücks zurückbehaltenes oder bereits verbüchert bestehendes Wohn- oder Fruchtgenussrecht gilt Folgendes:
Übertragen wird nur das belastete Grundstück. Der Wert des zurückbehaltenen oder bereits verbüchert bestehenden Nutzungsrechtes stellt daher keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Dabei ist unmaßgeblich, ob das Nutzungsrecht zu Gunsten des Übertragenden oder eines Dritten zurückbehalten wird. Gleches gilt für sonstige zurückbehaltene Nutzungsrechte (zB Gartenbenützungsrecht, Holzbezugsrecht, Fischereirecht).

In diesen Fällen ist bei Erbringung von Gegenleistungen (zB Geldbetrag, Wert von zu erbringenden Dienstleistungen) für die Übertragung des belasteten Eigentums zu beurteilen, ob der Wert der Gegenleistung **die für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebliche Grenze erreicht (vgl. Rz 6625)** den halben gemeinen Wert des übertragenen (belasteten) Wirtschaftsgutes übersteigt, wodurch ein entgeltlicher Vorgang gegeben wäre. Die Übernahme eines bestehenden, aber bloß schuldrechtlich eingeräumten Fruchtgenussrechtes oder Wohnrechtes durch den Erwerber eines Grundstückes stellt dagegen eine Gegenleistung dar, weil es sich um eine bloße Übernahme einer Verbindlichkeit handelt. Ebenso stellt die Einräumung eines Nutzungsrechtes an einem anderen Grundstück eine Gegenleistung dar.

- [...]
- Bei der Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen der Aufteilung des ehelichen (**partnerschaftlichen**) Gebrauchsvermögens und der ehelichen (**partnerschaftlichen**) Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG (§ 26 EPG); 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 \(§ 26 EPG\)](#) 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 \(§ 26 EPG\)](#) entspricht. Die Naturalteilung hat die gleichen Rechtswirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung, sodass auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen ist.

Stehen Ausgleichszahlungen nicht ausschließlich oder überwiegend mit der (früheren) familiären Beziehung bzw. deren vermögensrechtlicher Abwicklung in Zusammenhang, sondern steht dabei der Austausch von Leistung und (adäquater) Gegenleistung im Vordergrund, liegt keine nach den Kriterien des [EheG](#) vorzunehmende Ausgleichszahlung und daher keine Naturalteilung vor (vgl. VwGH 28.6.2023, Ra 2022/13/0103).

Keine Aufteilung des ehelichen (**partnerschaftlichen**) Gebrauchsvermögens oder der ehelichen (**partnerschaftlichen**) Ersparnisse liegt dann vor, wenn eheliches (**partnerschaftliches**) Gebrauchsvermögen oder eheliche (**partnerschaftliche**) Ersparnisse mit Wirtschaftsgütern getauscht werden, die gemäß [§ 82 EheG \(§ 25 EPG\)](#) nicht der Aufteilung unterliegen. In diesem Fall liegt insgesamt ein steuerbarer Tauschvorgang vor. Gemäß [§ 82 EheG \(§ 25 EPG\)](#) 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](#)). Dies gilt auch für [§ 25 EPG](#).

Wird im Zuge einer Ehescheidung (**Auflösung der eingetragenen Partnerschaft**) die gemeinsame Ehewohnung (**partnerschaftliche Wohnung**) veräußert und der Veräußerungserlös anschließend entsprechend den Miteigentumsanteilen aufgeteilt, fällt dies nicht unter die Aufteilung des ehelichen (**partnerschaftlichen**) Gebrauchsvermögens nach [§ 83 EheG \(§ 25 EPG\)](#), da das eheliche (**partnerschaftliche**) Gebrauchsvermögen veräußert und nicht aufgeteilt wird.

- [...]

Rz 6633 wird geändert (Klarstellung):

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.

Als Eigenheim kann nur ein Wohnhaus angesehen werden, das dazu geeignet ist, ganzjährige Wohnbedürfnisse zu befriedigen. Die Eignung zu diesem Zweck ist nach den tatsächlichen Verhältnissen unter Heranziehung der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Weiters kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob ein Wohnhaus vorliegt, auf dessen bauliche Gestaltung und die auf Grund seiner Ausstattung bestehende objektive Eignung, dieses dauernd zu bewohnen, und nicht so sehr auf eine vollständige Einrichtung an (VwGH 19.9.1989, [88/14/0179](#)). Ein ehemaliges Hotel – auch wenn es teilweise als Hauptwohnsitz benutzt wurde – stellt daher kein Eigenheim dar.

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 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 nach

dem 1. Tatbestand ist auch das (wirtschaftliche) Eigentum des Veräußerers während der gesamten Behaltesdauer erforderlich, ~~ausgenommen bei Schenkung oder Erbschaft~~ (siehe Rz 663942; siehe demgegenüber Rz 6642 zum 2. Tatbestand).

Rz 6645 wird geändert (AbgÄG 2023):

6645

Gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus der Veräußerung von **im Privatvermögen** selbst hergestellten Gebäuden grundsätzlich (zur Nutzung zur Einkünfterzielung siehe Rz 6647) von der Besteuerung ausgenommen. [...]

Nach Rz 6652a wird Abschnitt 22.4.3.5 samt Rz 6652b neu eingefügt (AbgÄG 2023):

22.4.3.5 Wechselseitige Grenzbereinigung

6652b

Ab 1. September 2023 sind Einkünfte aus Tauschvorgängen befreit, die zur Umsetzung einer wechselseitigen Grenzbereinigung dienen, sofern im jeweils betroffenen Fall eine allfällige Ausgleichszahlung den Betrag von 730 Euro nicht übersteigt.

Als Grenzbereinigung ist für Zwecke dieser Bestimmung ein Tauschvorgang zu verstehen, der lediglich dazu dient, unzweckmäßige Grenzverläufe zu berichtigen (insbesondere Begradiigungen) oder strittige Grenzverläufe rechtsverbindlich festzulegen (insbesondere Grenzberichtigungen); sie dürfen den Charakter des gesamten Grundstückes nur in vernachlässigbarem Ausmaß verändern. Das impliziert, dass im Verhältnis zum Gesamtgrundstück nur flächenmäßig kleine Teile betroffen sein können. Es ist unerheblich, welche Rechtsgrundlage dem Vorgang zu Grunde liegt (privatrechtliche Vereinbarung, gerichtliche Durchsetzung).

Der bisherige Abschnitt 22.4.3.5 erhält die Nummerierung 22.4.3.6:

22.4.3.56 Entschädigung für die Wertminderung von Grundstücken

Rz 6679 wird geändert (AbgÄG 2023):

6679

Rechtslage für realisierte Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen vor dem 1.1.2016

Der Ausgleich von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen, die im Überschussfall unter den besonderen Steuersatz fallen würden, ist – auch im Falle der Ausübung der

Regelbesteuerungsoption ([§ 30a Abs. 2 EStG 1988](#)) - wie folgt beschränkt ([§ 30 Abs. 7 EStG 1988](#)):

In einem ersten Schritt kommt ein Ausgleich mit Überschüssen aus (anderen) privaten Grundstücksveräußerungen in Betracht, die unter den besonderen Steuersatz von 25% fallen.

Sind keine verrechenbaren positiven Einkünfte gegeben oder verbleibt dabei ein Verlustüberhang, ist der Verlust oder Verlustüberhang in einem zweiten Schritt zu halbieren. Dieser Hälfteverlust ist mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Der Verlustausgleich ist dabei immer nur mit dem Gesamtüberschuss aus Vermietung und Verpachtung nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleiches zulässig.

Beispiel:

<i>Verlust aus privater Grundstücksveräußerung 1</i>	-100
<i>Überschuss aus privater Grundstücksveräußerung 2</i>	60
<hr/>	
<i>Verlust nach § 30 EStG 1988</i>	-40
<i>Hälfteverlust</i>	-20
<hr/>	
<i>Überschuss aus Vermietung und Verpachtung</i>	70
<hr/>	
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	50

Rechtslage für realisierte Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015

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. [§ 39 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 gilt entsprechend \(vgl. Rz 7511a ff\).](#)

[...]

Rz 6682 wird geändert (PrAG 2024):

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,
- eine (im betrieblichen Bereich) steuerpflichtige Versicherungsentschädigung, die für die Grundstücksentwertung aufgrund eines Schadensfalles geleistet wird (Analogie zu [§ 30a Abs. 3 erster Satz EStG 1988](#); VwGH 22.9.2021, [Ra 2020/15/0003](#); vgl. Rz 765).

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 [§ 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 ~~die Einkunftsgrenze von 6.000 Euro (Betrag für das Veranlagungsjahr 2023; dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß § 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988)~~ für den Alleinverdienerabsetzbetrag ~~unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß § 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988~~ zu berücksichtigen (~~der Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß § 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988; siehe die Tabelle in Rz 6224d~~).

Rz 6707 wird geändert (AbgÄG 2023):

6707

Die ImmoESt ist gemäß [§ 30b Abs. 1](#) iVm [§ 30c Abs. 3 EStG 1988](#) bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses gemäß [§ 19 EStG 1988](#) zweitfolgenden Kalendermonats durch den Parteienvertreter **auf das Abgabenkonto (§ 213 Abs. 1 BAO)** des Veräußerers 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 6708 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

6708

Liegt zwischen dem Zeitpunkt der Mitteilung gemäß § 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 und dem **Eintritt der Fälligkeit** ~~Zeitpunkt des Zuflusses gemäß § 19 EStG 1988~~ mehr als ein Jahr, erlischt trotz Vornahme der ImmoESt-Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 die Verpflichtung zur Entrichtung der ImmoESt und damit auch die Haftung des Parteienvertreters (**§ 30c Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988**). Diese Einschränkung soll eine übermäßige Belastung der Parteienvertreter bei Veräußerungsvorgängen, bei denen **sich aus**

~~unvorhergesehenen Gründen die Zahlung des Kaufpreises verzögert oder der Kaufpreis nicht entrichtet wird die Entrichtung des Kaufpreises zu einem viel späteren Zeitpunkt erfolgt, vermeiden und kommt vor allem dann zum Tragen, wenn der Erwerber des Grundstücks unvorhergesehen den Kaufpreis nicht entrichtet~~ (zu jenen Fällen, in denen bereits im Zeitpunkt der Durchführung der ImmoESt-Selbstberechnung klar ist, dass der Zufluss später als ein Jahr nach Abschluss des Veräußerungsgeschäftes erfolgt, siehe Rz 6717).

Rz 6740 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

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 **im Kalenderjahr 2023 mit 254% Körperschaftsteuer bzw. ab dem Kalenderjahr 2024 mit 23% Körperschaftsteuer** besteuert werden, wird aus Vereinfachungsgründen für Steuerpflichtige die Möglichkeit geschaffen, eine besondere Vorauszahlung in Höhe von **254% (für im Kalenderjahr 2023 zugeflossene Einkünfte) bzw. 23% (für ab dem Kalenderjahr 2024 zugeflossene Einkünfte)** 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 **254%- bzw. 23%-Satz** zu erwirken.

Anhang II wird geändert (AbgÄG 2023):

Anhang II (zu Abschn. 22, Rz 6601 ff)

Funktionsgebühren iSd [§ 29 Z 4 EStG 1988](#)

- Bezüge von Funktionären der Feuerwehr
- [...]
- Mitglieder der Wahlbehörden (BFG 16.10.2018, RV/7104247/2018; **siehe aber § 3 Abs. 1 Z 40 EStG 1988 und LStR 2002 Rz 112m).**

Rz 6911 wird geändert (Redaktionelle Änderung):

6911

Die Frist von zehn Jahren beginnt am Tag nach der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch zu laufen. Die Nachversteuerung wird ausgelöst durch eine innerhalb von zehn

Jahren ab dem Stichtag erfolgte Eintragung eines Herabsetzungs-Beschlusses im Firmenbuch.

Beispiel:

Kapitalberichtigung aus Gewinnrücklagen im Jahre 00 um 300.000 und im Jahre 05 um 200.000. Kapitalherabsetzung im Jahre 11 um 300.000. Die Kapitalberichtigung des Jahres 05 ist in Höhe von 200.000 nachzuversteuern. Eine Zuordnung der Kapitalherabsetzung zur Kapitalberichtigung des Jahres 00 ist nicht möglich. Die Nachversteuerung kann auch nicht in eine Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 umgedeutet werden.

~~Randzahlen 6912 bis 7000: derzeit frei~~

Nach Abschnitt 23.4 werden die Abschnitte 23.5 bis 23.7 samt den Rz 6912 bis 6922 eingefügt (AbgÄG 2023):

23.5 Anschaffung und Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft ([§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#))

6912

Die Anschaffung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter dar ([§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#)). Dies gilt sowohl für Mitunternehmerschaften als auch für vermögensverwaltende Personengesellschaften (siehe Rz 5912a). Daher liegen im Falle einer solchen Anteilsveräußerung – abhängig von der Art der der Personengesellschaft zuzuordnenden Wirtschaftsgüter – Einkünfte gemäß [§§ 27, 30 oder 31 EStG 1988](#) vor.

23.6 Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft ([§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#))

6913

Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen und aus dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft oder vermögensverwaltende Personengesellschaft) sind nach Maßgabe von [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) in einen Einlage- und einen Anschaffungsvorgang aufzuspalten: Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen nach der Übertragung in das Gesellschaftsvermögen anteilig im Sinne des [§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht mehr zuzurechnen sind („Fremdquote“), liegt eine Veräußerung vor. Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen auch nach der Übertragung weiterhin zuzurechnen sind („Eigenquote“), kommt es nicht zu einer Realisierung stiller Reserven (Einlage bei Übertragung von Privatvermögen in Mitunternehmerschaften bzw. steuerneutraler Vorgang bei Übertragung von

Sonderbetriebsvermögen und bei Übertragung auf vermögensverwaltende Personengesellschaften).

Siehe dazu näher Rz 5926 ff.

23.7 Einkünftezurechnung bei Dividenden aus zentralverwahrten Aktien ([§ 32 Abs. 4 EStG 1988](#))

23.7.1 Allgemeines

6914

[§ 32 Abs. 4 EStG 1988](#) sieht für Dividenden im Sinne des [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#), die über das Wertpapierliefer- und Wertpapierabrechnungssystem eines Zentralverwahrers ausbezahlt werden, eine ausdrückliche Regelung vor, wem diese Dividenden ertragsteuerlich zuzurechnen sind. Nur diese Person kann als Abgabenschuldner in weiterer Folge zur allfälligen Rückforderung oder Anrechnung der KESt berechtigt sein. Zudem sieht die Regelung zur Verhinderung von unerwünschten KESt-Vermeidungsmodellen auch eine Anrechnungs- bzw. Erstattungsbegrenzung vor, die eine Anrechnung und Erstattung von bereits abgeführter Kapitalertragsteuer in bestimmten missbräuchlichen Fällen begrenzt.

Die Regelung kommt unabhängig von der Erfassung der Dividendeneinkünfte als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder als betriebliche Einkünfte sowohl im Rahmen der Einkommen- als auch der Körperschaftsteuer zur Anwendung.

23.7.2 Einkünftezurechnung

6915

Die Zurechnung einer Dividende aus einer zentralverwahrten Aktie setzt gemäß [§ 32 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) voraus, dass wirtschaftliches Eigentum (siehe Rz 6917) an den zugrundeliegenden Anteilen am Ende des Record-Tages (siehe Rz 6916) besteht.

Voraussetzung für die Anwendung der Zurechnungsbestimmung ist somit, dass die Auszahlung von Dividenden und dividendenähnlichen Zahlungen (zB aus Genussrechten) über das Wertpapierliefer- und Wertpapierabrechnungssystem eines Zentralverwahrers erfolgt; in diesen Konstellationen fallen bei inländischen Gesellschaften Kapitalertragsteuerabzug (bei der ausschüttenden Körperschaft) und Auszahlung der Dividende (über den Zentralverwahrer an die einzelnen Banken bzw. weiter an deren Kunden) auseinander.

Zentralverwahrer sind definiert als juristische Personen gemäß [Art. 2 Abs. 1 Z 1 und 2 der Verordnung \(EU\) Nr. 909/2014](#) zur Verbesserung der Wertpapierlieferungen und -

abrechnungen in der Europäischen Union und über Zentralverwahrer sowie zur Änderung der Richtlinien 98/26/EG und 2014/65/EU und der Verordnung (EU) Nr. 236/2012, [ABI. Nr. L 257 vom 28.08.2014 S. 1.](#)

6916

Record-Tag ist der erste Handelstag nach dem Tag, an dem die Anteile erstmals ohne Auszahlungsanspruch gehandelt werden: Nach den Börsenusancen werden Aktien bis zu einem bestimmten Tag mit Dividendenanspruch (cum-Dividende) gehandelt, wobei hier grundsätzlich das Verpflichtungsgeschäft maßgeblich ist. Ab dem folgenden Tag (ex-Tag) erworbene Aktien beinhalten keinen Dividendenanspruch mehr (ex-Dividende), wobei in der Regel eine entsprechende Reduktion des Aktienkurses stattfindet. Die Auszahlung der Dividende erfolgt in weiterer Folge an denjenigen, der spätestens am Record-Tag (erster Tag nach dem ex-Tag bzw. der zweite Tag nach dem cum-Tag) die Aktien auf seinem Depot eingebucht hat. Der Record-Tag ist damit jener Tag, an dem der Zentralverwahrer die Anspruchsberechtigung feststellt. Dieser Tag ist künftig auch für die steuerliche Einkünftezurechnung relevant.

Damit weicht für diese Dividenden aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung die Einkünftezurechnung von den allgemeinen Grundsätzen ab (siehe Rz 6110a). Wird somit eine Aktie cum (mit) Dividende erworben und – zB aufgrund eines Lieferverzuges – erst nach dem Record-Tag geliefert, ist diese Dividende dem Erwerber nicht zuzurechnen. Da die Aktie allerdings mit Dividendenanspruch gekauft und ohne geliefert wurde, erhält der Erwerber der Aktie anstelle der Dividendenzahlung eine Zahlung aus dem Marktregulierungsverfahren (sogenannter „Market Claim“). Diese Zahlung aus dem Marktregulierungsverfahren führt zu einer Kürzung der Anschaffungskosten der erworbenen Aktie, wenn dieser vor einer allfälligen Veräußerung der Aktie geleistet wird. Fließen diese Zahlungen aus dem Marktregulierungsverfahren hingegen nach einer allfälligen Veräußerung zu, stellt dies – unabhängig von der Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten – einen zusätzlichen steuerpflichtigen Veräußerungserlös dar, der – nach den Bestimmungen des [§ 27 Abs. 8 EStG 1988](#) – mit einem allfälligen realisierten Veräußerungsverlust verrechenbar ist (siehe auch Rz 6143). Für den Veräußerer führt diese Zahlung zu einer steuerwirksamen Kürzung des Veräußerungserlöses. Wird hingegen eine Aktie ex (ohne) Dividende erworben und dennoch bereits am Record-Tag geliefert, erfolgt eine Regulierungszahlung vom Käufer (dem die Dividende steuerlich zuzurechnen ist) an den Verkäufer (sogenannter „Reverse Claim“). Diese Zahlung hat weder Auswirkungen auf die Anschaffungskosten des Käufers noch auf den Veräußerungserlös des Veräußerers.

6917

Ausdrücklich gesetzlich geregelt ist zudem, dass wirtschaftliches Eigentum ab dem Zeitpunkt vorliegt, zu dem die Anteile tatsächlich geliefert worden sind (Verfügungsgeschäft, Erfüllung des Verpflichtungsgeschäfts). Das Datum der Einlieferung ist somit das Datum, an dem der Kaufauftrag erfüllt (nicht abgeschlossen) wird. Das wirtschaftliche Eigentum an diesen depotverwahrten Gesellschaftsanteilen kann somit nur bei jenem Steuerpflichtigen vorliegen, auf dessen Depot die Wertpapiere (die Aktien) tatsächlich eingebucht (geliefert) sind. Dabei müssen zudem sämtliche sonstige für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums notwendigen Voraussetzungen erfüllt sein.

Die Regelungen des [§ 32 Abs. 4 EStG 1988](#) kommen dabei – unabhängig vom Tag der Hauptversammlung – erstmals für Zahlungen zur Anwendung, deren Record-Tag nach dem 30. Juni 2023 liegt.

6918

Die Grundsätze der Einkünftezurechnung sind auch für Zwecke der Entlastung an der Quelle anzuwenden. Eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug an der Quelle gemäß [§ 94 Z 2, Z 6 und Z 12 EStG 1988](#) sowie aufgrund völkerrechtlicher Verpflichtungen setzt daher bei Dividendenausschüttungen ebenso voraus, dass die Voraussetzungen für die Befreiung spätestens am Ende des Record-Tages erfüllt sind. Kann die ausschüttende Gesellschaft daher nicht nachweisen, dass die Voraussetzungen für die Entlastung an der Quelle erfüllt wurden, kommt eine Haftungsanspruchnahme gemäß [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) in Betracht.

23.7.3 Anrechnungs- bzw. Erstattungsbegrenzung

6919

[§ 32 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) sieht zudem für bestimmte Fälle eine Anrechnungs- bzw. Erstattungsbegrenzung vor. Die Bestimmung ist dann anzuwenden, wenn die Einkünfte (= Bruttodividenden) aus der jeweiligen Gesellschaft, für die die Anrechnung oder Rückerstattung der Kapitalertragsteuer erfolgen soll, im Veranlagungszeitraum mehr als 20.000 Euro pro Steuerpflichtigem betragen (Bagatelfreigrenze). Die Bagatelfreigrenze ist somit gesellschaftsbezogen und nicht auf sämtliche Dividendeneinkünfte des Steuerpflichtigen zu beziehen. Für Dividenden unter 20.000 Euro soll Z 2 nicht zur Anwendung kommen; hier genügt das wirtschaftliche Eigentum am Ende des Record-Tages nach Z 1.

Die volle Anrechnung oder Rückerstattung der für die Einkünfte einbehaltenen Kapitalertragsteuer setzt dabei voraus, dass der Steuerpflichtige ein angemessenes wirtschaftliches Risiko trägt und während der Mindesthalbedauer ununterbrochen

wirtschaftlicher Eigentümer der zugrundeliegenden Anteile ist. Da es sich um kumulative Voraussetzungen handelt, kommt die Regelung bereits zur Anwendung, wenn nur eine der beiden Voraussetzungen nicht erfüllt ist.

Ein angemessenes wirtschaftliches Risiko setzt voraus, dass der Steuerpflichtige das Risiko aus einem sinkenden Wert der Anteile im Umfang von mindestens 70 Prozent wirtschaftlich selbst trägt. Dies liegt beispielsweise dann nicht vor, wenn durch eine entsprechend ausgestaltete Wertpapierleihe, ein Pensionsgeschäft oder ein Derivat der Steuerpflichtige, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, wirtschaftlich (nahezu) kein Kursrisiko trägt. Dabei sind Ansprüche des Steuerpflichtigen und ihm nahestehender Personen aus Kurssicherungsgeschäften zu berücksichtigen. Das Mindestwertänderungsrisiko (= angemessenes wirtschaftliches Risiko) ist dabei während der Mindesthaltezeit durchgehend zu tragen.

Die Mindesthaltezeit umfasst 45 Tage und muss innerhalb eines Zeitraumes von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach dem Record-Tag erreicht werden. Bei Bestandsveränderung innerhalb eines Depots rund um den Record-Tag ist im Zweifel davon auszugehen, dass früher angeschaffte Wertpapiere als zuerst veräußert gelten (FIFO).

6920

Durch diese Bestimmung soll Gestaltungen vorgebeugt werden, die nicht auf eine Mehrfachverwertung, sondern eine Vermeidung der Kapitalertragsteuer abzielen. Aufgrund des Charakters der Norm als Missbrauchsvermeidungsvorschrift (vgl. Art. 29 Abs. 9 OECD-MA) soll die Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer nur insoweit versagt werden, als die Übertragung zu einem Steuervorteil führt (zB weil der Entleihgeber – anders als der Verleiher – nicht oder nur in geringerer Höhe der Kapitalertragsteuer unterliegt). Für das Vorliegen eines Steuervorteils ist dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen (zB bei mehrfachen Übertragungen der Wertpapiere).

Kann vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden, dass durch die Übertragung kein oder ein geringerer Steuervorteil entstanden ist, kommt es somit – selbst wenn kein angemessenes wirtschaftliches Risiko getragen wird oder die Mindesthaltezeit nicht erfüllt ist – zu einer entsprechenden Anrechnung und Erstattung der KEST.

Beispiel:

A verleiht zentralverwahrte Aktien an B, wobei B die Aktien am Record-Tag auf seinem Depot eingebucht hat. Nach dem DBA zwischen Österreich und dem Ansässigkeitsstaat von A steht Österreich ein Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 15% zu. Nach dem DBA zwischen Österreich und dem Ansässigkeitsstaat von B steht Österreich nur ein Quellenbesteuerungsrecht in Höhe von 10% zu, weshalb ein Steuervorteil vorliegt. Es kann daher nur zu einer Erstattung von Kapitalertragsteuer in Höhe von 12,5% (27,5% minus 15%) kommen.

Die Regelung ist dabei sowohl im Veranlagungsverfahren als auch im Rückerstattungsverfahren (zB aufgrund völkerrechtlicher Verpflichtungen oder [§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988](#)) anzuwenden.

23.7.4 Nachweismöglichkeiten

6921

Im Rückerstattungsverfahren sowie im Veranlagungsverfahren (zB im Rahmen der Verlustausgleichsoption oder weil Zahlungen von ausländischen Gesellschaften gemäß [§ 93 Abs. 5 letzter Teilstrich EStG 1988](#) unrichtig durch den Abzugsverpflichteten zugerechnet wurden) ist die Einkünftezurechnung nachzuweisen. Dazu muss der Nachweis des Einlieferungszeitpunktes anhand entsprechender Bankbestätigungen erfolgen, wobei es dem Finanzamt vorbehalten ist, deren Echtheit (auch im Wege der Amtshilfe) nachzuprüfen bzw. weitere Unterlagen (zB Verträge über Zu- und Verkäufe sowie Verleih von Wertpapieren) anzufordern. Dabei muss aus den Unterlagen bei Kaufvorgängen sowohl das Datum des Vertragsabschlusses als auch das Datum der tatsächlichen Einlieferung erkennbar sein. Zudem muss aus den Unterlagen deutlich hervorgehen, wer am Record-Tag der entsprechende Depotinhaber war. Ist bei Dividenden aus Inlandsgesellschaften Kapitalertragsteuer vom Schuldner gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#) einbehalten worden, kann im Rahmen der Veranlagung grundsätzlich von einer Einkünftezurechnung an den Steuerpflichtigen ausgegangen werden, wenn eine solche auch von der inländischen depotführenden Stelle gemäß [§ 93 Abs. 5 letzter Teilstrich EStG 1988](#) vorgenommen wurde (siehe dazu Rz 7739b).

6922

Übersteigen die Dividendenzahlungen aus einer Gesellschaft den Bruttobetrag von 20.000 Euro (Bagatelfreigrenze) im Veranlagungsjahr, sind zusätzlich die Depotumsätze in Zusammenhang mit den betroffenen Aktien für einen Zeitraum von 50 Tage vor bis 45 Tage nach dem Record-Tag nachzuweisen (insbesondere Jahresdepotauszüge, die Zu- und Abgänge vergleichbar einem Journal enthalten), wobei durch die Frist jedenfalls ersichtlich sein soll, wann die Aktien zwischen dem 45. Tag vor und nach dem Record-Tag am Depot eingebucht worden sind. Dadurch kann in jedem Fall festgestellt werden, ob die Mindestbehaltefrist von 45 Tagen innerhalb dieses Zeitraums von 90 Tagen erfüllt wurde. Zudem hat der Antragsteller zu bestätigen, dass er ein angemessenes wirtschaftliches Risiko trägt. Weiters ist eine unterfertigte Bescheinigung der depotführenden Bank vorzulegen, die bestätigt, dass ihr kein risikominderndes Geschäft im Zusammenhang mit dem Erwerb der Aktie bekannt ist. Eine solche Bestätigung ist nicht auszustellen, wenn die Bank Kenntnis von einer finanziellen Vereinbarung im Zusammenhang mit den zugrundeliegenden Wertpapieren hat, die eine Risikotragung ausschließen oder

vermindern. Dies kann beispielsweise ein Pensionsgeschäft oder eine Wertpapierleihe sein, aber auch Derivatprodukte. Um diese Bestätigung abgeben zu können, ist allenfalls eine Entbindung vom Bankgeheimnis notwendig.

Randzahlen 6923 bis 7000: *derzeit frei*

Rz 7055b wird geändert (Judikatur):

7055b

Nach [§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) sind bei Gegenleistungsrenten für die Übertragung eines Einzelwirtschaftsgutes Rentenzahlungen ab dem Überschreiten des Rentenbarwertes als Sonderausgaben abzugsfähig (im Falle der Vermietung des gegen Rente erworbenen Grundstückes als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; vgl. [VwGH 28.6.2023, Ra 2022/13/0103](#)). Dies gilt auch dann, wenn die Rentenzahlungen beim Empfänger bereits ab dem Überschreiten der Anschaffungskosten des übertragenen Grundstücks zu steuerpflichtigen Einkünften führen.

Rz 7310 wird geändert (Klarstellung):

7310

Außerordentliche Einkünfte sind nur Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der (gesamte) Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist oder
- wegen einer körperlichen oder geistigen Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen (siehe auch Rz 7317).

Die Halbsatzbegünstigung greift nur bei der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Betriebes, nicht aber bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Teilbetriebes.

Wurde vor dem 1. Juli 2023 ein Gesellschaftsanteil bloß anteilig veräußert, liegt nur dann ein dem Hälftesteuersatz zugänglicher begünstigter Veräußerungsgewinn vor, wenn auch das Sonderbetriebsvermögen im selben Ausmaß mitveräußert wird.

Rechtslage für Veräußerungen ab dem 1. Juli 2023:

Da [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) die Veräußerung des gesamten Betriebes verlangt, bedeutet dies auch für Mitunternehmeranteile, dass der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werden muss, um die Voraussetzungen des [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) zu erfüllen. Die Veräußerung bloß einer Quote erfüllt den Tatbestand grundsätzlich nicht (VwGH 26.1.2023, [Ro 2022/15/0006](#)).

Rz 7386 wird geändert (Beseitigung Redaktionsversehen):

7386

Die Drei-Jahres-Verteilung wirkt auch auf die Anrechnung von (Abzugs)Steuern ([§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#), Anrechnung ausländischer Steuern auf Grund eines DBA) und hinsichtlich eines allfälligen Progressionsvorbehaltens.

Beispiel 1:

C erzielt aus einer selbständigen künstlerischen Tätigkeit Einkünfte in Österreich, die der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen und von denen ein Steuerabzug gemäß § 99 EStG 1988 vorgenommen worden ist.

Wird im Rahmen einer gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 über Antrag erfolgenden Einkommensteuerveranlagung von der Drei-Jahres-Verteilung Gebrauch gemacht, ist die anzurechnende Abzugssteuer nur zu einem Drittel anzurechnen.

Im Zuge der Verfahrenswiederaufnahmen der beiden Vorjahre (bzw. der beantragten erstmaligen Veranlagungen, sofern keine solchen erfolgt sind), sind die entsprechenden Dritteln anzusetzen und die Abzugssteuer-Dritteln anzurechnen.

Beispiel 2:

D erzielt im Ausland künstlerische Einkünfte, für die dem Ausland das Besteuerungsrecht zusteht, die jedoch bei der Veranlagung des Resteinkommens im Rahmen des Progressionsvorbehaltens zu berücksichtigen sind. Wird bei der Veranlagung die Drei-Jahres-Verteilung hinsichtlich dieser Progressionseinkünfte beantragt, sind diese bei Zutreffen der Voraussetzungen nur zu einem Dritteln im Rahmen des Progressionsvorbehaltens zu berücksichtigen. Im Zuge von Verfahrenswiederaufnahmen der beiden Vorjahre sind die entsprechenden Dritteln jeweils im Rahmen des Progressionsvorbehaltens zu berücksichtigen.

Rz 7393 wird geändert (AbgÄG 2023):

7393

Der Antrag auf Verteilung ist bei erstmaliger Inanspruchnahme grundsätzlich in der Einkommensteuererklärung zu stellen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft nachgeholt werden. [§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#) gilt entsprechend (vgl. Rz 7511a ff).

Im Rahmen der Einkünftefeststellung gemäß [§ 188 BAO](#) erfolgt keine Verteilung, vielmehr unterliegt ein gemäß [§ 188 BAO](#) ermittelter Gewinnanteil im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Verteilung. Die Verteilung und ein Widerruf der Verteilung können von jedem Mitunternehmer eigenständig beantragt werden. Betrifft ein

Beendigungsgrund für die Verteilung (Rz 7396) nur einen von mehreren Mitunternehmern, endet die Verteilung nur für diesen Mitunternehmer.

Wird ein Verteilungsantrag gestellt, umfasst er alle verteilungsfähigen Einkünfte aus dem betreffenden Betrieb; er betrifft sodann auch alle zu verteilenden Einkünfte der Folgejahre und ist bis zur Beendigung der Verteilung bindend.

Bei Vorliegen mehrerer Betriebe kann die Verteilung für jeden Betrieb gesondert gewählt werden. Werden nicht alle Betriebe einbezogen, sind auf Grund des Verteilungsantrages nur die verteilungsfähigen Einkünfte aus dem Betrieb einzubeziehen, auf den sich der Antrag bezieht.

Rz 7511 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

7511

Sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie 22 € nicht übersteigen. Die Freigrenze von 22 € (siehe auch Rz ~~75787823 f~~) ist sowohl bei der Veranlagung nach [§ 39 EStG 1988](#) als auch bei der Veranlagung nach [§ 41 EStG 1988](#) zu berücksichtigen. Die erhobene Kapitalertragsteuer ist gemäß [§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) auf die veranlagte Einkommensteuer nicht anzurechnen (siehe Rz 7578). Die Freigrenze bei kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften ist auf die Summe der Einnahmen zu beziehen und haben daher nur Einnahmen unter 22 € außer Ansatz zu bleiben (VwGH 24.6.2003, [2000/14/0052](#)).

Nach Abschnitt 28.1.8 wird Abschnitt 28.1.9 samt Rz 7511a bis 7511d eingefügt
(AbgÄG 2023):

28.1.9 Wahrnehmung von Besteuerungswahlrechten und Anträgen in der Veranlagung ([§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#))

7511a

Mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2023 wurde in [§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#) eine generelle Regelung für die Ausübung von Besteuerungswahlrechten und Anträgen im Rahmen der Veranlagung aufgenommen. Gemäß [§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) ist [§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#) in gleicher Weise auch für die Körperschaftsteuerveranlagung maßgebend. Die Regelung stellt eine Generalnorm dar, die nur durch ausdrückliche speziellere Einzelbestimmungen verdrängt wird.

7511b

Besteuerungswahlrechte und Anträge sind in der Steuererklärung auszuüben, wenn dies auf dem amtlichen Vordruck oder im Rahmen der automationsunterstützten

Datenübertragung vorgesehen ist ([§ 133 BAO](#)). Die Regelung soll eine verwaltungsökonomische Abwicklung des Besteuerungsverfahrens auf Grundlage der abgegebenen Steuererklärung gewährleisten. Sieht die Steuererklärung (Online-Eingabemaske) daher für Wahlrechte und Anträge Eingabefelder vor, sind diese auszufüllen. Sollen einzelne Änderungen nach dem Erstbescheid erfolgen, kann dies auch ohne weitere Abgabe einer vollständigen Steuererklärung erfolgen.

7511c

Soweit nichts Anderes bestimmt ist, können veranlagungsbezogene Besteuerungswahlrechte und Anträge nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft nachträglich ausgeübt oder geändert bzw. zurückgezogen werden. Voraussetzung dafür ist aber stets das Vorliegen eines tauglichen Verfahrenstitels zur allgemeinen Rechtskraftdurchbrechung (insbesondere eine Wiederaufnahme des Verfahrens, nicht aber Fälle von „Teilrechtskraftdurchbrechung“ wie etwa [§ 293b BAO](#)).

Besteht eine abweichende Spezialregelung, geht diese der allgemeinen Regelung vor. So sieht zB [§ 37 Abs. 9 EStG 1988](#) vor, dass das Wahlrecht auf (Rückwärts)Verteilung von positiven Einkünften aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit bei erstmaliger Veranlagung auf Grund eines in der Steuererklärung zu stellenden unwiderruflichen Antrages auszuüben ist. Dementsprechend ist das Antragsrecht verwirkt, wenn es nicht bei der erstmaligen Veranlagung des betreffenden Jahres in der Steuererklärung gestellt wird.

7511d

Die bloße Stellung bzw. Zurückziehung eines Antrages oder Ausübung bzw. Änderung eines Besteuerungswahlrechtes stellt kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) dar. [§ 295a BAO](#) kann somit keinen Verfahrenstitel darstellen, der – ohne Änderung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes – eine nachträgliche Ausübung/Änderung eines Besteuerungswahlrechtes ermöglicht.

Beispiel:

A gibt seinen Kleinbetrieb im Jahr 1 auf und erfüllt die Voraussetzungen für die Dreijahresverteilung des Aufgabegewinnes gemäß [§ 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#). A unterlässt eine diesbezügliche Antragstellung in der Veranlagung des Jahres 1 und wird mit Bescheid vom 5.8. des Folgejahres rechtskräftig veranlagt. Im Jahr 4 erfährt A von der Möglichkeit der Dreijahresverteilung und beantragt, den Bescheid des Jahres 1 mit der Begründung zu ändern, seine Antragstellung sei als Willenserklärung ein Ereignis, das iSd [§ 295a BAO](#) abgabenrechtliche Wirkung für die Einkommensteuerveranlagung des Jahres 1 hätte.

Der Antrag ist auf Grundlage des [§ 39 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988](#) abzuweisen. Würden im Jahr 4 Tatsachen neu hervorkommen, die auf die Höhe des Aufgabegewinnes

Auswirkung haben und zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens ([§ 303 BAO](#)) führen, könnte im Rahmen des wiederaufgenommenen Verfahrens der Antrag auf Dreijahresverteilung (erstmalig) gestellt werden.

Rz 7537 wird geändert (AbgÄG 2023):

7537

Für nicht von der Quotenregelung (Rz 7539) erfasste Abgabepflichtige endet die Die allgemeine Steuererklärungsfrist ~~endet~~ gemäß [§ 134 BAO](#) Ende April des jeweils folgenden Kalenderjahres. Sie endet Ende Juni des jeweils folgenden Kalenderjahres, wenn die Übermittlung der Steuererklärung elektronisch erfolgt. Die Frist des [§ 134 BAO](#) ist erstreckbar. Die Erstreckung kann durch das Finanzamt im Einzelfall (siehe Rz 7540) oder – bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände, die eine längere Frist rechtfertigen – generell durch Verordnung Maßnahmen des Bundesministers für Finanzen erfolgen. Siehe auch LStR 2002 Rz 916.

Die Überschrift zu Abschnitt 28.4.2.2. wird gestrichen.

28.4.2.2 Abgabepflichtige mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften

Rz 7538 wird geändert (AbgÄG 2023):

7538

Zur Veranlagung von Steuerpflichtigen mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften siehe LStR 2002 Rz 916. Für Abgabepflichtige, deren Erklärungspflicht im Rahmen der Quotenregelung (siehe Rz 7539) erfüllt wird, gelten die Fristen des [§ 134a BAO](#) (siehe Rz 7539). Zur Fristerstreckung im Rahmen der Quotenregelung siehe Rz 7541a.

Die Überschrift zu Abschnitt 28.4.2.3 erhält die Nummerierung 28.4.2.2 und wird geändert:

28.4.2.32 Vertretene Abgabepflichtige (Quotenregelung, [§ 134a BAO](#))

Rz 7539 wird geändert (AbgÄG 2023):

7539

- ~~Berufsmäßige Parteienvertreter: Fristerstreckung allgemein bis 31. Mai des auf das Veranlagungsjahr folgenden Jahres, bei Quotenfällen bis 31. März (30. April) des auf das Veranlagungsjahr zweitfolgenden Jahres.~~
- ~~Immobilienverwalter: Fristerstreckung für die verwalteten Miet- und Wohnungseigentumsobjekte bis 30. Juni des auf das Veranlagungsjahr folgenden Kalenderjahres.~~

Abgabenerklärungen betreffend Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer sowie Erklärungen zur Feststellung von Einkünften ([§ 188 BAO](#)) können im Rahmen einer automationsunterstützten Quotenregelung spätestens bis zum 31. März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres eingereicht werden und zwar von einem mit der Einreichung von Abgabenerklärungen beauftragten

- berufsmäßigen Parteienvertreter oder
- berechtigten Revisionsverband gemäß [§ 19 des Genossenschaftsrevisionsgesetzes 1997](#)
– GenRevG 1997

mit aufrechter Vertretungsvollmacht.

Wird diese Frist in Anspruch genommen, sind [§§ 134](#) und [135 BAO](#) (Verspätungszuschlag) nicht anzuwenden. Die Quotenregelung ist auf Einkommensteuererklärungen, mit denen ausschließlich nichtselbständige Einkünfte erklärt werden, für die die Einkommensteuer durch Lohnsteuerabzug erhoben wurde oder zu erheben gewesen wäre, nicht anzuwenden.

Zur Konkretisierung der automationsunterstützten Quotenregelung ist die [Quotenregelungsverordnung – QuRV, BGBl. II Nr. 370/2023, ergangen](#).

Die Überschrift zu Abschnitt 28.4.2.4 erhält die Nummerierung 28.4.2.3 und wird geändert:

28.4.2.43 Einzelfallerstreckung außerhalb der Quotenregelung

Rz 7540 wird geändert (AbgÄG 2023):

7540

Auf begründeten Antrag ist **für nicht von der Quotenregelung erfasste Abgabepflichtige** eine Fristerstreckung im Einzelfall **durch das zuständige Finanzamt** möglich. Der Antrag ist vor Fristablauf zu stellen. Die Fristverlängerung gemäß [§ 134 Abs. 2 BAO](#) kann für dieselbe Steuererklärung auch mehrmals erfolgen.

Nach Rz 7541 wird folgender Abschnitt 28.4.2.4 samt Rz 7541a eingefügt:

28.4.2.4 Fristerstreckung im Rahmen der Quotenregelung

7541a

Das zuständige Finanzamt kann im Rahmen der Quotenregelung die Frist bis zum 31. März des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres um drei Monate (30. Juni) für alle von einem berufsmäßigen Parteienvertreter oder berechtigten

Revisionsverband zur Quote angemeldeten, noch einzureichenden Abgabenerklärungen verlängern. In diesem Fall sind [§§ 134](#) und [135 BAO](#) nicht anzuwenden.

Bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände, die eine längere Frist als bis zum 31. März bzw. 30. Juni des zweitfolgenden Kalenderjahres rechtfertigen, kommt auch eine generelle Fristverlängerung durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen in Betracht.

Rz 7548 wird geändert (PrAG 2024):

7548

Es bestehen keine Bedenken, wenn kraft inländischen Zweitwohnsitzes unbeschränkt Steuerpflichtige, die in einem DBA-Partnerstaat Österreichs ansässig sind und bei denen die Voraussetzungen der [Zweitwohnsitzverordnung](#) nicht zutreffen, unter folgenden Voraussetzungen keine inländische Einkommensteuererklärung abgeben:

- Sie erzielen weder inländische Einkünfte im Sinn des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) noch andere inländische Einkünfte, **die den für das jeweilige Kalenderjahr maßgeblichen Betrag gemäß § 42 Abs. 2 EStG 1988 übersteigen (Grenze zur Steuererklärungspflicht; dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß § 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988; siehe die Tabelle unten) von mehr als insgesamt 2.000 Euro,**
- sie besitzen eine von der Steuerverwaltung des DBA-Partnerstaates ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung und
- sie können den Nachweis erbringen, dass ihr Welteinkommen im DBA-Partnerstaat steuerlich erfasst wird.

Kalenderjahr	maßgeblicher Betrag gemäß § 42 Abs. 2 EStG 1988
bis 2022	2.000 Euro
2023	2.126 Euro
2024	2.331 Euro

Rz 7601 wird geändert (PrAG 2024):

7601

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

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

Beispiel: (vereinfacht dargestellt)

*Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger (Alleinverdiener ohne Kind) betreibt in Österreich und im Ausland je einen Gewerbebetrieb. Der Gewinn **2024** 2007 aus dem österreichischen Gewerbebetrieb beträgt 30.000 Euro, jener des ausländischen Betriebes 40.000 Euro. Es wird zunächst die Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen für 70.000 Euro berechnet: **20.174,7 26.585** Euro. Der Durchschnittssteuersatz beträgt unter Anwendung der oben dargestellten Formel **28,8237,98%**. Die inländischen Einkünfte (30.000 Euro) sind mit **28,8237,98%** zu versteuern (**8.646 11.394** Euro), davon ist der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von **572 364** Euro abzuziehen. Die Einkommensteuer **2024** 2007 beträgt daher für die inländischen Einkünfte **8.074 11.030** Euro.*

Rz 7706 wird geändert (AbgÄG 2023):

7706

In allen anderen Fällen ist gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988](#) die inländische auszahlende Stelle Abzugsverpflichtete. Als auszahlende Stelle im Sinne des [§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988](#) kommen in Betracht:

- das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,
- der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt,
- die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der [Richtlinie 2013/36/EU](#), ABI. Nr. L 176 vom 27.06.2013 S. 338, oder auf Grund der [Richtlinie 2004/39/EG](#), ABI. Nr. L 145 vom 30.04.2004 S. 1, in der Fassung der [Richtlinie 2010/78/EU](#), ABI. Nr. L 331 vom 15.12.2010 S. 120, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist,
- eine Wertpapierfirma im Sinne des [§ 3 WAG 2018](#), die an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt,
- ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des [§ 27 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988](#) gewährt und
- bei ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988](#) das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt.

Bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren ist zu unterscheiden, von wem die Kapitalerträge an den Kuponinhaber ausbezahlt (gutgeschrieben) werden ([§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988](#)):

- Erfolgt die Auszahlung durch ein inländisches Kreditinstitut **oder eine inländische Wertpapierfirma**, sind **ist** dieses als kuponauszahlendes **Stellen-Kreditinstitut** zum

Steuerabzug verpflichtet. Die Abzugsverpflichtung besteht daher sowohl bei Auszahlung von Kapitalerträgen aus eigenen Emissionen als auch bei Auszahlung von Kapitalerträgen aus fremden Emissionen. Die Abzugspflicht ist dabei nicht davon abhängig, ob das Wertpapier beim betreffenden Kreditinstitut **bzw. der Wertpapierfirma** hinterlegt ist. Erfolgt die Auszahlung durch ein ausländisches Kreditinstitut **oder eine ausländische Wertpapierfirma**, findet kein Kapitalertragsteuerabzug statt.

- Der inländische Emittent ist hingegen nur zum Steuerabzug verpflichtet, wenn er die Zinsen direkt an den (in- oder ausländischen) Kuponinhaber auszahlt; die Abzugsverpflichtung besteht in diesem Fall auch, wenn der Emittent kein Kreditinstitut ist (wie bspw. eine Körperschaft öffentlichen Rechts).

Rz 7708 wird geändert (AbgÄG 2023):

7708

Als inländische depotführende oder auszahlende Stellen kommen gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) in Betracht:

- Kreditinstitute im Sinne [des Bankwesengesetzes \(§ 1 BWG\)](#),
- Zweigstellen eines Kreditinstituts aus Mitgliedstaaten ([§ 9 BWG](#)),
- Zweigstellen eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der [Richtlinie 2013/36/EU](#), ABI. Nr. L 176 vom 27.06.2013 S. 338, oder auf Grund der [Richtlinie 2004/39/EG](#), ABI. Nr. L 145 vom 30.04.2004 S. 1, in der Fassung der [Richtlinie 2010/78/EU](#), ABI. Nr. L 331 vom 15.12.2010 S. 120, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.,
- Wertpapierfirmen im Sinne des § 3 WAG 2018.**

Auch ausländische Zweigstellen inländischer Kreditinstitute kommen als inländische depotführende oder auszahlende Stellen in Frage; für diese besteht allerdings eine KESt-Befreiung in [§ 94 Z 4 EStG 1988](#).

Rz 7709a wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

7709a

[...]

Werden im Rahmen eines Depotgeschäftes verwahrte Wertpapiere ausgefolgt, liegt jedenfalls eine Depotentnahme iSd [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) vor (siehe dazu Abschnitt 20.2.2.45).

Rz 7709g wird geändert (Beseitigung Redaktionsversehen):

7709g

Für Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten besteht grundsätzlich keine Verpflichtung zur Vornahme des Kapitalertragsteuerabzuges. [§ 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988](#) sieht jedoch die Möglichkeit zur freiwilligen Einhebung einer der Kapitalertragsteuer entsprechenden Abzugssteuer vor. Die Einhebung einer solchen Steuer führt zur Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes in Höhe von 27,5%.

Gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) steht die Möglichkeit zum freiwilligen KESt-Abzug bei unverbrieften Derivaten sowohl

- inländischen auszahlenden Stellen gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988](#) (siehe dazu Rz 7706) als auch
- für nach dem 28. Februar 2022 zufließende Kapitalerträge Wertpapierfirmen im Sinne des [§ 3 WAG 2018](#) offen, die sich für den Einbehalt und die Abfuhr einer der Kapitalertragsteuer entsprechenden Steuer eines konzessionierten Zahlungsdienstleisters im Sinne des [§ 7 ZaDiG 2018](#), eines E-Geldinstitutes im Sinne des [§ 3 Abs. 2 E-Geldgesetz 2010](#) oder eines zum Abzug einer der Kapitalertragsteuer vergleichbaren Steuer sonst Berechtigten bedienen (ÖkoStRefG 2022 Teil I).

Rz 7714b wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

7714b

Erklärt der Steuerpflichtige die entstrickungsbedingten Einkünfte – allenfalls mit Beantragung der Nichtfestsetzung oder Ratenzahlung der entstandenen Steuerschuld – trotz Meldung an die depotführende Stelle im Rahmen der Veranlagung des Entstrickungsjahres 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 Festsetzung der Steuerschuld (allenfalls auch nachträglich) entsprechend angerechnet.

Rz 7718 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

7718

Nach [§ 27 Abs. 6 Z 2 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 [20.2.2.4.320.2.2.5.3](#)), zur Steuerpflicht des Entnahmevergangs.

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 7739b samt Überschrift „29.5.2.5 Einkünftezurechnungsfiktion“ wird eingefügt
(AbgÄG 2023):

29.5.2.5 Einkünftezurechnungsfiktion

7739b

[§ 93 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG 1988](#) enthält eine Fiktion in Zusammenhang mit der Einkünftezurechnungsvorschrift für Dividenden aus zentralverwahrten Aktien gemäß [§ 32 Abs. 4 EStG 1988](#) (siehe Rz 6914 ff). Gemäß dieser Bestimmung kann der Abzugsverpflichtete davon ausgehen, dass Dividenden aus solchen Aktien jenem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, bei dem ein Zufluss erfolgt; eine allfällige Korrektur der Anschaffungskosten bzw. des Veräußerungserlöses (Rz 6916) hat daher durch den Abzugsverpflichteten nicht zu erfolgen. Somit hat bei Dividenden aus ausländischen Gesellschaften immer ein KESt-Abzug durch die inländische auszahlende Stelle zu erfolgen, wenn eine Zahlung zufließt, selbst wenn es sich steuerlich nicht um eine Dividende, sondern um eine Ausgleichszahlung handelt. Eine allfällige Korrektur kann im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Erfolgt gemäß [§ 93 Abs. 5 fünfter Teilstrich EStG 1988](#) ein KESt-Abzug und wird im Rahmen der Veranlagung keine Korrektur vorgenommen, bestehen aufgrund einer richtigen Gesamtgewinnbesteuerung keine Bedenken, auch im Rahmen der Veräußerung der Aktien weiterhin von einer Endbesteuerung auszugehen.

Bei Dividenden aus inländischen Gesellschaften, für die die Kapitalertragsteuer schon von der auszahlenden Gesellschaft (Schuldner gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#)) einbehalten wurde, darf der Abzugsverpflichtete – insbesondere zur Vornahme des automatischen Verlustausgleichs – von einer Einkünftezurechnung nur ausgehen, wenn die Auszahlung nicht im Rahmen einer korrigierten Verteilung durch den Zentralverwahrer vorgenommen wird. Eine korrigierte Verteilung liegt zB in jenen Konstellationen vor, in denen es zu Marktregulierungen durch den Zentralverwahrer und damit zu Ausgleichszahlungen in Form von Market Claims oder Reverse Claims kommt (zB OTC-Geschäfte kurz vor dem Record-Tag, verspätete Lieferung). In jenen Fällen kann die steuerliche Zurechnung von der Zahlung eines als „Dividende“ bezeichneten Betrages abweichen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass nicht Dividenden als Einkünfte im Zuge des Verlustausgleichs berücksichtigt werden, die dem Steuerpflichtigen gemäß [§ 32](#)

Abs. 4 EStG 1988 gar nicht zuzurechnen sind; dadurch wird eine Mehrfachanrechnung bzw. -erstattung von Kapitalertragsteuer vermieden. Im Rahmen der Veranlagung kann die Einkünftezurechnung nachgewiesen werden (siehe Rz 6921). Zudem hat bei den Zahlungen aus dem Marktregulierungsverfahren im Rahmen von Market Claims eine Korrektur der Anschaffungskosten bzw. des Veräußerungserlöses durch den Abzugsverpflichteten zu erfolgen (Rz 6916). Wird im Jahr 2024 aus technischen Gründen durch den Abzugsverpflichteten keine Korrektur der Anschaffungskosten vorgenommen, hat der Abzugsverpflichtete den Steuerpflichtigen darauf hinzuweisen, dass eine spätere Veräußerung oder sonstige Realisierung der Aktien keine Endbesteuerungswirkung entfaltet und daher eine Veranlagungspflicht vorliegt.

Rz 7746 wird geändert (AbgÄG 2023):

7746

Anleger, die österreichische Staatsbürger oder Staatsbürger der Nachbarstaaten Österreichs sind, müssen zusätzlich ~~nachweislich schriftlich~~ erklären, dass sie in Österreich keinen Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des § 26 BAO haben. An die Stelle dieser Erklärung kann auch eine Erklärung des Anlegers treten, dass dieser ausschließlich über eine oder mehrere inländische Wohnungen verfügt, die gemäß § 1 der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, keinen Wohnsitz im Sinne des § 1 EStG 1988 begründen. Darüber hinaus darf vom Steuerabzug nur abgesehen werden, wenn sich das betreffende Forderungswertpapier auf dem Depot einer inländischen Bank befindet.

Die Erklärung ist bei Änderung von einer ausländischen auf eine inländische Zustelladresse erneut vom Anleger abzuverlangen.

Rz 7747 wird geändert (AbgÄG 2023):

7747

Ist das betreffende Kapitalvermögen dem Betriebsvermögen des Anlegers zuzurechnen, ist folgendermaßen vorzugehen:

Gehört das Kapitalvermögen zu einem ausländischen Betriebsvermögen, sind die Kapitalerträge aus innerstaatlicher Sicht solche im Sinne des § 27 EStG 1988. Eine Freistellung vom Steuerabzug ergibt sich aus § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 (siehe oben). Ist das Kapitalvermögen Teil eines inländischen Betriebsvermögens, unterliegen die Kapitalerträge der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Eine Freistellung vom Steuerabzug kann ~~unter den Voraussetzungen aber durch Abgabe einer Befreiungserklärung im Sinne des § 94 Z 5 EStG 1988~~ erreicht werden. Bei erbrachtem Nachweis der Ausländereigenschaft wirkt die Freistellung vom Steuerabzug auch ohne Abgabe einer

digitalen Befreiungserklärung. Beim Nachweis der Ausländereigenschaft ist Abschnitt 29.5.5.4 sinngemäß anzuwenden.

Rz 7751a wird geändert (AbgÄG 2023):

7751a

Für Einkünfte, die bis zum 31. Dezember 2024 zufließen, gilt Folgendes:

Um eine doppelte Verlustverwertung zu vermeiden, ist gemäß [§ 96 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) eine Bescheinigung über die Durchführung des Verlustausgleichs zu erteilen. Die Bescheinigung muss gesondert für jedes Depot die positiven und negativen Einkünfte, gegliedert nach Früchten einerseits und Substanzgewinnen und Derivaten andererseits, angeben. Weiters ist die Summe der insgesamt beim Verlustausgleich berücksichtigten Verluste sowie der erteilten Gutschriften anzugeben.

In der Bescheinigung sind somit die folgenden Daten auf Jahresbasis wie folgt untergliedert anzugeben:

- Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (aufsummierte Zinsen und Dividenden),
- Erträge aus Investmentfonds und einem [§ 40](#) oder [§ 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes](#) unterliegenden Gebilde (aufsummierte tatsächliche Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge),
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen (nicht saldiert, jeweils getrennt nach positiven und negativen Einkünften),
- Einkünfte aus Derivaten (nicht saldiert, jeweils getrennt nach positiven und negativen Einkünften),
- Im Rahmen des Verlustausgleichs berücksichtigte negative Einkünfte (in Summe)
- Erteilte Gutschriften (in Summe).

Für Einkünfte, die ab dem 1. Jänner 2025 zufließen, gilt Folgendes:

Für Einkünfte, die ab dem Kalenderjahr 2025 zufließen, ist von den Abzugsverpflichteten nunmehr auf Verlangen sämtlicher Steuerpflichtiger ein umfassendes Steuerreporting zu erstellen. Die verpflichtende Übermittlung der bisherigen „Verlustausgleichsbescheinigung“ entfällt. Das Steuerreporting enthält sämtlich Einkünfte des Steuerpflichtigen einschließlich solcher, für die kein Verlustausgleich vorgenommen wurde (zB Zinsen aus Bankeinlagen, Einkünfte auf Gemeinschaftsdepots), wodurch der Nachweis von Einkünften im Rahmen der Veranlagung – auch für Zwecke der Regelbesteuerungsoption gemäß [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) – vereinfacht wird.

Gemäß [§ 96 Abs. 5 EStG 1988](#) soll das Steuerreporting insbesondere folgende Informationen umfassen:

- die Höhe der positiven und negativen Einkünfte, untergliedert nach [§ 27 Abs. 2, Abs. 3, Abs. 4 und Abs. 4a EStG 1988](#);
- die Höhe der Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträge gemäß [§ 186 des Investmentfondsgesetzes 2011](#) und [§ 40 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes](#);
- die Höhe der insgesamt im Rahmen des Verlustausgleichs gemäß [§ 93 Abs. 6 und 7 EStG 1988](#) berücksichtigten negativen Einkünfte;
- die Höhe der für den Verlustausgleich im Rahmen der Veranlagung zur Verfügung stehenden Verluste;
- die einbehaltene und gutgeschriebene Kapitalertragsteuer;
- die berücksichtigten ausländischen Quellensteuern;
- die Anwendung von [§ 93 Abs. 4 EStG 1988](#) sowie
- allfällige Änderungen der Depotinhaberschaft.

Im Rahmen einer noch zu erlassenden Verordnung können aber der genaue Umfang, die Art der Übermittlung sowie die Merkmale zur Überprüfung der Echtheit der Steuerreportings näher präzisiert werden.

Rz 7752 wird geändert (Klarstellung):

7752

Gemäß [§ 93 Abs. 7 EStG 1988](#) hat ein Abzugsverpflichteter für Einkünfte aus Kryptowährungen (inländischer Schuldner oder inländischer Dienstleister) den Verlustausgleich gemäß [§ 27 Abs. 8 EStG 1988](#) für sämtliche von ihm gutgeschriebenen Kryptowährungen bzw. sonstigen Entgelte sowie die von ihm abgewickelten Realisierungen von Kryptowährungen durchzuführen und beim Kapitalertragsteuerabzug zu berücksichtigen. Ein automatischer Verlustausgleich kann somit nur insoweit erfolgen, als der Abzugsverpflichtete den jeweiligen Kapitalertragsteuerabzug selbst vorgenommen hat. Der Verweis auf [§ 27 Abs. 8 EStG 1988](#) bringt zum Ausdruck, dass die darin enthaltenen Einschränkungen auch bei Durchführung des Verlustausgleichs durch den Abzugsverpflichteten zu berücksichtigen sind. Der automatische Verlustausgleich hat jedoch ausschließlich zwischen Einkünften aus Kryptowährungen zu erfolgen; ein Ausgleich von Einkünften aus Kryptowährungen mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen (**inklusive Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten, bei denen freiwillig eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer einbehalten wurde**) kann ausschließlich im Rahmen der Veranlagung vorgenommen werden.

Bei Durchführung des automatischen Verlustausgleichs für Kryptowährungen ist die Vorgehensweise, die [§ 93 Abs. 6 EStG 1988](#) für depotführende Stellen anordnet (dazu Rz

7751), sinngemäß anzuwenden. Daher gelten auch dieselben Einschränkungen wie beim Verlustausgleich für andere Kapitaleinkünfte:

- Es soll kein automatischer Verlustausgleich von Einkünften aus (deklariertem) betrieblichem Vermögen erfolgen.
- Es soll kein automatischer Verlustausgleich von Einkünften aus Treuhandvermögen erfolgen.
- Es soll kein automatischer Verlustausgleich von Einkünften erfolgen, deren Anschaffungskosten pauschal gemäß [§ 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988](#) (Ansatz des halben Veräußerungserlöses als Anschaffungskosten) ermittelt wurden.
- Es soll kein automatischer Verlustausgleich von Einkünften aus gemeinschaftlich gehaltenen Einkunftsquellen erfolgen.

Rz 7752a wird geändert (Klarstellung):

7752a

Wird von den in [§ 95 Abs. 2 Z 4 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 unverbriezte Derivate erfolgt, entspricht die weitere steuerliche Behandlung (hinsichtlich **des automatischen** Verlustausgleichs ~~durch Banken~~ sowie **des Verlustausgleichs** in der Veranlagung, **des gleitenden** Durchschnittspreises, **der** Anschaffungsnebenkosten usw.) dieser Produkte jenen Produkten, die dem besonderen Steuersatz von 27,5% unterliegen.

Rz 7754 wird geändert (AbgÄG 2023):

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.

Die Befreiung steht nur insoweit zu, als der beteiligten Körperschaft die Gewinnanteile steuerlich zuzurechnen sind. Die Beteiligung muss somit **grundsätzlich** vor der Beschlussfassung der Gewinnverteilung erworben worden sein (siehe Rz 6110a). **Handelt es sich bei der Beteiligung hingegen um eine Gesellschaft, deren Anteile in Form von zentralverwahrten Aktien ausgegeben sind, muss an diesen das wirtschaftliche Eigentum am Ende des Record-Tages bestehen, damit die Gewinnanteile steuerlich zuzurechnen sind (§ 32 Abs. 4 Z 1 EStG 1988; siehe Rz 6912 ff).**

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 soziétärer 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% beteiligt. Die restlichen 80% werden von einer natürlichen Person als Komplementär gehalten. Die B-KG hält ihrerseits 50% 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% 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 7755 wird geändert (AbgÄG 2023):

7755

Die Befreiung umfasst jene Kapitalerträge, die an eine ausländische Gesellschaft gezahlt werden, welche die in der [Anlage 2 zum EStG 1988](#) vorgesehenen Voraussetzungen des [Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie](#) (Richtlinie 2011/96/EU) erfüllt.

Nach der [Anlage 2 zum EStG 1988](#) ist eine Gesellschaft iSd [Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie](#) jede Gesellschaft, die folgende Voraussetzungen erfüllt:

- Die Gesellschaft muss eine der in Z 1 der Anlage 2 angeführten Rechtsformen aufweisen.
- Die Muttergesellschaft muss nach dem Steuerrecht des betreffenden Mitgliedstaates ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig sein; die Muttergesellschaft darf nicht aufgrund eines mit einem dritten Staat abgeschlossenen DBA als außerhalb der EU ansässig betrachtet werden.
- Die Muttergesellschaft muss nach Z 3 der Anlage 2 im betreffenden Mitgliedstaat ohne Wahlmöglichkeit einer Steuer unterliegen, die – nach Mitgliedstaaten geordnet – in Z 3 der Anlage 2 angeführt wird (Voraussetzung der Steuerpflicht im anderen EU-Staat, die dann nicht gegeben ist, wenn die Einkünfte der Gesellschaft aufgrund einer subjektiven Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuer befreit sind).

Die Beteiligung der ausländischen Muttergesellschaft muss an einer Aktiengesellschaft, GmbH oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bestehen, die unbeschränkt steuerpflichtig ist, dh. diese muss den Ort der Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Es fallen demnach auch doppelt ansässige Gesellschaften (zB Gesellschaft mit Sitz im EU-Ausland und Ort der Geschäftsleitung in Österreich) unter den Anwendungsbereich der Befreiung (vgl. EAS 1356).

Die Befreiung steht nur insoweit zu, als der beteiligten Körperschaft die Gewinnanteile steuerlich zuzurechnen sind. Die Beteiligung muss somit **grundsätzlich** vor der Beschlussfassung der Gewinnverteilung erworben worden sein (siehe Rz 6110a). **Handelt es sich bei der Beteiligung hingegen um eine Gesellschaft, deren Anteile in Form von zentralverwahrten Aktien ausgegeben sind, muss an diesen das wirtschaftliche Eigentum am Ende des Record-Tages bestehen, damit die Gewinnanteile steuerlich zuzurechnen sind (§ 32 Abs. 4 Z 1 EStG 1988; siehe Rz 6912 ff).**

Die ausländische Muttergesellschaft muss zu mindestens einem Zehntel mittelbar oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden inländischen Tochtergesellschaft beteiligt sein. Die Beteiligung muss an deren Nominalkapital bestehen, eine Beteiligung in anderer Form, etwa im Wege soziärer Genussrechte schließt, unabhängig von der Höhe dieser Beteiligung, die Anwendung der Befreiung aus. Besteht

etwa an derselben Gesellschaft neben einer Beteiligung am Nominalkapital auch eine Beteiligung in Form von soziären Genussrechten und wird das Beteiligungsausmaß von 10 Prozent nur unter Einrechnung der Substanzgenussbeteiligung erreicht, steht die Befreiung insgesamt nicht zu. Zusätzlich ist erforderlich, dass die ausländische Muttergesellschaft hinsichtlich der österreichischen Beteiligung nicht bloß eine Funktion ausübt, die jener eines bloßen Treuhänders entspricht (vgl. EAS 1072).

Es ist nicht erforderlich, dass eine unmittelbare Beteiligung am Nominalkapital gegeben ist, sondern es ist eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft ausreichend, allerdings muss durchgerechnet das geforderte Mindestbeteiligungsausmaß gegeben sein. Sind an der Personengesellschaft Personen beteiligt, auf die [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) nicht anwendbar ist, steht die Befreiung nur entsprechend dem die notwendigen Voraussetzungen des [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) erfüllenden Beteiligungsausmaß am Grund- oder Stammkapital zu (siehe oben Beispiel 1 unter Rz 7754).

Rz 7761 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

7761

Unter ausländischen Betriebsstätten von Banken sind rechtlich unselbständige Filialen inländischer Kreditinstitute im Ausland zu verstehen. Die Befreiungsbestimmung stellt auf den Betriebsstättenbegriff des [§ 29 BAO](#) ab.

Die Befreiung umfasst Einkünfte aus Kapitalvermögen, das bei ausländischen Betriebsstätten von inländischen Kreditinstituten besteht.

Zu den Rechtsfolgen bei der Übertragung von Kapitalanlagen von Depots ausländischer Betriebsstätten auf Depots inländischer Betriebsstätten bzw. bei Umbuchung von Bankeinlagen bei einer Auslandsfiliale zu einer Inlandsfiliale siehe Abschnitt 20.2.2.45.3.

Die Abschnittsüberschrift 29.6.5 wird geändert (AbgÄG 2023):

29.6.5 Befreiungserklärung von Kapitaleinkünften bei für Körperschaften ([§ 94 Z 5 iVm Z 15 EStG 1988](#))

Rz 7762a wird geändert (AbgÄG 2023):

7762a

Bei Einkünften, für die der Kapitalertragsteuerabzug durch ein Kreditinstitut im Sinne des [§ 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz erster bis dritter Teilstrich EStG 1988](#) vorzunehmen ist, ist weiter Voraussetzung für die Befreiung ist, dass der Steuerpflichtige unter Nachweis seiner Identität erklärt, dass das Kapital, aus dem die entsprechenden Einkünfte fließen,

einem Betriebsvermögen eines in- oder ausländischen Betriebes einer Körperschaft oder einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts zuzurechnen ist. Ist der Abzugsverpflichtete kein Kreditinstitut im Sinne des [§ 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz erster bis dritter Teilstrich EStG 1988](#), kann die Befreiung ohne Abgabe einer digitalen Befreiungserklärung vorgenommen werden, wenn dem Abzugsverpflichteten das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß [§ 94 Z 5 lit. a und b EStG 1988](#) glaubhaft gemacht wird. In diesen Fällen ist eine effiziente Überprüfung im Rahmen der Außenprüfung ohnedies sichergestellt.

Als ausländische Betriebe gelten auch solche, für die im Inland keine Betriebsstätte unterhalten wird. Bei Körperschaften, die unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallen, ist dies in der Regel der Fall, ~~weil~~da bei ihnen alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind (zur Liebhabelei bei Körperschaften im Sinne des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) siehe LRL 2012 Rz 138 ff). Bei anderen juristischen Personen und bei Körperschaften öffentlichen Rechts ist ein Betrieb im steuerlichen Sinn nur dann gegeben, wenn dieser auch eine (steuerpflichtige oder steuerbefreite) Einkunftsquelle darstellt.

Eine Befreiungserklärung ist daher nicht zulässig für Kapitalanlagen, die

- einem Liebhabeleibetrieb zuzurechnen sind (zu beachten ist, dass gemäß [§ 5 Liebhabeleverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993, die dort genannten Betätigungen keine Liebhabelei darstellen);
- einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts (kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des [§ 2 KStG 1988](#)) oder
- einem Hoheitsbetrieb zuzurechnen sind.

Ob der Betrieb steuerpflichtig oder steuerbefreit ist, ist unerheblich. Es können daher auch steuerbefreite Betriebe, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (zB entbehrliecher, unentbehrliecher Hilfsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 1 bzw. 2 BAO](#), begünstigungsschädlicher Betrieb iSd [§ 44 Abs. 1 BAO](#)) ~~von der eine-Befreiung erfasst sein~~erklärung abgeben. Liegen bei Steuerpflichtigen sowohl die Voraussetzungen für eine Befreiung nach [§ 94 Z 5 EStG 1988](#) als auch für eine Befreiung nach [§ 94 Z 6 EStG 1988](#) vor (zB unentbehrliecher Hilfsbetrieb bei gemeinnützigen Vereinen), ist ~~bei Abgabe einer KEst-Befreiungserklärung nach § 94 Z 5 EStG 1988~~ eine generelle KEst-Freistellung des jeweiligen Kontos bzw. Depots seitens des Abzugsverpflichteten **grundsätzlich** zulässig.

Rz 7762b wird geändert (AbgÄG 2023):

7762b

Bei einer Mitunternehmerschaft ist eine Befreiungserklärung nur zulässig, wenn an dieser ausschließlich Körperschaften beteiligt sind. Darüber hinaus ist eine Befreiung nur zulässig, wenn an einer Mitunternehmerschaft die natürliche Person nachweislich nur als nicht gewinnberechtigter Arbeitsgesellschafter beteiligt ist und die gewinnberechtigten Anteile ausschließlich dem Betriebsvermögen von Körperschaften zuzurechnen sind. Sind auch natürliche Personen beteiligt, unterliegen die Kapitaleinkünfte zur Gänze der KESt und die beteiligten Körperschaften haben die einbehaltene KESt im Rahmen der Veranlagung auf die KöÖSt anzurechnen bzw. gutzuschreiben.

Eine Befreiungserklärung kann auch von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in Anspruch genommen abgegeben werden, wenn sämtliche Gesellschafter juristische Personen sind (zB vermögensverwaltende KG, an der sämtliche beteiligten Gesellschafter die Voraussetzungen für die Befreiung gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 erfüllen).

Rz 7763 wird samt Überschrift geändert (AbgÄG 2023):

29.6.5.2 Beginn, Ende und Umfang der Befreiung und Weiterleitung an das Finanzamt

7763

Die Befreiung beginnt ab dem Zeitpunkt, ab dem die digitale Befreiungserklärung bei der Bank vorliegt oder sobald dem Abzugsverpflichteten – sofern dieser kein Kreditinstitut ist – das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 94 Z 5 lit. a und b EStG 1988 glaubhaft gemacht wird. Korrespondierend endet die Befreiung mit Widerruf durch den Empfänger oder mit der Zustellung eines Bescheides, in dem festgestellt wird, dass die Befreiungserklärung unrichtig ist. Zu Beginn und Ende der Befreiung bei Angabe einer digitalen Befreiungserklärung siehe Rz 7777g f.

Wird von einer Körperschaft erstmalig nach dem 1. Jänner 2025 bei einem Kreditinstitut ein Produkt (Konto, Subkonto, Sparbuch, Depot, usw.) eröffnet, bestehen folgende Möglichkeiten:

- a) Die Körperschaft gibt für ein bestimmtes Produkt (Konto, Subkonto, Sparbuch, Depot, usw.) und für jedes weitere in der Zukunft bei diesem Kreditinstitut eröffnete Produkt (Konto, Subkonto, Sparbuch, Depot, usw.) eine gesonderte digitale Befreiungserklärung ab.
- b) Die Körperschaft gibt für sämtliche bestehende und künftige Produkte (Konto, Subkonto, Sparbuch, Depot, usw.) eine digitale Befreiungserklärung ab.

Für vor dem 1. Jänner 2025 abgegebene Befreiungserklärungen von Körperschaften, die bereits die Voraussetzungen einer digitalen Befreiungserklärung erfüllen, siehe Rz 7777i.

Das Kreditinstitut ist – soweit nichts Anderes bestimmt ist – nicht verpflichtet, von sich aus zu überprüfen, ob die Angaben in der Befreiungserklärung zutreffen.

~~Die Befreiung von der Abzugspflicht ist ab dem Zeitpunkt gegeben, ab dem die Befreiungserklärung – bei Wertpapieren für das auf Depot liegende Wertpapier – bei der Bank vorliegt, jedoch nur unter der Voraussetzung der unverzüglichen nachweislichen (zB Postausgangsbuch) Weiterleitung an das Finanzamt. Die Befreiungserklärung muss vollständig ausgefüllt sein. Die Identität des Steuerpflichtigen, der der Empfänger der Kapitaleinkünfte ist, muss nachgewiesen sein. Leitet die Bank die von einer derartigen Befreiungserklärung zu erstellende Gleichschrift (Durchschrift) aus von ihr zu vertretenden Gründen nicht dem Finanzamt weiter, so ist sie im Wege der Haftung in Anspruch zu nehmen. Die nachweisliche Weiterleitung hat an jenes Finanzamt zu erfolgen, bei dem der Steuerpflichtige mit der angegebenen Steuernummer erfasst ist oder – bei steuerfreien Anlegern – zu erfassen wäre.~~

~~Im Hinblick auf mögliche Haftungsfolgen für die Kreditinstitute bestehen keine Bedenken, wenn folgende Vorgangsweise eingehalten wird:~~

- ~~1. Wird von einer Körperschaft erstmalig bei einem Kreditinstitut ein Konto eröffnet, bestehen folgende Möglichkeiten:~~
 - ~~a) Die Körperschaft gibt für dieses Konto und für jedes weitere in der Zukunft bei diesem Kreditinstitut eröffnete Konto (Subkonto, Sparbuch, Depot, usw.) eine gesonderte Befreiungserklärung ab.~~
 - ~~b) Eine gesonderte Befreiungserklärung für alle nach der erstmaligen Konteneröffnung künftig zu eröffnenden Konten kann unterbleiben, wenn die Körperschaft das Kreditinstitut ermächtigt, der Finanzverwaltung im Bedarfsfall eine Auflistung (ohne Kontensalden) aller KEST befreiten Konten (Subkonten, Sparbuch, Depots usw.) zu übermitteln. Das Kreditinstitut hat in diesem Fall diese Ermächtigung durch die Körperschaft mit der ersten Befreiungserklärung dem für die Körperschaft zuständigen Finanzamt zu übermitteln.~~
- ~~2. Wurden von Körperschaften Befreiungserklärungen abgegeben, die auch künftig zu eröffnende Konten, Subkonten, Sparbücher und Depots umfassen sollen, gelten diese Befreiungserklärungen nur für die bis zum 30. Juni 2006 eröffneten Konten, Subkonten, Sparbücher und Depots. Für alle ab 1. Juli 2006 eröffneten Konten usw. ist im Sinne des Punktes 1 vorzugehen: Entweder wird für alle ab 1. Juli 2006 eröffneten Konten jeweils eine eigene Befreiungserklärung an das zuständige Finanzamt übermittelt oder die Körperschaft erteilt die Ermächtigung, für alle nach dem 1. Juli 2006 eröffneten Konten~~

~~der Finanzverwaltung im Bedarfsfall eine Auflistung (ohne Kontensalden) aller KEST-befreiten Konten, usw. zu übermitteln, die das Kreditinstitut an das zuständige Finanzamt weiterzuleiten hat.~~

~~Hat ein Kreditinstitut entsprechend organisatorisch vorgesorgt, dass die Gleichschriften (Durchschriften) der Befreiungserklärungen an das zuständige Finanzamt weitergeleitet werden und stellt sich heraus, dass eine Gleichschrift (Durchschrift) dennoch nicht dem zuständigen Finanzamt zugekommen ist, kann ersatzweise eine Kopie der betreffenden Befreiungserklärung an das Finanzamt weitergeleitet werden. Wurde die Befreiungserklärung nicht nachweislich unverzüglich an das Finanzamt weitergeleitet, ist die Befreiung erst mit der Weiterleitung einer Kopie der Befreiungserklärung an das Finanzamt gegeben. Im Übrigen ist das Kreditinstitut nicht verhalten, von sich aus zu überprüfen, ob die Angaben in der Befreiungserklärung zutreffen.~~

Rz 7764 wird geändert (AbgÄG 2023):

7764

Eine Die-Befreiung kommt auch in jenen Fällen zum Zug, in denen ein Kreditinstitut gleichzeitig Eigentümer eines Wertpapiers ist. In diesem Fall bedarf es nicht der Abgabe einer **digitalen** Befreiungserklärung bzw. der ~~Weiterleitung einer Gleichschrift (Durchschrift) an das Finanzamt~~. Die Kapitaleinkünfte bleiben jedenfalls aufgrund [§ 94 Z 1 EStG 1988](#) KEST-frei. Dies gilt auch für die aus Wertpapierpensionsgeschäften und Wertpapierleihegeschäften dem Kreditinstitut zukommenden Kapitaleinkünfte.

Rz 7765 samt Überschrift „29.6.5.4 Ende der Befreiung“ entfällt (AbgÄG 2023):

29.6.5.4 Ende der Befreiung

7765

~~Der Empfänger der Kapitaleinkünfte ist zu einer Widerrufserklärung verpflichtet, wenn die Kapitaleinkünfte nicht mehr zu seinen Betriebseinnahmen gehören. Die Freistellung der Kapitaleinkünfte vom Steuerabzug endet mit der Abgabe einer derartigen Widerrufserklärung, oder bei Wertpapieren mit der Entnahme des Papiers und/oder des Kupons aus dem Depot. Weiters endet die KEST-Abzugsbefreiung mit der Zustellung eines Feststellungsbescheides an das Kreditinstitut, in dem die Unrichtigkeit der Befreiungserklärung ausgesprochen wird oder wenn aufgrund einer Änderung der Kontoinhaberschaft die für die Befreiung notwendigen Voraussetzungen wegfallen (zB Untergang der juristischen Person bei Umwandlungen auf natürliche Personen).~~

Rz 7766 wird geändert und zu Rz 7765 und Abschnitt 29.6.5.5 wird zu Abschnitt 29.6.5.4 (AbgÄG 2023):

29.6.5.45 Wirkung unterjähriger Beginn/Beendigung der Abzugsbefreiung

77667765

Beginnt Wird unterjährig eine Befreiungserklärung oder fallen die Voraussetzungen für eine solche weg, 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.

Fällt somit aufgrund einer beginnenden Befreiung Wird daher bei der Bank eine Befreiungserklärung abgegeben und fällt damit die KESt-Abzugspflicht weg, gilt der zwischen dem letzten Zinszufluss (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 des 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:

*jährlicher Zinskupon 4% p.a., Kuponfälligkeit per 31.12. Am 30.6.0X1 erfolgt bei der depotführenden Bank die Abgabe einer **digitalen** Befreiungserklärung.*

*Im Zeitpunkt der Abgabe der **digitalen** Befreiungserklärung gilt das Forderungswertpapier als veräußert, womit die vom 1.1.0X1 bis 30.6.0X1 entstandenen Zinsen von 20 Teil des Veräußerungserlöses sind; es ist KESt in Höhe von 5,5 (27,5% von 20) einzubehalten. Der tatsächliche Zufluss der Kuponzinsen für das Jahr 0X1 am 31.12.0X1 erfolgt KESt-frei.*

Fortsetzung Beispiel:

*Am 30.9.0X2 wird von der Körperschaft die **digitale** Befreiungserklärung widerrufen.*

*Im Zeitpunkt des Widerrufs der **digitalen** Befreiungserklärung gilt das Forderungswertpapier als veräußert, womit die im Zeitraum seit dem letzten Kuponstichtag (1.1.0X2) bis zum Tag der Abgabe der Widerrufserklärung (30.9.0X2) 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 0X2 unterliegen diese zur Gänze der KESt.

Rz 7766a wird zu Rz 7766 und geändert (AbgÄG 2023):

7766a

Bei Einkünften gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988](#) aus ausländischen Beteiligungen kommt die Befreiung zur Anwendung, wenn deren Zufluss iSd [§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) in Zeiträumen während aufrechter Befreiungserklärung erfolgt.

Dasselbe gilt für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) und für Einkünfte aus Derivaten gemäß [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#).

Demnach kann auch in diesen Fällen eine Aufteilung der Wertsteigerungen auf KESt-befreite und KESt-pflichtige Zeiträume unterbleiben und ist für den KESt-Abzug maßgeblich, ob der Zufluss dieser Einkünfte in Zeiträumen aufrechter Befreiungserklärung fällt oder nicht. Sind die für den KESt-Abzug erforderlichen Daten aus nicht-KESt-pflichtigen Zeiträumen, insbesondere die steuerlichen Anschaffungskosten, bei der depotführenden Stelle aus technischen Gründen nicht vorhanden, ist [§ 93 Abs. 4 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden.

Rz 7776a wird eingefügt (AbgÄG 2023):

7776a

Im Rahmen der Digitalisierung der Befreiungserklärung erfolgt auch eine Ausweitung des Systems der Befreiungserklärung auf den Befreiungstatbestand in [§ 94 Z 12 EStG 1988](#), um eine einheitliche Handhabung dieser KESt-Befreiung bei den Kreditinstituten zu ermöglichen. Bei Einkünften, für die der Kapitalertragsteuerabzug durch ein Kreditinstitut im Sinne des [§ 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz erster bis dritter Teilstrich EStG 1988](#) vorzunehmen ist, ist somit ab 1.1.2025 weitere Voraussetzung für die Befreiung, dass der Steuerpflichtige unter Nachweis seiner Identität erklärt, dass das Kapital, aus dem die entsprechenden Einkünfte fließen, einer von der Befreiung umfassten Privatstiftung zuzurechnen ist (siehe Rz 7777b ff).

Ist der Abzugsverpflichtete kein Kreditinstitut im Sinne des [§ 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz erster bis dritter Teilstrich EStG 1988](#), kann die Befreiung auch nach dem 31.12.2024 weiterhin ohne Abgabe einer digitalen Befreiungserklärung vorgenommen werden, wenn dem Abzugsverpflichteten das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß [§ 94 Z 5 lit. a und b EStG 1988](#) glaubhaft gemacht wird.

Zu Beginn und Ende der Befreiung bei Abgabe einer digitalen Befreiungserklärung siehe Rz 7777g ff. Die Abgabe einer digitalen Befreiungserklärung gilt für sämtlich bestehende und künftige Produkte (Konto, Subkonto, Sparbuch, Depot, usw.) der Privatstiftung.

Das Kreditinstitut ist – soweit nichts Anderes bestimmt ist – nicht verpflichtet, von sich aus zu überprüfen, ob die Angaben in der Befreiungserklärung zutreffen.

Die bisherige Rz 7776a wird zu Rz 7776b:

7776ab

Nicht unter [§ 5 Z 6 KStG 1988](#) fallende Privatstiftungen unterliegen mit Beteiligungserträgen gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988](#) der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß [§ 10 KStG 1988](#). Mit Zinsen und sonstigen Erträgen aus Kapitalforderungen gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) sowie Wertsteigerungen aus Kapitalanlagen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#), Einkünften aus Derivaten gemäß [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) sowie Einkünften aus Kryptowährungen gemäß [§ 27 Abs. 4a EStG 1988](#) unterliegen sie der Zwischenbesteuerung gemäß [§ 13 Abs. 3 KStG 1988](#).

Auch steuerpflichtige Depotübertragungen von Wertpapieren an den Begünstigten können unter die Befreiung fallen, weshalb ein KESt-Abzug nicht stattzufinden hat. Da es sich bei diesen Sachzuwendungen um entgeltliche Vorgänge handelt, sind die Wertpapiere mit den fiktiven Anschaffungskosten gemäß [§ 15 Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988](#) zu bewerten. Diese sind vom Depotinhaber der depotführenden Stelle nachzuweisen (siehe Rz 7723).

Nach Abschnitt 29.6.13 wird Abschnitt 29.6.14 samt Rz 7777a eingefügt (BGBl. I Nr. 194/2022):

29.6.14 Befreiung für Zuwendungen einer nach [§ 718 Abs. 9 ASVG](#) errichteten Privatstiftung ([§ 94 Z 14 EStG 1988](#))

7777a

[§ 3 Abs. 1 Z 36 EStG 1988](#) sieht eine Steuerbefreiung für aus dem Vermögen der Betriebskrankenkassen gemäß [§ 718 Abs. 9 ASVG](#) errichtete Privatstiftungen vor, die satzungsmäßige Leistungen an ihre Begünstigten steuerfrei erbringen können (vgl. dazu LStR 2002 Rz 112f). [§ 94 Z 14 EStG 1988](#) sieht korrespondierend zu dieser Steuerbefreiung in [§ 3 Abs. 1 Z 36 EStG 1988](#) auch eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer vor, um keinen Steuerabzug auf grundsätzlich steuerbefreite Einkünfte vornehmen zu müssen.

Nach Abschnitt 29.6.14 werden der Abschnitt 29.6.15 samt Unterabschnitten und Rz 7777b bis 7777i eingefügt (AbgÄG 2023):

29.6.15 Digitale Befreiungserklärung ([§ 94 Z 15 EStG 1988](#))

29.6.15.1 Allgemeines

7777b

[§ 94 Z 5 und Z 12 EStG 1988](#) sehen für Einkünfte, bei denen der Kapitalertragsteuerabzug durch ein Kreditinstitut vorzunehmen ist, als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der KESt-Befreiung vor, dass eine „digitale Befreiungserklärung“ abgegeben wird. Dadurch soll

ab 1.1.2025 die analoge Übermittlung der Befreiungserklärung in Papierform durch eine Digitalisierung dieser Arbeitsprozesse ersetzt werden, bei der die Daten der Befreiungserklärung vollelektronisch zwischen den abzugsverpflichteten Kreditinstituten und der Finanzverwaltung zu übermitteln sind. Zudem wird durch die elektronische Befreiungserklärung das Haftungsrisiko der Kreditinstitute reduziert, indem durch die ordnungsgemäße, automatisierte Übermittlung jedenfalls die Voraussetzungen für die KESt-Befreiung erfüllt werden. Erfolgt vom Kreditinstitut jedoch aus von diesem zu vertretenden Gründen keine ordnungsgemäße elektronische Datenübermittlung, ist es im Wege der Haftung in Anspruch zu nehmen.

29.6.15.2 Voraussetzungen der digitalen Befreiungserklärung

7777c

Der Empfänger muss dem Abzugsverpflichteten unter Nachweis seiner Identität schriftlich oder in digitaler Form erklären, dass

- **die Voraussetzungen der jeweiligen Befreiungsbestimmung (Z 5 oder Z 12) erfüllt sind (siehe dazu Rz 7762 ff) oder diese nicht mehr vorliegen (Widerruf) und**
- **für die digitale Weiterleitung der erforderlichen Daten an das Finanzamt die Entbindung vom Bankgeheimnis erfolgt.**

Die Übermittlung der notwendigen und vollständigen Informationen erfolgt somit direkt von den Steuerpflichtigen an die betroffenen Kreditinstitute, wobei kein Schriftlichkeitserfordernis mehr besteht. Vielmehr können alle im Sinne des [§ 6 FM-GwG](#) zulässigen Verfahren zur Feststellung der Identität der Kunden zur Dokumentation der digitalen Befreiungserklärung verwendet werden, wie zB eine Zwei-Faktor-Authentifizierung, sofern eine Dokumentation der digitalen Befreiungserklärung sichergestellt ist. Dabei hat der Kunde den Kreditinstituten mitzuteilen, für welche Konten und auf welcher Rechtsgrundlage eine KESt-Befreiung erfolgen soll.

7777d

Weitere Voraussetzung für die Befreiung ist, dass der Abzugsverpflichtete die für die Befreiung oder deren Widerruf erforderlichen Daten laufend dem zuständigen Finanzamt elektronisch übermittelt. Der Abzugsverpflichtete hat für die digitale Weiterleitung der erforderlichen Daten an das Finanzamt eine Entbindung vom Bankgeheimnis einzuholen.

Die Übermittlung der Informationen erfolgt in strukturierter Form über FinanzOnline. Die elektronische Übermittlung der Daten ist gemäß [§ 1 Abs. 2 Befreiungserklärungs-Durchführungsverordnung \(BefE-DV\)](#) nur im Weg der Datenstromübermittlung und im Weg eines Webservices zulässig. Die Teilnehmer können sich gemäß [§ 2 Abs. 1 BefE-DV](#) zur

Datenübermittlung eines Dienstleisters (insbesondere eines Rechenzentrums) bedienen, den sie dem Finanzamt namhaft zu machen haben. Die Beendigung des Dienstleistungsverhältnisses ist dem Finanzamt unverzüglich mitzuteilen. Der Bundesminister für Finanzen kann im Einzelfall einen Dienstleister ablehnen oder ihn bei sinngemäßer Anwendung des [§ 6 FOnV 2006 ausschließen \(§ 2 Abs. 2 BefE-DV\)](#).

777e

[§ 3 BefE-DV](#) regelt, welche Daten elektronisch von den Abzugsverpflichteten zu übermitteln sind. Die Daten umfassen insbesondere

- die von der Befreiung umfassten Konten und Depots (IBAN/Kontonummer bzw. Depotnummern),
- sämtliche Inhaber der befreiten Konten bzw. Depots (inkl. Stammzahl gemäß [§ 6 Abs. 3 E-GovG](#) oder einem Ordnungsbegriff, mit dem diese Stammzahl ermittelt werden kann, sowie Name und Adresse),
- den Tag des Beginns und allenfalls den Tag des Endes der Befreiung für das Konto bzw. das Depot und des jeweiligen Inhabers,
- den anwendbaren Befreiungstatbestand und
- Angaben zur Identifikation des Abzugsverpflichteten (dessen Bezeichnung und BIC).

Bei Treuhankonten gilt der Treugeber als Inhaber der befreiten Konten. Als Ordnungsbegriff kommen die Steuernummer, die Kennziffer des Unternehmensregisters, die Firmenbuchnummer, die Vereinsregisternummer, die Ordnungsnummer des Ergänzungsregisters oder die Globale Lokationsnummer in Frage. Bei Gemeinschaftskonten/-depots sind sämtliche Inhaber zu übermitteln.

Kommt es zu Fehlern in den Datensätzen, hat eine Stornoübermittlung zu erfolgen. Dadurch wird ein bereits übermittelter Datensatz komplett gelöscht und ist danach in richtiger Form neu zu übermitteln ([§ 3 Abs. 4 Z 4 BefE-DV](#)).

Die Datenstromübermittlung erfordert die Festlegung bestimmter Übermittlungsstrukturen durch das Bundesministerium für Finanzen. Diese werden im Internet unter <https://www.bmf.gv.at> veröffentlicht.

777f

Ab dem 2. Jänner 2025 (Zeitpunkt der Erstübermittlung) sind vierteljährlich (somit einmal pro Quartal) Folgeübermittlungen jeweils bis zum 25. April, 25. Juli, 25. Oktober und 25. Jänner vorzunehmen. Diese Meldungen müssen alle angefallenen Änderungen (sämtliche Befreiungen als auch sämtliche Widerrufe) umfassen; ein reiner Stichtagsvergleich ist

unzulässig. Bei Samstagen, Sonntagen und Feiertagen besteht eine Fristverlängerung im Sinne des [§ 108 Abs. 3 zweiter Satz BAO](#).

29.6.15.3 Rechtsfolgen der digitalen Befreiungserklärung

29.6.15.3.1 Beginn der Befreiung

7777g

Der Abzugsverpflichtete hat bei Erfüllung der Voraussetzungen einer digitalen Befreiungserklärung – insbesondere der Erfüllung der rechtzeitigen Datenübermittlungsverpflichtung – vom KEST-Abzug abzusehen. Die KESt-Befreiung beginnt mit Abgabe der (schriftlichen oder digitalen) Erklärung gegenüber dem Abzugsverpflichteten gemäß [§ 94 Z 15 lit. a EStG 1988](#), soweit eine elektronische Übermittlung der Daten gemäß [§ 94 Z 15 EStG 1988](#) durch das Kreditinstitut ordnungsgemäß erfolgt (siehe Rz 7777b ff).

29.6.15.3.2 Ende der Befreiung

7777h

Der Empfänger der Kapitaleinkünfte ist zu einer Widerrufserklärung verpflichtet, wenn die Voraussetzungen für die Befreiung nicht mehr vorliegen (zB Kapitaleinkünfte nicht mehr zu seinen Betriebseinnahmen gehören). Die Freistellung der Kapitaleinkünfte vom Steuerabzug endet mit der Abgabe einer derartigen (schriftlichen oder digitalen) Widerrufserklärung. Weiters endet die KESt-Abzugsbefreiung mit der Zustellung eines Feststellungsbescheides an das Kreditinstitut, in dem die Unrichtigkeit der Befreiungserklärung ausgesprochen wird, oder wenn aufgrund einer Änderung der Kontoinhaberschaft die für die Befreiung notwendigen Voraussetzungen wegfallen (zB Untergang der juristischen Person bei Umwandlungen auf natürliche Personen).

29.6.15.4 Inkrafttreten

7777i

Die Regelung über die digitale Befreiungserklärung tritt am 1. Jänner 2025 in Kraft und ist erstmalig für digitale Datenübermittlungen anzuwenden, die nach dem 1. Jänner 2025 erfolgen. Die erstmalige Datenübermittlung für digitale Befreiungserklärungen an das Finanzamt kann ab dem 2. Jänner 2025 vorgenommen werden. Dabei ist bis zum 27. Jänner 2025 als Initiallieferung der Datenbestand aller befreiten Konten bzw. Depots zum 1. Jänner 2025 – einschließlich aller nicht bereits per Gleichschrift übermittelten Änderungen im Datenbestand zwischen 1. Jänner 2024 und 1. Jänner 2025 – zu übermitteln. Dabei kann als Tag des Beginns der Befreiung entweder der 1. Jänner 2025 oder das Datum, zu dem die Befreiung in der Vergangenheit erstmals angewendet wurde,

gemeldet werden. Wird der 1. Jänner 2025 als Beginndatum gemeldet, sind die schriftlichen Befreiungserklärungen noch sieben Jahre aufzubewahren.

(Alte) schriftliche Befreiungserklärungen in der Fassung vor dem AbgÄG 2023 bleiben bis 31. Dezember 2024 gültig. Allerdings gelten bestehende (alte) Befreiungserklärungen, die auch die Voraussetzungen einer digitalen Befreiungserklärung – insbesondere im Hinblick auf die erforderliche Entbindung vom Bankgeheimnis – erfüllen, bereits als digitale Befreiungserklärungen iSd AbgÄG 2023. Diese müssen daher nicht erneuert werden.

Für Befreiungserklärungen, die ab dem 1. Jänner 2024 abgegeben werden und die bereits die Voraussetzungen einer digitalen Befreiungserklärung erfüllen, kann die Übermittlung der Gleichschrift (Kopie) gemäß [§ 94 Z 5 EStG 1988](#) idF vor dem AbgÄG 2023 unterbleiben, sofern sämtliche Daten über Befreiungen bzw. deren Widerruf zwischen 1. Jänner 2024 und 31. Dezember 2024 im Rahmen der erstmaligen elektronischen Datenübermittlung erfasst werden. Diese Daten sind bereits im Rahmen der erstmaligen elektronischen Mitteilung gemäß [§ 94 Z 15 lit. b EStG 1988](#) an die Finanzverwaltung zu übermitteln. In diesen Fällen ist jedenfalls das tatsächliche Datum, ab dem die KESt-Befreiung angewendet wurde, als Tag des Beginns der Befreiung zu melden.

Rz 7968 wird geändert (Beseitigung Redaktionsversehen):

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 7969 wird geändert (AbgÄG 2023):

7969

Einkünfte aus [§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes](#) unterliegenden Gebilden

Der beschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988](#) unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der [§§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes](#), wenn es sich um im Inland gelegene Immobilien handelt. Unerheblich ist hingegen, ob es sich um einen in-ländischen oder ausländischen **Gebilde zum Einbehalt der Abzugsteuer** handelt. Die beschränkte Steuerpflicht iSd [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988](#) besteht unabhängig vom Abzug einer Kapitalertragsteuer. **Im Falle von nicht öffentlich begebenen Anteilen bzw. Anteilscheinen ist das der Fondsbesteuerung unterliegende Gebilde zum Einbehalt der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 verpflichtet.** Dabei darf Abzugsteuer auch dann einbehalten werden, wenn dieses Gebilde die Immobilien nicht unmittelbar hält und nicht bereits ein Steuerabzug erfolgt ist. Anteile bzw. Anteilscheine sind dann nicht öffentlich begeben („private placement“), wenn diese im In- oder Ausland entweder in rechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht nicht an einen unbestimmten Personenkreis angeboten werden. Der Steuerabzug ist dabei im Zuflusszeitpunkt gemäß [§ 186 Abs. 2 Z 1 lit. b InvFG 2011](#) bzw. [§ 40 Abs. 1 Z 2 ImmolnFG vorzunehmen](#) (Zeitpunkt der Veröffentlichung der Meldung innerhalb von sieben Monaten nach Ende des Fondsgeschäftsjahres).

Dabei gilt für [§ 186 oder § 188 InvFG 2011](#) unterliegende Gebilde die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer gemäß [§ 99 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) erst für nach dem 22.7.2023 zugeflossene Einkünfte.

Rz 8006 wird geändert (AbgÄG 2023):

8006

Die Abzugsteuer gemäß [§ 99 EStG 1988](#) beträgt 20% der Einnahmen ohne Berücksichtigung von Ausgaben (Bruttobesteuerung). 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 **25,24% im Kalenderjahr 2023 und in Höhe von 23% ab dem Kalenderjahr 2024** einbehalten werden, wenn der Einkünfteempfänger eine Körperschaft iSd [§ 1 Abs. 1 KStG 1988](#) ist und damit ohnedies mit diesen Einkünften lediglich mit **25,24% bzw. 23% Körperschaftsteuer besteuert würde** ([§ 100 Abs. 1a Z 2 EStG 1988](#); BGBl. I Nr. 163/2015-110/2023; davor 25%).

Es besteht in bestimmten Fällen neben der Bruttopre Besteuerung eine Nettopre Besteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben, siehe Rz 8006a ff). In diesem Fall beträgt die Abzugsteuer **für natürliche Personen ebenfalls 20%**, soweit die zugeflossenen Einkünfte den Betrag von 20.000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen; für den übersteigenden Teil beträgt die Abzugsteuer 25% (für Zuflüsse nach ab dem 1.1.2016-30.6.2023,; BGBl. I Nr. 163/2015-110/2023; davor 3525% in sämtlichen Fällen der Anwendung der Nettopre Besteuerung wenn der Empfänger eine natürliche Person ist bzw. 25%, wenn der Empfänger eine juristische Person ist). Ist der Einkünfteempfänger eine Körperschaft iSd [§ 1 Abs. 1 KStG 1988](#), beträgt der Steuersatz 23% (ab 1.1.2024; 24% für im Kalenderjahr 2023 zugeflossene Einkünfte, davor 25%).

Sofern die Einkünfte 20.000 Euro nicht übersteigen und abziehbare Ausgaben vorliegen, führt die Nettopre Besteuerung im Vergleich zur Bruttopre Besteuerung jedenfalls zu einer geringeren Abzugsteuer. Übersteigen die Einkünfte 20.000 Euro, hängt es von der Höhe der Einkünfte ab, ab welchem Betrag an abziehbaren Ausgaben die Nettopre Besteuerung günstiger ist. führt im Vergleich zur Bruttopre Besteuerung zu einer geringeren Abzugsteuer, wenn die abziehbaren Ausgaben zumindest 20,01% der Einnahmen betragen:

Beispiel:

<i>Einnahmen</i>	<i>100,00</i>
<i>Unmittelbar zusammenhängende Ausgaben</i>	<i>20,01</i>
<i>Bemessungsgrundlage für Abzugsteuer (25%)</i>	<i>79,99</i>
<i>Abzugsteuer bei Nettopre Besteuerung (25% von 79,99)</i>	<i>19,99</i>
<i>Abzugsteuer bei Bruttopre Besteuerung (20% von 100)</i>	<i>20,00</i>

8006d wird geändert (AbgÄG 2023):

8006d

Der Empfänger der Einnahmen hat dem Abzugsverpflichteten jene unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben, deren Berücksichtigung er begeht, schriftlich vor dem Zufluss der Einkünfte mitzuteilen; dies gilt auch in Fällen, in denen die Ausgaben vom Abzugsverpflichteten übernommen werden („Nettovereinbarung“). **Für Zwecke der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes (20% für Beträge bis 20.000 Euro, 25% für Betragsteile, die 20.000 Euro übersteigen) ist weiters vom Einkünfteempfänger eine schriftliche Erklärung über allfällige bereits im betreffenden Kalenderjahr erzielte inländische Einkünfte vorzulegen.** Da die Nettopre Besteuerung jedenfalls nicht gegen den Willen des Einkünfteempfängers erfolgen kann, hat auch in Fällen, in denen dem Abzugsverpflichteten die unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben bekannt sind, eine Nettopre Besteuerung 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 500 400 Euro (2520% von 2.000 Euro). Da die Nettabesteuerung günstiger ist, teilt A dem B unter Bekanntgabe sämtlicher Spesen schriftlich den Wunsch nach einer Nettabesteuerung 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 50.000 Euro, die Spesen von insgesamt 1.000 3.000 Euro (Flug, Nächtigung, Fahrtkosten) werden von B übernommen. Die gesamten Einnahmen betragen 6.000 53.000 Euro. Die Bruttobesteuerung führt zu einer Abzugsteuer iHv 1.200 10.600 Euro (20% von 6.000 53.000 Euro). Die Nettabesteuerung würde dagegen zu einer Abzugsteuer von 1.250 11.500 Euro führen (2520% von 25.000-20.000 Euro und 25% für den übersteigenden Betrag iHv 30.000 Euro). Da die Nettabesteuerung nicht günstiger ist, teilt A dem B die Spesen nicht mit, es unterbleibt jedenfalls eine Nettabesteuerung.*

8006f wird geändert (PrAG 2024):

8006f

Die Nettabesteuerung ist unzulässig, wenn

- der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge beschränkt steuerpflichtig ist,
- die Ausgaben beim Empfänger **den für das jeweilige Kalenderjahr maßgeblichen Betrag gemäß § 42 Abs. 2 EStG 1988** (Grenze zur Steuererklärungspflicht; dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß [§ 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988](#); siehe die Tabelle in Rz 8035) 2.000 Euro übersteigen und

- die steuerliche Erfassung zur inländischen Besteuerung beim Empfänger nicht ausreichend sichergestellt ist (vgl. Rz 8006g).

In einem System der Bruttoabzugsbesteuerung wirken sich Aufwendungen nicht steuermindernd aus; dies gilt auch für jene Aufwendungen, die bei den Empfängern beschränkt steuerpflichtige Einkünfte darstellen, also zB für die Gagen, die ein ausländisches Theater an die ausländischen Künstler bezahlt. Infolge einer wirtschaftlichen Miterfassung solcher an die beschränkt steuerpflichtigen Künstler gezahlten Einkünfte bei der Bruttoabzugsbesteuerung des Theaters unterblieb bisher eine gesonderte Erfassung der solcherart bereits pauschal mitbesteuerten ausländischen Künstler (analoge Anwendung des in [§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) verankerten Grundsatzes des Gebotes der Unterlassung einer solchen nationalen Doppelbesteuerung). Werden aber durch einen Übergang zur Nettoabzugsbesteuerung solche Aufwendungen aus der Abzugsteuerpflicht künftig ausgeschieden, lebt damit die Steuerpflicht der beschränkt steuerpflichtigen Künstler auf. Die Ausnahme von der Nettobesteuerung soll daher vorkehren, dass der Abzug von Aufwendungen an in Österreich der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Subempfänger nur dann zugelassen wird, wenn die steuerliche Erfassung der Subempfänger zur beschränkten Steuerpflicht sichergestellt wird.

Rz 8006g wird geändert (PrAG 2024):

8006g

Die steuerliche Erfassung zur inländischen Besteuerung ist bei einem Subempfänger nur dann ausreichend sichergestellt, wenn von den in Österreich steuerpflichtigen Beträgen des Subempfängers die Bruttoabzugssteuer einbehalten und abgeführt wird. Bei einem Subempfänger, der in einem EU/EWR-Staat ansässig ist, kann hierbei auch das System der Nettobesteuerung gewählt werden. „In Österreich steuerpflichtige Beträge“ sind jene, die von Subempfängern bezogen werden, die mit diesen Beträgen nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens (unter Berücksichtigung der [DBA-Entlastungsverordnung](#), BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. [44/2006 318/2022](#)) in Österreich von der Besteuerung freizustellen sind und deren inländische Jahreseinkünfte den **für das jeweilige Kalenderjahr maßgeblichen Betrag gemäß § 42 Abs. 2 EStG 1988** (siehe die Tabelle in Rz 8035) von 2.000 Euro übersteigen. Ist der Subempfänger ein Dienstnehmer des Empfängers der steuerabzugspflichtigen Einkünfte, ist die Erfassung der vom Empfänger im gegebenen Zusammenhang als Ausgaben geltend gemachten Löhne nur dann ausreichend sichergestellt, wenn ein freiwilliger Lohnsteuerabzug (LStR 2002 Rz 927) vorgenommen wird.

Rz 8007 wird geändert (AbgÄG 2023):

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 **1.000-800** Euro (**25-20%** von 4.000 Euro) ein Betrag von **3.000 3.200** Euro (4.000 Euro abzüglich der **25-20%-prozentigen** Abzugsteuer von **1.000-800** 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 **75-80%** der Bemessungsgrundlage dar. In diesem Fall beträgt die Abzugsteuer rechnerisch **33,3325%** des ausbezahnten Betrages, das sind hier **1.333-1.000** Euro:*

Auszahlungsbetrag	4.000
Abzugsteuer (33,33-25%)	1.3331.000
Bemessungsgrundlage Abzugsteuer 25-20%	5.3335.000
Bruttobetrag (inkl. vom Veranstalter getragener Abzugsteuer)	11.33311.000
- Betriebsausgaben	- 6.000
- Abzugsteuer 25 20% von 5.333 5.000	- 1.3331.000
Auszahlungsbetrag	4.000

Rz 8014 wird geändert (Anpassung an neue Rechtslage):

8014

Den Schuldner der Einkünfte treffen weiters Aufzeichnungspflichten. Er hat die dem Steuerabzug unterliegenden Beträge laufend aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungen müssen insbesondere den Zeitpunkt der Zahlung oder der Gutschrift oder der Verrechnung sowie die Höhe und den Zeitpunkt der Abfuhr der einbehaltenen Steuer enthalten. Das zuständige Finanzamt kann den Schuldner ganz oder teilweise von dieser Aufzeichnungspflicht befreien, soweit andere zur Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit des Steuerabzuges hinreichende Aufzeichnungen geführt werden.

Im Fall der Nettobesteuerung (Rz 8006 ff) sind die schriftliche Mitteilung des Einkünfteempfängers über die unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben **samt Erklärung über bereits im betreffenden Kalenderjahr erzielte inländische Einkünfte** sowie die Abschriften der vom Einkünfteempfänger vorgelegten Belege aufzubewahren.

Rz 8035 wird geändert (PrAG 2024):

8035

In den in [§ 102 Abs. 1 Z 1, 2 und 4 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 b~~ Bei beschränkter Steuerpflicht **besteht** Erklärungspflicht, wenn die gesamten inländischen Einkünfte, die einer Pflichtveranlagung unterliegen, **den für das jeweilige Kalenderjahr maßgeblichen Betrag gemäß § 42 Abs. 2 EStG 1988** übersteigen ~~mehr als 2.000 betragen (dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß § 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988; siehe nachfolgende Tabelle).~~

Kalenderjahr	maßgeblicher Betrag gemäß <u>§ 42 Abs. 2 EStG 1988</u>
bis 2022	2.000 Euro
2023	2.126 Euro
2024	2.331 Euro

Rz 8207g wird geändert (redaktionelle Änderung):

8207g

Die Abzugsteuer beträgt bei der Einkommensteuer unterliegenden Zahlungsempfängern 10%, bei der Körperschaftssteuer unterliegenden Zahlungsempfängern 7,5% (bis 2022: 8,25%; [§ 24 Abs. 7 KStG 1988](#)). Bei Personengesellschaften mit Beteiligung von natürlichen

und juristischen Personen, ist die Höhe der Abzugsteuer auf die Beteiligten bezogen zu ermitteln.

[...]

Rz 8207q wird geändert (redaktionelle Änderung, Aktualisierung des Beispiels 3):

8207q

Die entrichtete Abzugsteuer ist auf die Steuerschuld der davon erfassten Einkünfte anzurechnen. Erfolgt bei einem Bilanzierer die Entrichtung der Abzugsteuer nach Ablauf des Jahres, in dem die Einkünfte im Rahmen der Veranlagung zu erfassen sind, hat eine allfällige Steueranrechnung in der Veranlagung des Jahres zu erfolgen, dem die Einkünfte zuzurechnen sind.

Beispiel 1:

Der zum 31.12. gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 bilanzierende Einzelunternehmer A räumt dem Infrastrukturbetreiber X auf seinem Betriebsgrundstück ein Leitungsrecht gegen ein Entgelt von 10.000 Euro ein. Der Vertragsabschluss erfolgt am 18.12.01, die Auszahlung am 12.1.02. Es werden 1.000 Euro Abzugsteuer einbehalten, die von X am 15.2.03 abgeführt werden.

Die Einkünfte aus der Einräumung des Leitungsrechtes sind dem Wirtschaftsjahr 01 zuzuordnen. Da die Einkünfte mit der Abzugsteuer abgegolten sind, bestehen für A folgende Möglichkeiten:

1. *Inanspruchnahme der Abgeltungswirkung: Mit dem Einbehalt der Abzugsteuer sind die Einkünfte abgegolten und daher in der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahrs 01 nicht zu erfassen.*
2. *Inanspruchnahme der Regelbesteuerung: Die Einkünfte sind in der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahrs 01 entweder in Höhe von 3.300 Euro (33% von 10.000 Euro) oder in der nachgewiesenen Höhe zu erfassen. Die Abzugsteuer ist anzurechnen, sobald sie einbehalten wurde. Das ist am 12.1.02 der Fall.*

Das gilt entsprechend, wenn die Abzugsteuer veranlagungspflichtige Einkünfte betrifft, die der Abzugsteuer noch nicht unterliegen. Das betrifft Einkünfte, die einem Wirtschaftsjahr zuzuordnen sind, das vor 2019 zu veranlagen ist. Die Anrechnung der Abzugsteuer in der Veranlagung des jeweiligen Jahres verhindert eine doppelte steuerliche Erfassung.

Beispiel 2:

Mit Vertrag vom 25.4.2017 hat der zum 31.12. gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 bilanzierende Einzelunternehmer B dem Infrastrukturbetreiber Y ein Leitungsrecht auf seinem Betriebsgrundstück gegen ein Entgelt von 27.000 Euro eingeräumt. Dieser Betrag ist jeweils zum 1.7.2017, zum 1.7.2018 und zum 1.7.2019 zu je einem Drittel zu entrichten.

Die Zahlung am 1.7.2019 in Höhe von 9.000 Euro unterliegt der Abzugsteuer (siehe Rz 8207r). Y behält 10% von 9.000 Euro (900 Euro) ein und zahlt 8.100 Euro aus. Am 15.2.2020 führt Y die für B einbehaltene Abzugsteuer an das Finanzamt ab.

B hat den Ertrag von 27.000 Euro abzüglich der steuerfreien Bodenwertminderung in der Gewinnermittlung 2017 erfasst. Der Einkommensteuerbescheid 2017 ist am 2.4.2018 ergangen und rechtskräftig geworden.

Die von der Teilzahlung 2019 einbehaltene Abzugsteuer ist nach der Einbehaltung auf die Einkommensteuer 2017 anzurechnen. Dafür kommt eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO in Betracht.

Ist der Ertrag aus dem Entgelt für die Einräumung des Leitungsrechtes passiv abzugrenzen (vgl. Rz 2404), hat die Anrechnung anteilig zu erfolgen.

Beispiel 3:

*Die C-GmbH räumt dem Infrastrukturbetreiber Z auf ihrem Betriebsgrundstück **auf unbestimmte Zeit** ein Leitungsrecht gegen ein Entgelt von 80.000 Euro ein. Der Vertragsabschluss erfolgt am 10.3.01, die Auszahlung am 21.3.01. Es werden 7,58,25% von 80.000 Euro (**6.000** Euro) an Abzugsteuer einbehalten, die von Z am 15.2.02 abgeführt werden.*

Da die Einkünfte mit der Abzugsteuer abgegolten sind, bestehen für die C-GmbH folgende Möglichkeiten:

1. *Inanspruchnahme der Abgeltungswirkung: Mit dem Einbehalt der Abzugsteuer sind die Einkünfte abgegolten und daher in der Gewinnermittlung nicht zu erfassen.*
2. *Inanspruchnahme der Regelbesteuerung: Die Einkünfte sind in der Gewinnermittlung entweder in Höhe von 26.400 Euro (33% von 80.000 Euro) oder in der nachgewiesenen Höhe zu berücksichtigen. Da der Ertrag gemäß Rz 2404 auf 20 Jahre passiv abzugrenzen ist, sind bei Inanspruchnahme der pauschalen Bemessungsgrundlage von 33% in den Jahren 01 bis 20 jeweils 1.320 Euro (26.400 [=33% von 80.000] / 20) zu erfassen; darauf ist jeweils Abzugsteuer in Höhe von **300** Euro (**6.000** / 20) anzurechnen.*

Rz 8303 wird geändert (Änderung der Verordnung zu § 109a):

8303

Mitteilungspflicht besteht nur hinsichtlich der folgenden in § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBI. II Nr. H-417/2001 idF [BGBI. II Nr. 215/2023](#) abschließend umschriebenen Leistungen:

1. Leistungen als Mitglied des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates und andere Leistungen von mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragten Personen (im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. b UStG 1994](#), siehe Rz 8304),
2. Leistungen als Bausparkassenvertreter und Versicherungsvertreter (im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994](#), siehe Rz 8305),
3. Leistungen als Stiftungsvorstand ([§ 15 Privatstiftungsgesetz](#), siehe Rz 8306),
4. Leistungen als Vortragender, Lehrender und Unterrichtender (siehe Rz 8307),
5. Leistungen als Kolporteur und Zeitungszusteller (siehe Rz 8308),
6. Leistungen als Privatgeschäftsvermittler (siehe Rz 8309),

7. Leistungen als Funktionär von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, wenn die Tätigkeit zu Funktionsgebühren nach [§ 29 Z 4 EStG 1988](#) führt (siehe Rz 8310),
8. sonstige Leistungen, die im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht werden und der Versicherungspflicht gemäß [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) oder [§ 1 Abs. 6 B-KUVG](#) unterliegen (siehe Rz 8311).

[...]

Rz 8311 wird geändert (Änderung der Verordnung zu § 109a):

8311

Unter [§ 1 Abs. 1 Z 8 der Verordnung BGBI. II Nr. 417/2001 idF BGBI. II Nr. 215/2023](#) fallen nur Leistungen, die nicht unter die Z 1 bis 7 des § 1 Abs. 1 der Verordnung fallen, wenn sie im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht werden und der Versicherungspflicht gemäß [§ 4 Abs. 4 ASVG](#), BGBI. Nr. 189/1955 (Vollversicherung in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung) oder [§ 1 Abs. 6 B-KUVG](#) unterliegen.

Zu § 4 Abs. 4 ASVG:

Gemäß [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) stehen den Dienstnehmern iSd [§ 4 Abs. 2 ASVG](#) Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw.), mit Ausnahme der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe,
2. eine Gebietskörperschaft oder eine sonstige juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen verwalteten Betriebe, Anstalten, Stiftungen oder Fonds (im Rahmen einer Teilrechtsfähigkeit),

wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im Wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn,

- dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach [§ 2 Abs. 1 Z 1 bis 3](#) oder nach [§ 3 Abs. 3 GSVG](#) oder nach [§ 2 Abs. 1 und 2 FSVG](#) versichert sind oder
- dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach [§ 19 Abs. 1 Z 1 lit. f B-KUVG](#) handelt oder
- dass eine freiberufliche Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer gesetzlichen beruflichen Vertretung (Kammer) begründet, ausgeübt wird oder

- dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschafter, insbesondere als Künstler iSd [§ 2 Abs. 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes](#), handelt.

Unter § 1 Abs. 1 Z 8 der Verordnung [BGBI. II Nr. 417/2001](#) fallen zB Personen nicht, die als Dienstnehmer ([§ 4 Abs. 2 ASVG](#)) pflichtversichert sind ([§ 4 Abs. 6 ASVG](#)).

Zu § 1 Abs. 6 B-KUVG (Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetz, BGBI. Nr. 200/1967):

Durch das Sozialversicherungs-Organisationsgesetz (SV-OG, [BGBI. I Nr. 100/2018](#)) wurden

- die von [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) erfassten und bis dahin bei der VAEB (Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau) versicherten freien Dienstnehmer und
- die bei den Gebietskrankenkassen versicherten freien Dienstnehmer im öffentlichen Dienst und bei den Universitäten

in das [B-KUVG](#) bzw. zur BVAEB (Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau) überführt. Der Kreis der Personen, die aufgrund freier Dienstverhältnisse Pflichtversicherungen unterliegen, wurde durch das SV-OG nicht erweitert.

Sonstige Leistungen, die im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht werden, jedoch der Versicherungspflicht nach dem [B-KUVG](#) unterliegen, unterliegen ebenfalls der Mitteilungspflicht, wenn das Entgelt ab dem 1. August 2023 geleistet wird (§ 5 Abs. 2 der Verordnung).

In der Mitteilung (Formular E 109a) ist bei freien Dienstnehmern das Entgelt nicht um einbehaltene Dienstnehmeranteile zur Sozialversicherung und einbehaltene Beiträge zu Vorsorgekassen zu kürzen. In der Einnahmen- Ausgaben-Rechnung des freien Dienstnehmers stellen die einbehaltenen Dienstnehmeranteile und einbehaltene Beiträge zu Vorsorgekassen somit einerseits (als Teil des Entgelts) Betriebseinnahmen sowie in gleicher Höhe Betriebsausgaben dar, die auch bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung voll abzugsfähig sind.

Dienstgeberanteile zur Sozialversicherung bleiben in der Mitteilung (Formular E 109a) außer Ansatz.

Rz 8312 wird geändert (Beseitigung Redaktionsversehen):

8312

Gemäß [§ 1 Abs. 2 der Verordnung BGBI. II Nr. 417/2001](#) kann eine Mitteilung unterbleiben, wenn das einer Person oder Personenvereinigung (Personengemeinschaft) im Kalenderjahr insgesamt geleistete (Gesamt)Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze nicht mehr

als 900 Euro und das (Gesamt)Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze für jede einzelne Leistung nicht mehr als 450 Euro beträgt.

Die in § 1 Abs. 2 der Verordnung normierten Voraussetzungen für das Unterbleiben der Mitteilungsverpflichtung müssen gemeinsam vorliegen, dh. es darf

- weder das insgesamt geleistete (Netto)Entgelt ohne Umsatzsteuer einschließlich allfälliger vergüteter Reisekostenersätze 900 Euro im Kalenderjahr übersteigen noch
- das (Netto)Entgelt ohne Umsatzsteuer einschließlich allfälliger vergüteter Reisekostenersätze für jede einzelne Leistung mehr als 450 Euro im Kalenderjahr betragen.

In die genannten Grenzen sind Kostenersätze für Transport und Unterkunft nur einzubeziehen, wenn der Empfänger des Kostenersatzes (Auftragnehmer) die Kosten zunächst selbst getragen hat und diese sodann vom Leistungsempfänger (Auftraggeber) vergütet werden. Werden derartige Kosten im Zusammenhang mit der Leistungserbringung durch den Auftragnehmer nicht vergütet, sondern vom Auftraggeber selbst getragen, sind sie nicht einzubeziehen (vgl. Rz 8313).

[...]

Rz 8314 wird geändert (Anpassung an aktuelles Formular):

8314

Die Mitteilung hat im Wege der automationsunterstützten Datenübertragung zu erfolgen, soweit dies dem zur Übermittlung Verpflichteten auf Grund der vorliegenden technischen Voraussetzungen zumutbar ist. Für solche automationsunterstützte Übermittlungen gilt die Verordnung [BGBI. II Nr. 345/2004](#). Die elektronische Übermittlung der Mitteilung hat bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

Ist dem Auftraggeber die elektronische Übermittlung der Lohnzettel mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Lohnzettel auf dem amtlichen Vordruck (Formular E ~~18109a~~) bis Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

Rz 8315 wird geändert (Anpassung an aktuelles Formular):

8315

Die zur Mitteilung Verpflichteten haben ihren Vertragspartnern (natürlichen Personen oder Personenvereinigungen als Empfängern des Entgeltes) für jedes Kalenderjahr eine gleich lautende Mitteilung nach dem amtlichen Vordruck (Formular E ~~18109a~~) jeweils bis Ende Jänner des Folgejahres auszustellen ([§ 109a Abs. 5 EStG 1988](#)). Erfolgt die Mitteilung im

Wege der automationsunterstützten Datenübertragung, bestehen keine Bedenken, dem Vertragspartner an Stelle der Mitteilung nach dem amtlichen Vordruck (Formular E **18109a**), einen Ausdruck der auf elektronischem Weg übermittelten Daten auszustellen, sofern dieser Ausdruck

- dieselben Informationen enthält, die auch Gegenstand der automationsunterstützten Datenübertragung waren und
- gewährleistet ist, dass aus diesem Ausdruck die Informationen für den Empfänger klar und eindeutig erkennbar sind.

Die von der Mitteilungspflicht Betroffenen haben alle Auskünfte zu erteilen, die zur Erfüllung der Mitteilungspflicht erforderlich sind.

Rz 8317 wird geändert (Anpassung an aktuelles Formular; Aktualisierung des Beispiels):

8317

Der gesonderte Ausweis betrifft stets nur solche Betriebseinnahmen oder Erträge, die

1. Gegenstand einer bereits vorliegenden Mitteilung (Formular E **18109a**) sind und
2. in die Gewinn(Überschuss)ermittlung, für jene Veranlagung einzubeziehen sind, für das auch die Mitteilung (Formular E **18109a**) ausgestellt wurde.

Beispiel:

A ist als Einzelunternehmer bilanzierender Versicherungsvertreter (Bilanzstichtag 31.12.). Im Jahr 20202 hat er Geschäftsabschlüsse für die B-Versicherungsgesellschaft getätig und dafür 10.000 Euro in Rechnung gestellt. Die B-Versicherungsgesellschaft begleicht diese Rechnung im Jahr 20203.

Die B-Versicherungsgesellschaft hat die Zahlung von 10.000 Euro in eine Mitteilung für das Jahr 20203 aufzunehmen. A hat den Ertrag aus der Tätigkeit des Jahres 20202 für die B-Versicherungsgesellschaft in der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres 20202 erfasst. Ein gesonderter Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung für 20202 kommt nicht in Betracht, da die Mitteilung über den Zahlungsfluss im Jahr 20203 nicht die Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres 20202 betrifft. Ein gesonderter Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung für 20203 kommt ebenfalls nicht in Betracht, da der Zahlungsfluss im Jahr 20203 in der Gewinn- und Verlustrechnung für 20203 keinen Niederschlag findet.