

14. Dezember 2011

BMF-010203/0580-VI/6/2011

An

Bundesministerium für Finanzen
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Steuerfahndung
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer
unabhängigen Finanzsenat

EStR 2000 - Wartungserlass 2011

I. Übersicht

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

- Budgetbegleitgesetz 2011, [BGBI. I Nr. 111/2010](#), das
- Abgabenänderungsgesetz 2011, [BGBI. I Nr. 76/2011](#), sowie die
- LuF-PauschVO 2011, [BGBI. II Nr. 471/2010](#).

Änderungen der EStR 2000, die sich aus der Neuregelung der Besteuerung von Kapitalerträgen („KESt-neu“) ergeben, werden (noch) nicht berücksichtigt. Die diesbezüglichen Änderungen werden in einem gesonderten Erlass behandelt, der im Zuge der nächsten Wartung in die EStR 2000 eingearbeitet wird.

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

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

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
1330 ff	Spendenbegünstigung
1330a	Spendenbegünstigung: Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall, ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig.
1298, 8208a	Entfall Forschungsfreibeträge, Änderungen bei den Forschungsprämien
3370, 3372, 3377a, 3401a	Änderungen hinsichtlich Pensionsrückstellung
1517a, 1523a, 1621, 1649, 4840, 4748, 4846a ff	Abzugsverbot für Schmier- und Bestechungsgelder, Strafen, Verbandsgeldbußen und Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung
6488a	Verteilung einer außerordentlichen Abschreibung und außergewöhnlicher Aufwendungen außerhalb des Investitionsbereichs
8319 - 8325	Mitteilungspflicht gemäß § 109b EStG 1988

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
115a, 119, 6409, 6839	In gleicher Weise wie die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (vgl. Rz 6409) führt ab 1.1.2012 auch die entgeltliche Übertragung einer Fruchtgenussrechtes – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046).
1651	Nach der Rechtsprechung sind bei aufteilbaren gemischt veranlassten Reisen die Reise- und Fahrtkosten hinsichtlich des betrieblich veranlassten Reiseteils grundsätzlich abzugsfähig (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197 ; VwGH 27.01.2011, 2010/15/0043)
3119	Nachholverbot für die AfA gemäß VwGH 31.05.2011, 2007/15/0015
3717	Freibetrag für investierte Gewinne: Gebäudeanschaffungen oder -herstellungen (einschließlich Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude) kommen ab der Veranlagung 2010 als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter in Betracht.
3860i	Für die Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 ist der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages maßgeblich.
4262	Wird ein Betrieb neu eröffnet und liegen daher keine Vorjahresumsätze vor, kann eine pauschale Gewinnermittlung ungeachtet der Höhe der Umsätze des laufenden Jahres angewendet werden (VwGH 25.10.2011, 2008/15/0200).
5435, 5436	Erfolgt eine Zimmer-/Appartementvermietung auf Grundlage eines fremdüblichen Mietvertrages, den der Zimmervermieter mit dem Eigentümer abgeschlossen hat, bestehen zur Berücksichtigung dieser

	zusätzlichen Ausgaben keine Bedenken, die Werbungskosten mit 50% bzw. 30% anzusetzen.
5834	Ab der Einkünftefeststellung für 2011 haben auch im Fall einer „Unternehmenseinheit“ getrennte Feststellungsverfahren zu erfolgen.
6021	Die Bündelung von Anteilen an derselben Körperschaft in einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Miteigentumsgemeinschaft) stellt keinen Tausch dar, wenn Vorsorge getroffen wird, um eine Verschiebung stiller Reserven zu verhindern.
6665, 6676	Ist aus einem Spekulationsgeschäft (der Veräußerung gemäß § 31 EStG 1988) im Veräußerungsjahr ein Einnahmenüberschuss erzielt worden, müssen nachträgliche Werbungskosten im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt und zum Ausgleich mit anderen Einkünften zugelassen werden (VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274).
7269a	Für die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 36 EStG 1988 besteht kein Unterschied, ob es sich um einen Bilanzierer oder einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner handelt; der Erlass von Warendschulden oder Schulden, die Betriebsausgaben betreffen, kann auch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach § 36 EStG 1988 begünstigt sein.

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.3 lautet:

5.5.3 Aufwendungen für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen – Forschungsfreibetrag ([§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988](#); ausgelaufen mit 2010)

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.3a lautet:

5.5.3a Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung ([§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988](#); ausgelaufen mit 2010)

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.3b lautet:

5.5.3b Forschungsfreibetrag für Auftragsforschung ([§ 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988](#); ausgelaufen mit 2010)

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4b lautet:

5.5.4b Zuwendungen an außerhalb des EStG 1988 begünstigte Empfänger

Die Überschrift zu Abschnitt 7.3.3 wird berichtigt:

7.3.3 AfA-Satz von 3%

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3 lautet:

11.3 Land- und Forstwirtschaft (Verordnung BGBl. II Nr. 258/2005 – [LuF PauschVO 2006](#) – für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2010 bzw. BGBl. II Nr. 471/2010 idF BGBl. II Nr. 4/2011 – [LuF-PauschVO 2011](#) – für die Veranlagungsjahre 2011 bis 2015)

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.2 lautet:

11.3.2 Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.3 lautet:

11.3.3 Gewinnermittlung bei einem EW von mehr als 100.000 Euro sowie bei Ausübung der Teilpauschalierungsoption (§ 2 Abs. 3 der VO) oder bei Ermittlung der sv-rechtlichen Beitragsgrundlage gemäß [§ 23 Abs. 1a BSVG](#) (§§ 8 bis 12 der Verordnung)

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.10 lautet:

11.3.10 Wechsel der Pauschalierungsmethode oder der Gewinnermittlungsart

Abschnitt 13.4 wird geändert und lautet:

13.4 Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben ([§ 19 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#), [§ 19 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988](#))

Die Abschnittsüberschrift 14.7 wird geändert und lautet:

14.7 Nichtabzugsfähigkeit von Schmier- und Bestechungsgeldern, Strafen, Verbandsgeldbußen und Abgabenerhöhungen ([§ 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#))

Abschnitt 14.7.1 wird geändert und lautet:

14.7.1 Abzugsverbot für Schmier- und Bestechungsgelder

Abschnitt 14.7.2 wird geändert und lautet:

14.7.2. Abzugsverbot für Strafen und Geldbußen

Folgender Abschnitt 14.7.4 wird eingefügt:

14.7.4. Abzugsverbot für Abgabenerhöhungen nach dem [Finanzstrafgesetz](#)

Folgender Abschnitt 14.7.5 wird eingefügt:

14.7.5. Abzugsverbot für Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung

Folgender Abschnitt 21.4a wird eingefügt:

21.4a Verteilung einer außerordentlichen Abschreibung und außergewöhnlicher Aufwendungen außerhalb des Investitionsbereichs

Nach Abschnitt 31a.1 wird folgender Unterabschnitt eingefügt:

31a.1.1 Forschungsprämie, Rechtslage bis 2010

Nach Rz 8208 wird folgender Unterabschnitt eingefügt:

31a.1.2 Forschungsprämie, Rechtslage ab 2011

Vor Rz 8209 wird folgender Unterabschnitt eingefügt:

31a.1.3 Geltendmachung der Forschungsprämie

Folgender Abschnitt 33 wird neu eingefügt:

33. Mitteilung bei Auslandszahlungen ([§ 109b EStG 1988](#))

III. Änderung von Randzahlen

Rz 115a wird geändert (Judikatur)

Rz 115a

~~Fassung bis zur Veranlagung 2007:~~

~~Wird das Fruchtgenussrecht veräußert oder vom Eigentümer abgelöst, ergeben sich Steuerfolgen aus diesbezüglichen Erlösen nur bei den betrieblichen Einkunftsarten. Bei außerbetrieblichen Einkünften unterliegt die Entschädigung - ausgenommen zB bei Spekulation - nicht der Einkommensteuer (VwGH 16.9.1986, 83/14/0123, VwGH 10.2.1987, 86/14/0125).~~

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

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

Ein einheitlicher Vorgang liegt insbesondere dann vor, wenn

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

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

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

Der einheitliche Vorgang stellt eine Veräußerung dar, wenn der Betrag für die Ablöse des Fruchtgenussrechtes und ein allfälliges Entgelt für das übertragene Wirtschaftsgut insgesamt mehr als 50% des gemeinen Wertes des nicht um den Fruchtgenuss verminderten übertragenen Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt der Ablöse des Fruchtgenussrechtes beträgt.

Bei einer zum Zeitpunkt der Übertragung bestehenden mindestens 1-prozentigen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft liegt eine Beteiligungsveräußerung nach [§ 31 EStG 1988](#) vor.

Beträgen die Ablöse des Fruchtgenussrechtes und das allfällige Entgelt für das übertragene Wirtschaftsgut insgesamt nicht mehr als 50% des gemeinen Wertes, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor.

Fassung für Übertragungen ab 2012:

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

Rz 119 wird geändert (Judikatur)

Rz 119

Fassung für Übertragungen bis 31.12.2011:

Wird das Fruchtgenussrecht veräußert oder vom Eigentümer abgelöst, ergeben sich Steuerfolgen aus diesbezüglichen Erlösen nur bei den betrieblichen Einkunftsarten. Bei außerbetrieblichen Einkünften unterliegt die Entschädigung - ausgenommen zB bei Spekulation - nicht der Einkommensteuer (VwGH 16.9.1986, [83/14/0123](#), VwGH 10.2.1987, [86/14/0125](#)).

Fassung für Übertragungen ab 1.1.2012:

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

In Rz 185 lauten die ersten drei Sätze des Einleitungstextes des 2. Beispiels wie folgt (Klarstellung):

An der ABC GmbH & Co KG sind die A-GmbH als Komplementärin und B und C als Kommanditisten beteiligt. Die KG bilanziert auf den 30.6. Mit 31.1.03 veräußert die A-GmbH ihren gesamten Anteil dem B, der Komplementär wird, C verbleibt als Kommanditist in der nunmehrigen BC-KG. ...

Rz 678 wird geändert (Klarstellung)

Rz 678

Warenschulden und sonstige Schulden aus rückständigen Betriebsausgaben sind im Augenblick der Bezahlung Betriebsausgaben. Dabei ist es unerheblich, ob sie mit Eigen- oder Fremdmitteln getätigt werden, denn die Bezahlung der Warenschuld führt zu Betriebsausgaben und nicht erst die spätere Rückzahlung des Geldkredites. Wird eine Warenschuld oder eine sonstige Verbindlichkeit für rückständige Betriebsausgaben aus betrieblichen Gründen erlassen, dann führt dieser Vorgang zu keiner Betriebseinnahme, da bisher noch keine Betriebsausgabe geltend gemacht wurde. **Zur Anwendung des § 36 EStG 1988 in diesen Fällen siehe Rz 7269.**

Rz 1257 wird geändert (Werte 2012)

Rz 1257

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

Tabellarische Übersicht:

Jahr	Höchstbeitragsgrundlage	Beitragssatz	Höchstbeitrag monatlich
2002	3.815 Euro	8,9	339,54 Euro
2003	3.920 Euro	8,9	348,00 Euro
2004	4.025 Euro	9,0	362,25 Euro
2005	4.235 Euro	9,1	385,39 Euro
2006	4.375 Euro	9,1	398,13 Euro
2007	4.480 Euro	9,1	407,68 Euro
2008	4.585 Euro	7,65	350,75 Euro
2009	4.690 Euro	7,65	358,79 Euro
2010	4.795 Euro	7,65	366,82 Euro
2011	4.900 Euro	7,65	374,85 Euro
2012	4.935 Euro	7,65	377,53 Euro

In Rz 1298 wird folgender erster Absatz eingefügt (BBG 2011):

Rz 1298

Ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen für volkswirtschaftlich wertvolle Erfindungen kann letztmalig in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, die vor dem 1. Jänner 2011 beginnen.

Der Forschungsfreibetrag ... (*Rest der Rz unverändert*)

Rz 1329a wird wie folgt geändert (BBG 2011):

Rz 1329a

Ein Forschungsfreibetrag für Aufwendungen zur Forschung und experimentellen Entwicklung kann letztmalig in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, die vor dem 1. Jänner 2011 beginnen.

Ab der Veranlagung 2002 bestand bis 2010 neben dem ... (Rest der Rz unverändert)

Rz 1329g wird wie folgt geändert (BBG 2011):

Rz 1329g

Ein Forschungsfreibetrag für Auftragsforschung kann letztmalig in Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden, die vor dem 1. Jänner 2011 beginnen.

Nach [§ 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988](#) ... (Rest der Rz unverändert)

Rz 1330 und Rz 1330a werden geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1330

Als Zuwendungen im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) sind nur freigebige Leistungen - "Spenden" - anzusehen, die zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des "Spenders" führen. Voraussetzung ist der Übergang des Eigentums; bloße Verwahrung genügt nicht (VwGH 09.10.1991, [90/13/0047](#)). Keine freigebige Leistung liegt vor, wenn ein Pflichtbeitrag für mildtätige Zwecke zweckgebunden wird (zB Zweckbindung des Kirchenbeitrages für mildtätige Zwecke, siehe auch VwGH 29.04.2010, [2008/15/0001](#)).

Geld- oder Sachspenden an **Einrichtungen** im Sinne des [§ 4a Abs. 3, 4, 5 und 6 EStG 1988](#) sind im Rahmen **des Höchstbetrages nach § 4a Abs. 1 EStG 1988 (10% des Gewinnes des unmittelbar vorangegangen Wirtschaftsjahres; siehe dazu Rz 1348)** als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zuwendungen an Organisationen im Sinne des [§ 4a Z 3 lit. b EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011](#) (Spedensammeleinrichtungen), die **vor dem 1.1.2012 getätigkt werden**, sind nur in Form von Geldspenden abzugsfähig;

auch die Zuwendung eines Sparbuches kann als Geldspende angesehen werden; hingegen stellt die Zuwendung von Gutscheinen keine Geldspende dar.

Spenden aus dem Privatvermögen sind als Sonderausgaben abzugsfähig. Sie können an Organisationen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4 EStG 1988 in Form von Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Spenden an Organisationen gemäß § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und 6 EStG 1988 sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie in Form von Geldzuwendungen erfolgen.

Rz 1330a

Aufwendungen und Ausgaben, die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen, sowie Mitgliedsbeiträge sind nicht begünstigt (siehe auch Rz 1330e). **Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB solche an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.**

Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig. Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist **zur Gänze** von einer Spende auszugehen (zB einem Spendenerlagschein angeschlossene Weihnachtskarten).

Bei einer Versteigerung/**Veräußerung** gespendeter Gegenstände ist hinsichtlich der Spendenabzugsfähigkeit zu unterscheiden:

1. Die Person, die den zu versteigernden/**zu veräußernden** Gegenstand zur Verfügung stellt, leistet eine Sachspende.
2. Die Person, die diese Sachspende gegen Zahlung eines Geldbetrages erwirbt, der idR den gemeinen Wert der Sachspende **erheblich** übersteigt, leistet eine Geldspende.

Der begünstigten Körperschaft ist letztlich eine Spende in Höhe des vom Erwerber des versteigerten Gegenstandes entrichteten Geldbetrages zugekommen. Die Höhe dieses Geldbetrages bestimmt die abzugsfähige Spende, die auf die beiden Spender aufzuteilen ist. Die Aufteilung richtet sich dabei nach dem Wertverhältnis der Leistungen, die die beiden

Spender erbringen. Der Sachspender kann den gemeinen Wert der versteigerten/**veräußerten** Sache als Spende absetzen, vorausgesetzt **dieser** Gegenstand stammt aus dem Betriebsvermögen. Der Erwerber kann den Betrag als Geldspende geltend machen, der den gemeinen Wert der Sachspende übersteigt.

Erfolgt die Sachspende aus dem Privatvermögen, kann der Spender keine Sonderausgabe geltend machen. Dies ändert nichts an dem Umstand, dass der Erwerber des **versteigerten** Gegenstandes nur die Differenz zwischen dem von ihm aufgewendeten Betrag und dem gemeine Wert der Sachspende als Sonderausgabe absetzen kann.

Kann der gemeine Wert der Sachspende nicht ohne großen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, die insgesamt von der Organisation erzielte Spende im Verhältnis 50:50 auf die beiden Spender aufzuteilen.

Rz 1330c wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1330c

Wird eine Nutzungsmöglichkeit aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich eingeräumt (zB ein LKW wird aus dem Betriebsvermögen einer spendenbegünstigten **Einrichtung** unentgeltlich überlassen) oder die Arbeitsleistung eines Dienstnehmers an eine spendenbegünstigte **Einrichtung** unentgeltlich überlassen, stellt der nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff nicht abzugsfähige Aufwand eine Betriebsausgabe im Rahmen des § 4a Z 1, Z 2 und Z 3 lit. a EStG 1988 dar. Der Ansatz eines fremdüblichen Nutzungsentgelts kommt für die Bemessung der Betriebsausgabe nicht in Betracht.

Da die eigene Arbeitskraft nicht aus dem Betrieb "entnommen" werden kann, ist die kostenlose Arbeit eines Betriebsinhabers nicht unter den Begriff der Zuwendung iSd § 4a EStG 1988 zu subsumieren.

Rz 1331 bis Rz 1331c werden geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1331

Abzugsfähig sind nur Spenden, die an eine **Einrichtung** geleistet werden, die entweder im Gesetz selbst definiert ist oder zum Zeitpunkt der Spende in **der nach § 4a Abs. 7 Z 1**

EStG 1988 vorgesehenen **Liste** der begünstigten Spendenempfänger angeführt ist. Bei diesen handelt es sich im Einzelnen um folgende **Einrichtungen**:

1. **Einrichtungen**, die im Wesentlichen mit Forschungs- und Lehraufgaben auf wissenschaftlichem Gebiet und damit verbundenen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind ([§ 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988](#)).
2. **Einrichtungen**, die im Wesentlichen mildtätigen Zwecken iSd [§ 37 BAO](#), der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, oder der Hilfeleistung in Katastrophenfällen, **dem Umwelt, Natur- und Artenschutz** dienen, **oder die im Wesentlichen dem Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes dienen** ([§ 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988](#)).
3. Spendensammelorganisationen für die in Rz 1338a genannten Zwecke ([§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988](#)).

Ist die **Einrichtung** weder

- ausdrücklich im Gesetz genannt, noch
 - in der Liste für die unter Punkt **1, 2 und 3** angeführten **Einrichtungen** enthalten,
- sind Spenden nicht abzugsfähig.

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

Rz 1331a

Als begünstigte Spendenempfänger-Körperschaften nach [§ 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) kommen neben juristischen Personen des privaten Rechtes (zB Vereine oder GmbHs) auch Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB kirchliche Organisationen mit ausschließlich mildtätigem Zweck) oder Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts in Frage, wenn sie die in den [§§ 34 ff BAO](#) vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen. Ebenso begünstigungsfähig sind Organisationen aus EU- bzw. EWR-Mitgliedsstaaten, wenn sie in die

Spendenliste eingetragen sind. Die Voraussetzungen zur Eintragung solcher ausländischer Organisationen entsprechen jenen für inländische Körperschaften.

Rz 1331b

Neben diesen direkt und unmittelbar der Erfüllung der in [§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) genannten begünstigten Zwecke dienenden Organisationen kommen auch so genannte "Spedensammeleinrichtungen" als begünstigte Spendenempfänger in Betracht. **Spenden an solche Organisationen sind abzugfähig, wenn sie im Wesentlichen (mindestens 75%, siehe dazu Rz 1338g) die Sammlung von Spenden für begünstigte Zwecke iSd § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 als Aufgabe haben, und auch sonst den in § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 genannten Anforderungen entsprechen.** Da diese Organisationen mangels ausschließlicher und unmittelbarer Förderung eines begünstigten Zweckes nicht in den Anwendungsbereich der [§§ 34 ff BAO](#) fallen, stellt [§ 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) eigene Regeln auf, die den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen im Wesentlichen entsprechen. Sie müssen die gesammelten Mittel an in der Spendenliste eingetragene Körperschaften weitergeben, wo diese Gelder zur Erfüllung von mildtätigen Zwecken, Zwecken der Entwicklungszusammenarbeit, oder der Hilfestellung in Katastrophenfällen, **dem Umwelt-, Natur- und Artenschutz oder für den Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes (§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988)** verwendet werden. Sie können aber auch selbst oder durch Erfüllungsgehilfen ([§ 40 Abs. 1 BAO](#)) für die entsprechende Verwendung des Spendenaufkommens sorgen (siehe auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Es ist für die **Erfüllung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988** nicht schädlich, wenn **die Spedensammeleinrichtung** auch selbst unmittelbar mildtätige Zwecke verfolgt (zB eigene mildtätige Zwecke durchführt).

Rz 1331c

Eine genaue Zuordnung der Spende zum Spendenempfänger ist erforderlich. Dies ist bei einem gemeinsamen Konto nicht möglich. Ein gemeinsames Konto mehrerer (begünstigter und nicht begünstigter) Spendenempfänger verhindert daher grundsätzlich die Abzugsfähigkeit von Spenden für alle Spendenempfänger, denen dieses gemeinsame Konto zuzuordnen ist.

Bei Spontanaktionen (mehrere Hilfsorganisationen koordinieren gemeinsam ihre Hilfsmaßnahmen in Katastrophenfällen oder anderen akut auftretenden Ereignissen, die spontane Hilfsmaßnahmen erfordern) werden die Spenden und Hilfsmaßnahmen jedoch oft über ein gemeinsames Konto aller beteiligten Organisationen abgewickelt. Es bestehen in solchen Fällen keine Bedenken, die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Spenden anzuerkennen, wenn diese gemeinsame Aktion und somit auch das gemeinsame Konto auf Dauer oder zumindest für die Dauer der Aktion eingerichtet ist und alle beteiligten Organisationen begünstigte Spendenempfänger sind. Eine der beteiligten Organisationen hat in einem derartigen Fall hinsichtlich der Kontoführung als Treuhänder für die anderen Organisationen aufzutreten. Von dieser Organisation sind auch die Spendenbestätigungen auszustellen.

Ein Sammelkonto mehrerer **begünstigter** Spendenorganisationen ist auch dann nicht schädlich, wenn die Spende einer der beteiligten Spendenorganisationen direkt zugeordnet werden kann (**zB durch Angabe des Verwendungszwecks, des Empfängernames usw.**). Dem Spender ist durch die begünstigte spendensammelnde Organisation eine Bestätigung auszustellen, die die inhaltlichen Erfordernisse des [§ 18 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988](#) erfüllen muss (siehe auch Rz 1341).

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.3.1 wird geändert (AbgÄG 2011)

5.5.4.3.1 Zuwendungen an Empfänger iSd [§ 4a Abs. 3 EStG 1988](#)

Rz 1332 wird geändert (Klarstellung und AbgÄG 2011)

Rz 1332

Die Zuwendungen an die im [§ 4a Abs. 3 EStG 1988](#) genannten Empfänger müssen zur Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen bestimmt sein.

Soweit sich die Körperschaft mit Lehraufgaben befasst, müssen sich diese an Erwachsene richten, Fragen der Wissenschaft (oder bei Einrichtungen iSd [§ 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) auch der Kunst) zum Inhalt haben und nach Art ihrer

Durchführung den Lehrveranstaltungstypen des Universitätsgesetzes 2002 entsprechen. Die Maßstäbe des Erwachsenenbildungsgesetzes, BGBl. Nr. 171/1973, sind für die Anwendung des § 4a Abs. 3 EStG 1988 nicht maßgeblich. Demzufolge ist auch die Lehrtätigkeit von Universitäten, Kunsthochschulen und der Akademie der bildenden Künste für die Anwendung des § 4a Abs. 3 EStG 1988 als Erwachsenenbildung anzusehen.

Rz 1332a wird neu eingefügt (Judikatur)

Rz 1332a

Mit dem Urteil vom 16.06.2011, C-10/10, Kommission/Österreich, hat der EuGH ausgesprochen, dass es gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn nur Zuwendungen an in Österreich ansässigen Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben steuerlich abzugsfähig sind.

Im Lichte dieses Urteils muss § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 unionsrechtskonform ausgelegt werden. Dementsprechend kommen als begünstigte Spendenempfänger neben den in § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 genannten Einrichtungen jeweils auch *diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht*, in Betracht.

Voraussetzung für die Spendenbegünstigung ist, dass die begünstigten Einrichtungen dem im Allgemeininteresse liegenden Ziel der Förderung der österreichischen Wissenschaft und Erwachsenenbildung dienen. Dies ist bei ausländischen Einrichtungen zB bei einer Kooperation der ausländischen Einrichtung mit österreichischen Einrichtungen oder der Beteiligung österreichischer Wissenschaftler an Projekten der Wissenschaft oder Erwachsenenbildung im Ausland der Fall.

Spenden an Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988 sind nur abzugsfähig, wenn die jeweilige Einrichtung vom Finanzamt Wien 1/23 als begünstigter Spendenempfänger anerkannt worden ist und auf der Liste begünstigter Spendenempfänger aufscheint. Diese Voraussetzung gilt auch für Spenden an

ausländische Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988. Spenden an ausländische Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988 sind daher nur abzugsfähig, wenn die empfangende Einrichtung in der Liste begünstigter Spendenempfänger aufscheint. Ist diese Voraussetzung erfüllt, sind Spenden an ausländische Spendenempfänger auch dann begünstigt, wenn die empfangende Körperschaft zum Zeitpunkt der Spende (noch) nicht in der Liste aufscheint.

Die vorstehenden Ausführungen gelten für den Sonderausgabenabzug von Spenden an ausländische Einrichtungen im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 entsprechend.

Diese unionskonforme Auslegung des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 ist auch hinsichtlich § 4a Z 1 lit. a bis d EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011 in allen offenen Verfahren anzuwenden. Das Urteil des EuGH stellt allein aber keinen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 BAO dar.

Rz 1333 bis 1335 werden geändert bzw. neu eingefügt (AbgÄG 2011)

Rz 1333

Da § 4a Abs. 3 EStG 1988 die Förderung von Wissenschaft und Forschung bezweckt, muss die Durchführung von Forschungs- bzw. Lehraufgaben die vorrangige Aufgabe des Spendenempfängers sein. Ob die Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben als vorrangige Aufgabe der betreffenden Einrichtung anzusehen ist, wird nicht ausschließlich nach den verursachten Aufwendungen, sondern unter Bedachtnahme auf die Gesamttätigkeit dieser Einrichtung zu beurteilen sein. Einrichtungen, deren vorrangige Aufgabe etwa die Durchführung von Ausstellungen ist, sind nicht begünstigt.

Rz 1333a wird eingefügt. Der Inhalt wird unverändert aus der bisherigen Rz 1339 übernommen.

Rz 1333a

Zu den für die Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben erforderlichen Aufwendungen gehören Anschaffungs- und Herstellungskosten für die benötigten

Gebäude und deren Einrichtung, für Maschinen und Laboreinrichtungen, für Vorführ- und Testapparate usw. sowie die unmittelbar mit der Durchführung dieser Forschungs- und Lehraufgaben im Zusammenhang stehenden Personalaufwendungen und Kostenersätze für erforderliche Reisen. Darunter fallen auch Aufwendungen für Studierende für deren Mitwirkung bei der Durchführung von Forschungsaufgaben, nicht hingegen Zahlungen von Gratifikationen oder ähnliche freiwillige Personalaufwendungen und Stipendien an Studierende, deren Zweck es ist, den Lernenden zu unterstützen.

Es bestehen keine Bedenken, wenn der Spendenempfänger zugewendete Mittel zwischenveranlagt, soweit eine sofortige und unmittelbare Verwendung für begünstigte Zwecke nicht möglich ist.

Rz 1333b

Spenden an Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 sind nur dann abzugsfähig, wenn die Einrichtung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger zum Zeitpunkt der Spende eingetragen ist (siehe dazu Rz 1343 ff).

Diese Voraussetzung gilt auch für Spenden an ausländische Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988. Zum Spendenabzug in Bezug auf ausländische Einrichtungen iSd § 4a Z 1 lit. d EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 siehe Rz 1332a.

Rz 1333c

Eine Einrichtung iSd § 4a Abs. 3 Z 5 EStG 1988 ist eine juristische Person, an der eine Gebietskörperschaft oder eine Körperschaft iSd § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (zB Universität) mehrheitlich beteiligt ist. Diese Mehrheitsbeteiligung kann auch durch mehrere Gebietskörperschaften oder Körperschaften iSd § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 erreicht werden.

Diese Einrichtung muss im Wesentlichen (zumindest 75% der eingesetzten Gesamtressourcen) mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung

dienenden Lehraufgaben sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen befasst sein.

Rz 133d

In der Rechtsgrundlage (zB Gesellschaftsvertrag) von Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988 ist das mangelnde Gewinnstreben zu verankern. Daher ist es erforderlich, dass juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die sich im Wesentlichen mit Forschungs- und Lehraufgaben der genannten Art befassen, auf einer Rechtsgrundlage basieren.

Vom in der Rechtsgrundlage verankerten mangelnden Gewinnstreben bleiben aber untergeordnete betriebliche Tätigkeiten unberührt (zB eine Forschungs-GmbH, die neben ihrer nicht auf Gewinn gerichteten Tätigkeit eine hinsichtlich des Ressourceneinsatzes untergeordnete Auftragsforschung für ein Industrieunternehmen durchführt).

In der Rechtsgrundlage ist zu verankern, dass die gesammelten Spenden ausschließlich für den begünstigten Zweck zu verwenden sind.

In der Rechtsgrundlage ist auch sicher zu stellen, dass an die Mitglieder oder Gesellschafter des Spendenempfängers oder diesen nahe stehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden; dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder für den Wegfall des begünstigten Zweckes.

Hinsichtlich des erforderlichen dreijährigen Bestandes des Spendenempfängers oder einer Vorgängerorganisation siehe Rz 1338h f.

Zum Verbleib von bereits begünstigten Forschungseinrichtungen auf der Liste begünstigter Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 siehe Rz 1345e.

Rz 1334

Bei juristischen Personen iSd § 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988, an denen keine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist, ist darüber hinaus erforderlich, dass sie iSd § 39 BAO ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgen (VwGH 09.07.1997,

[95/13/0110](#)). Der Umstand der Gemeinnützigkeit darf sich nur aus dem Titel der Förderung wissenschaftlicher Zwecke ([§ 35 Abs. 2 BAO](#)) ergeben. Dabei ist nicht nur die Satzung oder sonstige Rechtsgrundlage, sondern auch die tatsächliche Geschäftsführung zu prüfen. **Im Zusammenhang mit nicht unter § 4a Abs. 4 lit. b EStG 1988 fallende Museen ist zu beachten, dass die** bloße Sammlung und Schaustellung von Gegenständen kultureller Bedeutung **ist** noch keine wissenschaftliche Betätigung **darstellt**. Ob die Gestaltung eines Museums geeignet ist, der Vermehrung menschlichen Wissens im Interesse der Allgemeinheit zu dienen, ist im Einzelfall danach zu beurteilen, ob die Ausgestaltung dem Aufbau (ihrer Methode) und dem Inhalt (ihrem Niveau) nach einer wissenschaftlichen Arbeit gleichzuhalten ist (VwGH 26.06.2001, [97/14/0170](#)).

Die Zuwendungen dürfen vom Spendenempfänger nicht in einem Betrieb, ausgenommen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß [§ 45 Abs. 2 BAO](#), verwendet werden.

Eine Jagdpacht dient bei einem Verein, der sich mit Forschungsprojekten zur Lösung von Umweltproblemen (Boden-, Luft- und Wasserreinhaltung, Lärmbekämpfung, Landschaftspflege und Raumordnung) befasst, nicht ausschließlich der Verwirklichung des begünstigten Zweckes (der Umweltforschung), sodass die Begünstigung nicht in Betracht kommt (VwGH 30.1.2001, [95/14/0135](#)).

Rz 1334a

Bei Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 ist in der Rechtsgrundlage sicherzustellen, dass die vereinnahmten Zuwendungen dem in der Satzung verankerten begünstigten Zweck zugeführt werden. Insbesondere muss im Falle der Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes das Restvermögen für die in der Satzung genannten begünstigten Zwecke iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erhalten bleiben.

Rz 1335

Die Forschungs- und Lehraufgaben sowie die Publikationen und Dokumentationen müssen, soweit es sich nicht um die in [§ 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) genannten Fonds handelt, vom Spendenempfänger unmittelbar selbst durchgeführt werden. Die bloße Finanzierung von Forschungs- und Lehraufgaben sowie von Publikationen und Dokumentationen, die nicht

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

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.3.2 wird geändert (AbgÄG 2011)

5.5.4.3.2 Zuwendungen an Empfänger iSd [§ 4a Abs. 4 EStG 1988**](#)**

Die Rz 1338 wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1338

Die Zuwendungen an die im [**§ 4a Abs. 4 EStG 1988**](#) genannten Empfänger müssen zur **Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecke bestimmt sein.** **Hinsichtlich der in [**§ 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988**](#) genannten Einrichtungen sind diese Zwecke** in den §§ 24 (Österreichisches Archäologisches Institut), 26 (Institut für Österreichische Geschichtsforschung) [**Forschungsorganisationsgesetz**](#), BGBl. Nr. 341/1981, in [**§ 13 Bundesmuseen-Gesetz 2002**](#), BGBl. I Nr. 14/2002 **idF BGBl. I Nr. 112/2011** (Österreichische Nationalbibliothek), sowie in [**§ 2 Bundesgesetz über die "Diplomatische Akademie Wien"**](#), BGBl. Nr. 178/1996, festgelegt.

Für Zuwendungen an Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und an **begünstigte** Museen von anderen Rechtsträgern sowie an das Bundesdenkmalamt **besteht müssen ebenfalls zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecken dienen.**

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

dokumentieren und wissenschaftlich zu erforschen oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich zu machen.

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

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.3.3 wird geändert (AbgÄG 2011)

5.5.4.3.3 Zuwendungen an Empfänger iSd [§ 4a Abs. 5 EStG 1988](#)

Rz 1338a und 1338b werden geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1338a

Die Zuwendungen an die in [§ 4a Abs. 5 EStG 1988](#) genannten Empfänger müssen für folgende Bereiche verwendet werden:

- Mildtätige Zwecke, die überwiegend im Inland, in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder in Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes verfolgt werden. Mildtätige Zwecke sind solche, die auf die Unterstützung materiell oder persönlich hilfsbedürftiger Personen gerichtet sind (vgl. VereinsR 2001 Rz 28 f und die demonstrative Aufzählung in VereinsR 2001 Rz 82 bis Rz 94). Ausschlaggebend für die Beurteilung als "mildtätig" ist die Tätigkeit selbst, nicht deren Finanzierung.

Beispiel:

Ein Pflegeheim wird durch Eigenleistungen der Pfleglinge und/oder durch Tagsätze von Sozialversicherungen und Körperschaften öffentlichen Rechtes ausfinanziert. Das Pflegeheim ist als mildtätig anzusehen.

- Die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll (ähnlich [§ 1 Abs. 3 Z 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz](#)). Dem entspricht auch die Erfüllung von mildtätigen Zwecken in Entwicklungsländern oder zB die Errichtung von Schulen. Dabei sind als

Entwicklungsländer jene Staaten anzusehen, die in der Liste der ODA-Empfängerstaaten des Entwicklungshilfeausschusses der OECD (DAC) als solche genannt sind. Begünstigt sind nur solche Organisationen, die Projekte in einer Größenordnung fördern, die eine effektive Wirkung im Sinne der Zielsetzungen des nachhaltigen Wandels ermöglichen und sich als allgemeine Fördermaßnahme darstellen, also nicht auf eine kleine Anzahl von Einzelpersonen fokussiert sind. Dies erscheint jedenfalls gegeben, wenn der Umfang der Einzelprojekte oder Programme, an denen die Organisation mitwirkt, 30.000 Euro erreicht, wobei sich die Projekte oder Programme auch über einen mehrjährigen Zeitraum erstrecken können. In Einzelfällen kann auch bei geringerer Projektgröße eine allgemeine Förderungsmaßnahme gegeben sein.

- Hilfestellung in Katastrophenfällen. Neben den gesetzlich beispielhaft genannten Katastrophenfällen (Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) kommen weiters insbesondere in Betracht (vgl. Rz 4836): Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, technische Katastrophen (zB Brand- oder Explosionskatastrophen), kriegerische Ereignisse, Terroranschläge oder sonstige humanitäre Katastrophen (zB Seuchen, Hungersnöte, Flüchtlingskatastrophen).

Zuwendungen an die in § 4a Abs. 5 EStG 1988 genannten Empfänger sind auch für folgende Zwecke begünstigt, wenn sie ab dem 1.1.2012 erfolgen:

- **Durchführung von Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen oder der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt (Umwelt-, Natur- und Artenschutz).**

Darunter fallen insbesondere Maßnahmen mit dem Ziel, schädliche Einwirkungen auf Menschen, Tiere und Pflanzen, deren Lebensgrundlagen und deren natürliche Umwelt zu vermeiden oder so gering wie möglich zu halten. Dazu zählen auch Maßnahmen, die das Bewusstsein der Allgemeinheit für nachhaltigen Ressourceneinsatz stärken sollen.

Unter Artenschutz im Besonderen versteht man den Schutz und die Pflege bestimmter, aufgrund ihrer Gefährdung als schützenswert erachteter, wild lebender Tier- und Pflanzenarten in ihrem natürlichen Lebensraum. Der

Artenschutz dient dem Ziel der Erhaltung der biologischen Vielfalt (Biodiversität).

Nicht begünstigt ist dagegen grundsätzlich der Tierschutz im Allgemeinen, bei dem das individuelle Tier (Haustier) um seiner selbst willen geschützt werden soll.

- **Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen iSd Tierschutzgesetzes (inkl. der veterinärmedizinischen Betreuung). Ein Tierheim ist nach [§ 4 Z 9 Tierschutzgesetz](#), BGBl. I Nr. 118/2004, eine nicht auf Gewinn gerichtete dauerhafte Einrichtung, die der Verwahrung herrenloser oder fremder Tiere dient. Unter den Begriff des Tierheimes fallen auch Tiersyle und Gnadenhöfe.**

Die Tierhaltung muss eine von der privaten Sphäre einzelner Vereinsmitglieder klar abgegrenzte eigenständige wirtschaftliche Einrichtung darstellen. Die Haltung, Pflege und Betreuung von Tieren im häuslichen Bereich ist daher nicht begünstigt (zB Tierheim auf dem privaten Wohngrundstück des Vereinsvorstandes). Nicht begünstigt ist auch eine Betreuungstätigkeit, die im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit entfaltet wird (zB die Erteilung des Gnadenbrotes an alte Reitpferde im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit).

Die Führung des Tierheimes muss den Anforderungen [des Tierschutzgesetzes](#) und der [Tierheim-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 490/2004, entsprechen. Werden Verstöße gegen das Tierschutzgesetz behördlich festgestellt, ist die erteilte Spendenbegünstigung unverzüglich zu widerrufen.

Begünstigt ist auch die Betreuung von Tieren in einem Tierheim in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR, wenn es mit einem Tierheim iSd Tierschutzgesetzes vergleichbar ist.

Voraussetzung ist aber wie bei den bisher vorgesehenen Spendenbegünstigungen, dass die begünstigten Spendenempfänger die Maßstäbe der [§§ 34 ff BAO](#) erfüllen und die Förderung eigennütziger Zwecke ausgeschlossen wird.

Rz 1338b

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

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

Für jede spendenbegünstigte Organisation ist in der Liste ein Zeitraum ("gültig ab - gültig bis") angegeben. Dieser Zeitraum bezeichnet den aufrechten Bestand der Spendenbegünstigungsfähigkeit. Die Spende ist abzugsfähig, wenn sie innerhalb des angegebenen Zeitraumes erfolgt.

Vor Rz 1338c wird die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.3.4 eingefügt (AbgÄG 2011)

5.5.4.3.4 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 6 EStG 1988

Die Rz 1338c und 1338d werden geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1338c

Ab dem 1.1.2012 erfolgende Zuwendungen an freiwillige Feuerwehren und die Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs. 6 EStG 1988) sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Spenden müssen zur Erfüllung der in den Landesgesetzen zugewiesenen Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des

Katastrophenschutzes bestimmt sein. Eine Verwendung für andere Zwecke (zB Kameradschaftskasse, Ausbau von Anlagen eines Betriebes gewerblicher Art wie zB Veranstaltungshalle) ist nicht zulässig.

In den Kreis begünstigter Spendenempfänger fallen alle freiwilligen Feuerwehren, unabhängig davon, ob sie selbständige Organisationen oder Teil einer Gemeinde sind. Bezirks-, Abschnitts- oder Unterabschnittskommanden sind Teil des jeweiligen Landesfeuerwehrverbandes. Freiwillige Feuerwehren sind Feuerwehren, deren Angehörige freiwillig und überwiegend ehrenamtlich tätig sind.

Berufsfeuerwehren sind ebenso wie Betriebsfeuerwehren vom Kreis der begünstigten Spendenempfänger nicht erfasst.

Aufwendungen eines Unternehmens für seine eigene Betriebsfeuerwehr stellen allerdings nach den allgemeinen Regeln Betriebsausgaben dar.

Zuwendung an Feuerwehren durch Betriebe gewerblicher Art und/oder Körperschaften, die mit einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband wirtschaftlich verbunden sind, sind nicht abzugsfähig.

Rz 1338d

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

Vor Rz 1338e wird die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.3.5 eingefügt (AbgÄG 2011)

5.5.4.3.5 Materielle Voraussetzungen für Spendenempfänger iSd [§ 4a Abs. 8 EStG 1988](#)

Rz 1338e bis 1338j werden geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1338e

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

Rz 1338f

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

Als Rechtsgrundlage kommen zB in Betracht:

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

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

Da in Zusammenhang mit der "Spendenbegünstigung" vor allem auch der Spenderwille beachtlich ist, hat sich die Vermögensbindung nicht allgemein an begünstigten Zwecken iSd [§§ 34 ff BAO](#) zu orientieren, sondern auf jenen Zweck zu fokussieren, der sich aus dem von den begünstigten Rechtsträgern gegenüber dem Spender gemachten Angaben über den Zweck der Spende ergibt. Daher ist auch eine Vermögensbindung für den Fall der Aufhebung der Körperschaft vorzusehen. **Dabei ist aber zu beachten, dass im Falle der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalles des begünstigten Zweckes das Restvermögen den in der Satzung genannten begünstigten Zwecken erhalten bleiben muss.** Dabei gelten die in [§ 4a Abs. 2 Z 3 lit. a bis c EStG 1988](#) genannten Zwecke als gleichwertig. Wird in der Satzung ein in [§ 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988](#) begünstigter Zweck genannt, muss im Fall der Auflösung das Restvermögen auch einem Zweck erhalten bleiben, der in [§ 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988](#) gedeckt ist. Gleiches gilt, wenn in der Satzung ein in [§ 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988](#) begünstigter Zweck genannt ist, entsprechend. Zu Forschungsvereinen siehe auch Rz 1334a.

Zur Anpassung der Rechtsgrundlage siehe Rz 1345f.

Rz 1338g

Die in [§ 4a Abs. 2 Z 1 und 3 EStG 1988](#) verankerten begünstigten Zwecke (siehe Rz 1338a) müssen den Hauptzweck der begünstigten Rechtsträger darstellen. Die Empfängerkörperschaften müssen sich im Wesentlichen direkt **mit der Durchführung von Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 befassen**, auf mildtätigem Gebiet, in der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, oder in der Hilfestellung in Katastrophenfällen, **auf dem Gebiet des Umwelt-, Natur- und Artenschutz betätigen, oder ein behördlich genehmigtes Tierheim betreiben. Eine wesentliche Verfolgung der begünstigten Zwecke liegt vor, wenn** zumindest 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) **für diese Zwecke eingesetzt werden** (siehe UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09). Als Tätigkeiten zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes können nur solche betrachtet werden, die dessen Erfüllung unmittelbar dienen. Dazu gehört auch die Ausbildung von eigenem Personal für den Einsatz im wesentlichen Tätigkeitsbereich

(zB für Behindertenpflege oder Katastropheneinsätze usw.). Daneben kann auch das Personal anderer **mildtätiger vergleichbarer** Organisationen in die Ausbildung einbezogen werden. Tätigkeiten, die nicht unmittelbar auf die Verwirklichung begünstigter Zwecke gerichtet sind (zB Erste-Hilfe-Kurse für Führerscheinwerber), stellen keine Erfüllung des Hauptzweckes dar und zählen daher zu den Nebentätigkeiten.

Daneben sind dem begünstigten Rechtsträger - abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten - nur Nebenzwecke erlaubt, die den Begünstigungsvorschriften der [§§ 34 ff BAO](#) entsprechen. Alle vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Nebentätigkeiten dürfen in Summe die Grenze von 25% der Gesamtressourcen nicht übersteigen. Als solche Nebenzwecke sind neben der reinen Vermögensverwaltung auch betriebliche Tätigkeiten, die keine Zweckverwirklichungsbetriebe (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) im Sinne des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) darstellen, zulässig (siehe Rz 1338j).

Rz 1338h

Um einen effizienten Mitteleinsatz zu garantieren, wird eine Kontinuität der begünstigten Betätigung über einen zumindest dreijährigen Zeitraum vorausgesetzt, wobei auch Zeiten einer allfälligen Vorgängerorganisation in diese Bestandsdauer einzubeziehen sind.

Unter Vorgängerorganisationen sind Körperschaften zu verstehen, die ihren Tätigkeitsbereich im Sinne der Spendenbegünstigungsregel ganz oder teilweise auf eine andere auch neu entstandene Rechtsperson übertragen oder übertragen haben. Als Vorgängerorganisation im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) gelten aber auch unselbständige Einheiten, wie Teilorganisationen, als eigene Abteilungen geführte Aktivitäten oder als eigene Verwaltungseinheiten geführte Tätigkeitsfelder.

Die Anerkennung als Vorgängerorganisation im Sinne des [§ 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988](#) setzt voraus, dass die bisherige Tätigkeit der Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken im Sinne des [§ 4a Abs. 2 Z 1 und 3 EStG 1988](#) bzw. dem Sammeln von Spenden für derartige Zwecke entsprochen hat und dass ihre Tätigkeit in einem eigenen Rechnungskreis erfasst wurde.

Für die Erteilung der Spendenbegünstigung an Forschungseinrichtungen iSd [§ 4a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988](#) und Spendensammelorganisationen iSd [§ 4a Abs. 5](#)

Z 4 EStG 1988 setzt § 4a Abs. 8 Z 2 lit. d EStG 1988 ebenfalls einen dreijährigen Bestand der antragstellenden Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation voraus. Auch in diesen Fällen ist erforderlich, dass die Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken der antragstellenden Körperschaft entsprochen hat.

Rz 1338i

Um den historisch gewachsenen Strukturen Rechnung zu tragen, besteht gemäß **§ 4a Abs. 8 Z 1 lit. b und Z 2 lit. d EStG 1988 iVm § 124b Z 152 EStG 1988 bzw. iVm § 124b Z 196 lit. a EStG 1988** die Möglichkeit der organisatorischen Bereinigung dieser Strukturen ohne begünstigungsschädliche Folgen. Diese Möglichkeit zur Umgliederung ist nicht auf den Übergangszeitraum beschränkt, sondern kann auch zur Bereinigung zukünftig entstehender Strukturen benutzt werden. Für diese Bereinigungen kommen vor allem Ausgliederungen von Tätigkeitsfeldern aus dem Rechtsträger in Betracht. Dabei ist unerheblich, ob eine oder mehrere neue Organisationen entstehen, oder lediglich eine Abspaltung vorgenommen wird. Voraussetzung für die erfolgreiche Bereinigung ist lediglich, dass für jene Tätigkeitsfelder, die in den Bereich der Spendenbegünstigung fallen sollen, bereits seit drei vollen Rechnungsjahren der Vorgängerorganisation ein eigener klar abgegrenzter Rechnungskreis bestanden hat und die Tätigkeit selbst den Begünstigungsvorschriften des **§ 4a Abs. 2 und Abs. 8 EStG 1988** entspricht. Zur Prüfung der Vorgängerorganisation siehe Rz 1338m.

Rz 1338j

Um eine Bündelung der Spendenmittel auf die "begünstigten" Zwecke zu erreichen, sind andere gemäß den **§§ 34 ff BAO** nicht begünstigten Zwecke für die Erlangung oder den Fortbestand der Stellung als begünstigter Spendenempfänger unschädlich, wenn sie ein völlig untergeordnetes Ausmaß nicht überschreiten.

Eine betriebliche Tätigkeit darf gemäß **§ 4a Abs. 8 Z 1 lit. c EStG 1988** nur in einem sehr eingeschränkten Rahmen erfolgen: Unschädlich sind nur Tätigkeiten, die entweder

- als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des **§ 45 Abs. 2 BAO** oder
- als entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des **§ 45 Abs. 1 BAO** zu qualifizieren sind, oder
- die Voraussetzungen des **§ 45a BAO** erfüllen oder

- nicht über die bloße Verwaltung eigenen Vermögens hinausgehen ([§ 47 BAO](#)).

Dies soll eine Vermischung des **begünstigten** mildtätigen Zweckes oder des Zweckes der Entwicklungszusammenarbeit oder der Hilfestellung in Katastrophenfällen mit erwerbswirtschaftlichen Zwecken ausschließen, ohne aber jegliche mit dem eigentlichen Zweck der Organisation in Zusammenhang stehende betriebliche Tätigkeit zu verhindern.

Daher betrifft das Verbot erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit solche Betriebe nicht, die regelmäßig steuerpflichtige Wirtschaftstätige nicht konkurrenzieren. Ebenso ist die bloße Verwaltung eigenen Vermögens ([§ 47 BAO](#)) unschädlich.

Vor Rz 1338m wird die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.3.6 eingefügt (AbgÄG 2011)

5.5.4.3.6 Formelle Voraussetzungen für Spendenempfänger iSd [§ 4a Abs. 8 EStG 1988](#)

Rz 1338m wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1338m

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

Die Prüfung des Wirtschaftsprüfers hat neben der Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses, die mit einem förmlichen Bestätigungsvermerk abgeschlossen werden muss, auch die Prüfung der in [§ 4a Abs. 8 EStG 1988](#) festgelegten Voraussetzungen zu umfassen. Sie hat den Anforderungen der [§§ 268 ff UGB](#) zu entsprechen, wobei die üblichen Prüfungsgrundsätze und die Haftungsbeschränkungen des [§ 275 Abs. 2 UGB](#) anzuwenden sind (**die allgemeinen Auftragsbedingungen für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes sind nicht beizulegen**).

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

- Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungs- oder Jahresabschlusses.

- Bestätigung der Ausgestaltung der Rechtsgrundlage (zB Satzung) iSd [§ 4a Abs. 8 EStG 1988](#).
- Bestätigung über die zumindest dreijährige gesetzensprechende Tätigkeit der Organisation.
- Bestätigung über die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Organisation und deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben.
- Bestätigung über die Einhaltung der Obergrenze der Verwaltungskosten.

Siehe auch die Musterbestätigung in Anhang IV.

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

Beispiel:

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

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.4 wird geändert (AbgÄG 2011)

5.5.4.4 Sparsame Verwaltung – Mittelverwendung durch den Spendenempfänger

Rz 1339 wird geändert (AbgÄG 2011, entspricht inhaltlich weitgehend der bisherigen Rz 1339a)

Rz 1339

Als weitere materielle Voraussetzung für die Aufnahmen in die Liste der begünstigten Spendenempfänger besteht nach [§ 4a Abs. 8 EStG 1988](#) die Verpflichtung zu einer sparsamen Verwaltung hinsichtlich der durch die Verwendung der Spenden notwendigen Aktivitäten.

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

Beispiel:

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

Die Rz 1339a entfällt (siehe Rz 1339)

Rz 1339a: derzeit frei

Die Rz 1341 wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1341

Für die begünstigte Absetzung der Zuwendungen als Betriebsausgabe gemäß [s 4a EStG 1988](#) hat **der Spendenempfänger dem Spender auf dessen Verlangen eine Bestätigung auszustellen**, aus der die Höhe der Geldzuwendung oder die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, der Zeitpunkt der Zuwendung und der Verwendungszweck der Spende hervorgehen. In der Spendenbestätigung **sind jedenfalls** der Name und die Anschrift des Spenders, **der Name des Spendenempfängers sowie die Zuwendung und das Datum der Zuwendung** anzugeben. Erfolgt die Spende durch Überweisung von einem Konto mit mehr als einem Inhaber, ist die Person als Spender anzuführen, in deren

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

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.7 wird geändert (AbgÄG 2011)

5.5.4.7 Liste der begünstigten Spendenempfänger

Die Rz 1343 bis 1345 werden geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1343

Die Abzugsfähigkeit von Spenden an die im [§ 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 und Abs. 5 EStG 1988](#) und im ~~§ 4a Z 1 lit. e EStG 1988~~ genannten Empfänger setzt darüber hinaus voraus, dass – **ausgenommen von Spenden an ausländische begünstigte**

Forschungseinrichtungen gemäß Rz 1332a - bereits vor Hingabe der Spende ein Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 ausgestellt wurde, in dem bestätigt wird, dass die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person dem begünstigten Empfängerkreis angehört. Dieser Bescheid wird für die jeweils begünstigte Einrichtung bzw. juristische Person ausgestellt. Es handelt sich dabei um einen Begünstigungsbescheid, dessen Spruch Bedingungen und Auflagen, wie die jährliche Beibringung eines Tätigkeitsberichts, beinhalten kann.

Rz 1344

Gemäß § 4a Abs. 8 EStG 1988 sind die Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger jährlich durch Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers nachzuweisen (siehe Rz 1345d). Dadurch wird dem Finanzamt

Wien 1/23 die Möglichkeit eingeräumt, bei Wegfall der Voraussetzungen, die für die Bescheiderteilung maßgeblich waren, die Erteilung der Spendenbegünstigung zu widerrufen. Für Widerruf bzw. Änderung gilt [§ 294 BAO](#). Bei einem solchen Widerruf können **ab dem – in der Liste der begünstigten Spendenempfänger ersichtlichen – Zeitpunkt des Widerrufes** keine steuerlich begünstigten Spenden an die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person mehr getätigt werden. ~~Erlangt ein Spender auf Grund besonderer Umstände zB auf Grund der Ausübung einer Funktion beim Spendenempfänger vom Wegfall der für die Bescheiderteilung maßgeblichen Voraussetzungen schon vor dem Bescheidwiderruf Kenntnis, ist die Spende bereits zu einem entsprechend früheren Zeitpunkt nicht mehr abzugängig.~~

Rz 1345

Sämtliche Einrichtungen bzw. juristische Personen, für die ein Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend die Zugehörigkeit zum begünstigten Spendenempfängerkreis ausgestellt worden ist, werden ~~zumindest einmal jährlich~~ **in der Liste der begünstigten Spendenempfänger** auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen verlautbart (www.bmf.gv.at). **Die Verlautbarung erfolgt zeitnahe mit der Erlassung des Begünstigungsbescheides. In der Liste werden der Zeitpunkt des Beginnes der Spendenbegünstigung und gegebenenfalls der Zeitpunkt eines Widerrufes mit dem genauen Datum angegeben. Daher ist jederzeit der Zeitraum der aufrechten Spendenbegünstigung für jeden begünstigten Spendenempfänger in der Liste erkennbar.** Über allfällige bis zur nächstfolgenden Veröffentlichung auf der Homepage sich ergebende Änderungen der Liste der begünstigten Empfänger kann sich der Spender dadurch informieren, dass er vor Entrichtung der Spende beim Spendenempfänger rückfragt, ob ein aufrechter Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 hinsichtlich der Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis vorliegt. Die Finanzämter haben sich, soweit Rückfragen hinsichtlich der Zugehörigkeit des Spendenempfängers zum begünstigten Empfängerkreis erforderlich erscheinen, an das Finanzamt Wien 1/23 zu wenden.

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.7.1 wird geändert (AbgÄG 2011)

5.5.4.7.1 Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger

Rz 1345a wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1345a

Dem Antrag auf Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger gemäß [§ 4a Abs. 7 Z. 1 EStG 1988](#) sind auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers und eine aktuelle Fassung der Rechtsgrundlage der Organisation beizulegen (siehe dazu Rz 1345d). Bei mangelhaften Anträgen (zB Fehlen der Bestätigung) ist ein Mängelbehebungsverfahren nach [§ 85 Abs. 2 erster Satz BAO](#) durchzuführen.

Der Antrag auf Verbleib in der Liste ist jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Stichtag des jeweiligen Rechnungs- oder Jahresabschlusses beim Finanzamt Wien 1/23 einzureichen.

Das Finanzamt hat über den Antrag mittels Feststellungsbescheid abzusprechen.

Rz 1345c wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1345c

Grundsätzlich sind nur solche Spenden abzugsfähig, die nach Veröffentlichung der Eintragung in der Liste geleistet wurden.

Wird außerhalb des in Rz **1345f** beschriebenen Verfahrens (Antragstellung bis **31. Dezember 2011**) die Aufnahme in eine Liste erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre und die Daten, unter denen die Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch erfasst ist, dem Finanzamt Wien 1/23 zu übermitteln. Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation gegeben und wird dies vom Finanzamt Wien 1/23 bescheidmäßig festgestellt, erfolgt die Aufnahme der Organisation in die Liste. Ab dem Tag der Erteilung des Begünstigungsbescheides geleistete Spenden sind abzugsfähig.

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.7.2 wird geändert (AbgÄG 2011)

5.5.4.7.2 Voraussetzungen für den Verbleib auf der Liste gemäß [§ 4a Abs. 7 Z. 1 EStG 1988](#)

Rz 1345d wird geändert

Rz 1345d

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

Die Prüfungspflicht umfasst dabei neben der Überprüfung des von der Organisation zu erstellenden Jahresabschlusses oder Rechnungsabschlusses (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensaufstellung) auch die Überprüfung der auf der Satzung oder einer sonstigen Rechtsgrundlage beruhenden Organisationsverfassung und die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Vorgaben des [§ 4a Abs. 8 EStG 1988](#). Die Prüfung hat den (gesamten) Jahresabschlusses zu erfassen. [§ 22 Abs. 3 und 4 des Vereinsgesetzes 2002](#) sind nicht anzuwenden.

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

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

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.7.3 vor Rz 1345e entfällt (AbgÄG 2011)

Rz 1345e wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1345e

Für Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988, die bis zum 1.9.2011 einen vollständigen Antrag auf Anerkennung als begünstigter Spendenempfänger gestellt haben und solche, die bereits auf der Liste geführt werden, bestehen für den Verbleib auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 vereinfachte Vorschriften. Es muss bis 31.12.2011 durch Vorlage einer Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4a Abs. 8 Z 1 oder 2 EStG 1988 bestätigt werden. Dabei entfällt aber das Erfordernis des Bestandes während der vorangegangenen drei Jahre; dies gilt auch für die beiden Folgejahre.

Bei Forschungseinrichtungen, deren erstes Bestandsjahr noch nicht abgelaufen ist und die daher noch keinen Rechnungs- oder Jahresabschluss vorlegen können, bestehen keine Bedenken, die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers auf Basis des laufenden Jahres zu erteilen.

Die Überschrift zu Abschnitt 5.5.4.7.3 vor Rz 1345f lautet (AbgÄG 2011)

5.5.4.7.3 Erstmalige Listenaufnahme für Einrichtungen des Umwelt-, Natur- und Artenschutzes iSd § 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988 sowie des Tierschutzes iSd § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988 – § 124b Z 196 EStG 1988

Rz 1345f wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1345f

Gemäß § 124b Z 196 EStG 1988 sind § 4a und § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 auf alle nach dem 31.12.2011 erfolgenden Zuwendungen anzuwenden. Die Spendenabzugsfähigkeit ist grundsätzlich an die Eintragung der empfangenden Organisation in der Liste gebunden. Grundsätzlich sind nur solche Spenden abzugsfähig, die nach Veröffentlichung der Eintragung in der Liste geleistet wurden.

Für das Jahr 2012 sind begünstigte Organisationen, die bis 31.12.2011 einen Antrag auf Erteilung der Spendenbegünstigung gestellt haben, bis spätestens zum 31.3.2012 in der Liste zu veröffentlichen. Das führt dazu, dass auch Spenden, die im Jahr 2012 vor diesem Tag geleistet wurden, abzugsfähig sind. Dazu ist folgendes Verfahren vorgesehen:

Die spendensammelnde Organisation muss bis 31.12.2011 den Antrag auf Aufnahme in die Liste stellen. Diese Frist ist nicht verlängerbar; die vollständigen Anträge müssen bis Ablauf des 31.12.2011 dem Finanzamt Wien 1/23 zukommen (31.12.2011 = Tag der Postaufgabe). Für die Aufnahme in die Liste ist eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen zu den Abschlussstichtagen der Jahre 2008, 2009 und 2010 und die Vorlage der dem Gesetz entsprechenden aktuellen Rechtsgrundlage erforderlich.

Kann auf Grund berücksichtigungswürdiger Gründe eine Anpassung der Rechtsgrundlage an die speziellen Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 EStG 1988 nicht bis 31.12.2011 erfolgen, ist folgende Vorgangsweise zu wählen: Die vorgesehene Änderung der Rechtsgrundlage ist zusätzlich zur bestehenden vorzulegen. Dazu ist eine nach der Satzung rechtsgültige Verpflichtungserklärung der antragstellenden Organisation beizubringen, dass dieser Änderungsvorschlag dem befugten Gremium zur Beschlussfassung vorgelegt und dass ein Beschluss darüber bis zum 31.3.2012 herbeigeführt wird. Das Ergebnis des Beschlusses ist dem Finanzamt Wien 1/23 umgehend mitzuteilen. Nur unter dieser Voraussetzung kann eine Bescheiderlassung erfolgen.

Die Versäumung der Frist bis **31.12.2011** schließt die Aufnahme in die Liste mit Stichtag **1.1.2012** aus, verhindert aber nicht die spätere Aufnahme in die Liste.

Rz 1348 bis 1349 werden geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1348

Rechtslage bis Veranlagung 2011

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

Rechtslage ab Veranlagung 2012

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

Rz 1348a

Rechtslage bis Veranlagung 2011

Zuwendungen im Sinne des [§ 4a Z 3 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011](#) sind ... (Rest der Rz unverändert).

Rz 1348b wird eingefügt (Übernahme des Textes der bisherigen Rz 1349)

Rz 1348b

Rechtslage bis Veranlagung 2011

Bei einem ... (*Rest der Rz unverändert*).

Rz 1349

Rechtslage ab Veranlagung 2012

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

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

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

Übersteigen die Zuwendungen 10% des Vorjahresgewinnes, kann der Überhang ggf. im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 oder 8 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Danach kommt ein Abzug von Zuwendungen als Sonderausgabe nur insoweit in Frage, als die gesamten Ausgaben zusammen mit Zuwendungen aus dem

Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen. War der Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahrs negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

Beispiele:

1. Der Vorjahresgewinn beträgt 100. Daneben wurden Einkünfte aus VuV in Höhe von 50 erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 150. Es können einerseits Zuwendungen in Höhe von 10 für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben und andererseits Zuwendungen in Höhe 5 als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 oder 8 EStG 1988 abgezogen werden (insgesamt 15).

2. Der Vorjahresgewinn beträgt 100. Daneben wurde ein Verlust aus VuV in Höhe von 50 erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 50. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 knüpft an den Vorjahresgewinn an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher unbeachtlich. Es können Zuwendungen in Höhe von 10 als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt nicht in Betracht.

Nach Rz 1349a wird der Abschnitt 5.5.4b neu eingefügt

5.5.4b Zuwendungen an außerhalb des EStG 1988 begünstigte Empfänger

Die Rz 1349b wird eingefügt

Rz 1349b

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind Zuwendungen an den Allgemeinen Entschädigungsfonds für Opfer des Nationalsozialismus (§ 2 Abs. 2 Entschädigungsfondsgesetz, BGBl. I Nr. 12/2001 in der jeweils geltenden Fassung) und Zuwendungen an den Fonds zur Instandsetzung der jüdischen Friedhöfe in Österreich (§ 2 Abs. 4 Bundesgesetz über die Einrichtung des Fonds zur Instandsetzung der jüdischen Friedhöfe in Österreich, BGBl. I Nr. 99/2010).

Rz 1378 wird geändert (Judikatur)

Rz 1378

Der Reisebegriff des [§ 4 Abs. 5 EStG 1988](#) deckt sich mit jenem des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#), ist aber von der Dienstreise iSd [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) zu unterscheiden (vgl. VwGH 11.06.1991, [91/14/0074](#)). Die in den LStR 2002 getroffenen Ausführungen (Rz 278 bis 318) sind daher - soweit sie nicht "Dienstreisen" betreffen - auch für Reisen selbständig Tätiger sinngemäß anzuwenden. **Zur „fremdbestimmten Reise“ bei Steuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften siehe insbesondere LStR 2002 Rz 295d.** Siehe auch Rz 1651, Stichwort "Studien- und Fortbildungsreisen".

Rz 1517a wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1517a – Diversion (Rücktritt von der Verfolgung)

Divisionszahlungen sind nicht abzugsfähig (siehe auch Rz 4846e).

Rz 1523a wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1523a – EU-Gelbaben, kartellrechtliche Gelbaben

EU-Gelbaben oder Gelbaben nach dem österreichischen Kartellgesetz (vgl. [§§ 29, 30 Kartellgesetz 2005](#), BGBl. I Nr. 61/2005), die wegen Wettbewerbsverstößen von der Europäischen Kommission bzw. dem österreichischen Kartellgericht verhängt werden, sind insoweit als Betriebsausgabe anzuerkennen, als sie einen Abschöpfungsanteil enthalten (Abschöpfung des rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteils bzw. der Bereicherung).

Die Abzugsfähigkeit in Bezug auf den Abschöpfungsanteil setzt allerdings voraus, dass aus der entsprechenden Gelbaben-Entscheidung klar hervorgeht, welcher Umfang der verhängten Gelbabe auf die Abschöpfung der Bereicherung entfällt. Fehlt es an einer entsprechenden Darlegung und kann der Steuerpflichtige auch nicht auf andere Weise den klaren Nachweis für die Höhe des Abschöpfungsanteils erbringen, lässt sich objektiv nicht erkennen, in welchem Umfang die Gelbabe die "Bereicherung" abschöpfen soll. Eine schätzungsweise Ermittlung des Abschöpfungsanteils kommt nicht in Betracht. Da wegen Wettbewerbsverstößen verhängte Gelbaben infolge ihres Pönalcharakters grundsätzlich

gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, ist bei Fehlen eines eindeutigen Nachweises des Abschöpfungsanteils die gesamte Geldbuße nicht abzugsfähig ("Aufteilungsverbot" wegen Fehlens eines klaren Aufteilungsmaßstabes).

Geldbußen der Europäischen Kommission wegen Wettbewerbsverstößen sind rein bestrafender Natur und somit nicht abzugsfähig.

Rz 1528 wird geändert (Judikatur)

Rz 1528 - Fahrtkosten

- Wohnsitz-Betrieb: Die Aufwendungen sind Betriebsausgaben, sofern der Betriebsinhaber nicht aus persönlichen Gründen seinen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom Betriebsort (bis 120 km = Einzugsbereich) gewählt hat (vgl. VwGH 21.12.1989, [86/14/0118](#); VwGH 22.2.2000, [96/14/0018](#)).
- **Doppelveranlassung bei selbständiger und nicht selbständiger Tätigkeit:**
Einem angestellten Arzt eines Sanatoriums können im Zusammenhang mit dem Aufsuchen des Sanatoriums zur Behandlung von Sonderklassepatienten lediglich dann Betriebsausgaben erwachsen, wenn diese Fahrtkosten außerhalb seiner Dienstbereitschaft – etwa über Anforderung einzelner Patienten – anfallen. Soweit die Fahrten zwischen Wohnung und Sanatorium in Erfüllung des Dienstplanes einschließlich der Dienstbereitschaften erfolgen, ist von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis auch dann auszugehen, wenn an den entsprechenden Tagen Operationen stattgefunden haben, die dem Arzt Anspruch auf Honoraranteile vermitteln (VwGH 31.03.2011, [2007/15/0144](#)).

Beispiele aus der Judikatur für persönliche Gründe:

- Vorhandensein eines Hauses (VwGH 21.12.1956, [1281/55](#));
- familiäre Rücksichten (VwGH 02.06.1967, [0174/67](#));
- aus gesundheitlichen Gründen gewählter Sommerwohnsitz (VwGH 20.11.1959, [0197/58](#));

- in Kürze geplanter Ruhestand (VwGH 17.12.1969, [1642/68](#))
- Wehrdienstverpflichtung (VwGH 1.7.1981, [81/13/0046](#));
- Beibehaltung eines entfernten Wohnsitzes über 10 Jahre hin (VwGH 10.12.1965, [1479/65](#))
- Zweitwohnsitz Betriebsstätte: Wird dieser Wohnsitz nur zeitweise (zB als Sommerwohnung) verwendet, sind lediglich die Kosten vom näher gelegenen Hauptwohnsitz anzuerkennen (VwGH 21.9.1988, [85/13/0064](#)).
- Betriebsstätte-Betriebsstätte: Derartige Fahrten sind ohne Einschränkungen absetzbar (VwGH 8.10.1991, [88/14/0023](#)).
- Betriebsstätte - sonstiger Einsatzort: Die Kosten sind ohne Beschränkung absetzbar.
- Sonstige Betriebsfahrten: Bei nachgewiesener oder glaubhaft gemachter betrieblicher Veranlassung sind die entsprechenden Aufwendungen anzuerkennen (VwGH 21.12.1989, [86/14/0118](#)).
- Untertägige Heimfahrten: Derartige Fahrten (zB zum Mittagessen) sind grundsätzlich keine Betriebsausgaben, außer es treten beruflich bedingte große Intervalle in der Arbeitszeit auf. Dies ist zB bei vormittags probenden und abends auftretenden Künstlern oder bei einem Arzt mit unregelmäßigen Dienstzeiten der Fall (VwGH 7.4.1970, [1566/69](#)).
- Zu Fahrtkosten im Zusammenhang mit am selben Ort ausgeübter selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit siehe Rz 1614.
- Wahl des Verkehrsmittels ist dem Abgabepflichtigen freigestellt. Fahrtkosten für öffentliche Verkehrsmittel sind demnach in Höhe der tatsächlichen Ausgaben Betriebsausgaben (kein Abstellen auf billigstes öffentliches Verkehrsmittel, sodass auch die Kosten einer Bahnkarte erster Klasse bzw. bei Flugreisen bspw. ein Ticket der "Business-Class" abzugsfähig sind). Bei Netzkarten kommt es insoweit zu einer Durchbrechung des Aufteilungsverbotes, als der auf die betriebliche oder berufliche Verwendung entfallende Anteil abzugsfähig ist (VwGH 27.3.1996, [92/13/0205](#)).

- Reisekosten: Zur Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen sowie Nächtigungskosten als Betriebsausgaben siehe Rz 1378 ff sowie LStR 2002, Rz 297 bis 318 (nach Maßgabe der für selbständig Tätige anzuwendenden Aussagen).

Rz 1621 wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1621 – Prozesskosten, Verfahrenskosten

Kosten eines Zivilprozesses:

Derartige Kosten sind Betriebsausgaben, sofern der Prozessgegenstand objektiv mit dem Betrieb zusammenhängt. Das gilt auch unabhängig von der Art der Beendigung (Urteil oder Vergleich). Kosten für einen übernommenen Nachlass sind nicht abzugsfähig. Gegen Personengesellschaften gerichtete Ansprüche sind prinzipiell Ausgabe, ausgenommen es ist ausschließlich die Privatsphäre der Gesellschafter berührt (VwGH 10.12.1991, [91/14/0154](#)). Streitigkeiten in Bezug auf den Mitgesellschafter sind jedenfalls Sonderbetriebsausgaben, ausgenommen bei unredlicher Geschäftsführung (VwGH 13.11.1953, [1262/51](#)).

Kosten eines Strafverfahrens – **Rechtslage bis 1.8.2011:**

Im Fall eines Schulterspruches sind die verhängte Strafe samt Verfahrenskosten, die Kosten des Verteidigers im Strafprozess oder im Finanzstrafverfahren und die Kosten einer Urteilsveröffentlichung sind grundsätzlich nicht abzugsfähig (VwGH 21.05.1980, [2848/79](#), betr. Verfälschung von Lebensmitteln durch einen Fleischermeister; VwGH 26.09.1972, [0982/72](#), betr. Verurteilung wegen eines Verkehrsunfalles im Rahmen einer betrieblichen Fahrt). Betriebsausgaben liegen aber dann vor, wenn die zur Last gelegte Handlung ausschließlich aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist und das Verfahren mit einem Freispruch endet (VwGH 06.06.1984, [83/13/0050](#)); gleiches gilt, wenn das Verfahren wegen eines Strafaufhebungsgrundes (Verjährung, Tod) eingestellt wird. Verteidigungs- und Prozesskosten aus einem Verfahren nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz sind nicht abzugsfähig, es sei denn das Verfahren endet mit einem Freispruch oder wird wegen Eintritts der Verjährung eingestellt.

Endet ein Verfahren teilweise mit einem Freispruch und teilweise mit einem Schulterspruch, sind die dem Freispruch zuzuordnenden Verfahrenskosten abzugsfähig.

Veranlasst ein Wirtschaftstreuhänder Scheinbuchungen beim Klienten, fällt diese Handlung nicht unter die normale Betriebsführung einer Wirtschaftstreuhandkanzlei (VwGH 16.09.1992, [90/13/0063](#)). Der drohende Verlust der Gewerbeberechtigung im Falle der Verurteilung reicht für die Abzugsfähigkeit auch dann nicht aus, wenn Anschuldigungen der Konkurrenz das Strafverfahren ausgelöst haben und der Steuerpflichtige freigesprochen wurde (vgl. VwGH 10.10.1972, [0664/72](#)). Betrifft die Tat die normale Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH, sind die Kosten abzugsfähig, wenn die Gesellschaft einen Nachteil erleiden würde. **Zu Verfahrenskosten, die im Zusammenhang mit einem Rücktritt von der Verfolgung stehen, siehe LStR 2002 Rz 385.**

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

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

Endet ein Verfahren teilweise mit einem Freispruch und teilweise mit einem Schulterspruch, sind die dem Freispruch zuzuordnenden Verfahrenskosten abzugsfähig.

Verfahrenskosten, die im Zusammenhang mit einem Rücktritt von der Verfolgung stehen, teilen das Schicksal der nicht abzugsfähigen Leistung aus Anlass des Rücktritts von der Verfolgung und sind daher ebenfalls nicht abzugsfähig.

Kosten eines Verwaltungsverfahrens:

Derartige Kosten sind abzugsfähig, soweit ein betrieblicher Zusammenhang gegeben ist (zB Bauverfahren für Betriebsgebäude, Verfahren im Gewerberecht).

Kosten für eine Selbstanzeige:

Betreffen derartige Kosten schwerpunktmäßig Betriebssteuern oder die Höhe betrieblicher Einkünfte, sind sie grundsätzlich abzugsfähig. Andernfalls können sie Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 darstellen, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

Kosten zur Erfüllung einer mit Strafe sanktionierten Verpflichtung:

Derartige Kosten sind bei betrieblicher Veranlassung nicht von § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erfasst und daher abzugsfähig. Dies gilt auch dann, wenn diese Kosten bereits nach Verhängung einer Strafe anfallen und durch die mit den Kosten verbundene Erfüllung der Verpflichtung die Verhängung einer weiteren Strafe abgewendet wird (zB Verhängung von Zwangsstrafen gemäß § 283 UGB wegen verspäteter Offenlegung eines Jahresabschlusses beim Firmenbuch).

Rz 1633 wird geändert (Judikatur)

Rz 1633 – Schadenersatz

Schadenersatzleistungen, die auf ein Fehlverhalten des Betriebsinhabers zurückzuführen sind, sind dann abzugsfähig, wenn das Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zuzuordnen sind (vgl. VwGH 29.7.1997, [93/14/0030](#)). Das ist idR der Fall, wenn der Betriebsinhaber in Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aus Versehen oder einem sonstigen ungewollten Verhalten einen Schaden verursacht.

Eignet sich ein Dienstnehmer aufgrund seiner Dienstnehmerstellung rechtswidrig, etwa durch Veruntreuung, Vermögensgegenstände seiner

Arbeitgeberin an, sind darin steuerpflichtige Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erblicken. Die nach Aufdeckung der rechtswidrigen Handlung vom Dienstnehmer zu leistenden Schadenersatzzahlungen sind diesfalls als Werbungskosten zu berücksichtigen (VwGH 25.02.1997, [95/14/0112](#)). Dies gilt für den betrieblichen Bereich entsprechend (VwGH 28.04.2011, [2008/15/0259](#)).

Abzugsfähig sind zB:

- Zahlungen eines Wirtschaftstreuhänders an die geschädigte Bank auf Grund unrichtiger Finanzpläne. Diese sind ein durch die mangelhafte berufliche Tätigkeit entstandener Aufwand (VwGH 13.12.1989, [85/13/0041](#)).
- Schadenersatzleistungen wegen sexueller Belästigung von Dienstnehmern führen dann zu Betriebsausgaben, wenn die Belästigung nicht durch den Arbeitgeber selbst erfolgte.
- Schadenersätze auf Grund von Rezeptmanipulationen eines Arztes insoweit, als sie einen Abschöpfungsanteil enthalten (Abschöpfung des rechtswidrig erlangten wirtschaftlichen Vorteils bzw. der Bereicherung).
- **Schadenersätze auf Grund der vorsätzlichen Schädigung des Arbeitgebers zur Erlangung eines Vorteils, der zu eigenen betrieblichen Einkünften führt (VwGH 28.04.2011, [2008/15/0259](#)).**

Nicht abzugsfähig sind zB:

- ... (*Rest der Rz unverändert*)

Rz 1642 wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1642 - Spenden

Spenden sind freiwillige Zuwendungen und als solche gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 grundsätzlich](#) nicht abzugsfähig (siehe Rz 4830 ff). **Zu abzugsfähigen Zuwendungen nach [§ 4a EStG 1988](#) siehe Rz 1330 ff, zur Abgrenzung von Sponsorzahlungen siehe Rz 1643.**

Rz 1643 wird geändert (Klarstellung)

Rz 1643 - Sponsorzahlungen

Freiwillige Zuwendungen sind grundsätzlich nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn sie durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst sind. Sponsorzahlungen eines Unternehmers sind aber dann Betriebsausgaben, wenn sie nahezu ausschließlich auf wirtschaftlicher (betrieblicher) Grundlage beruhen und als eine angemessene Gegenleistung für die vom Gesponserten übernommene Verpflichtung zu Werbeleistungen angesehen werden können. Der Sponsortätigkeit muss eine breite öffentliche Werbewirkung zukommen.

Einzelfälle von Sponsorzahlungen:

- Sportler und Vereine müssen Werbeleistungen zusagen, die erforderlichenfalls auch durch den Sponsor rechtlich erzwungen werden können. Der gesponserte Sportler oder Künstler muss sich als Werbeträger eignen und Werbeaufwand und Eignung müssen in einem angemessenen Verhältnis stehen. Die vereinbarte Reklame muss ersichtlich sein (etwa durch Aufschrift am Sportgerät oder auf der Sportkleidung, Führung des Sponsornamens in der Vereinsbezeichnung). Die Werbefunktion wird auch durch eine Wiedergabe in den Massenmedien erkenntlich. Die Sponsorleistung darf nicht außerhalb jedes begründeten Verhältnisses zur Werbetätigkeit stehen. Ist der Verein nur einem kleinen Personenkreis bekannt, fehlt es an der typischen Werbewirksamkeit (VwGH 25.1.1989, [88/13/0073](#), betr. Tennisanzüge für einen Tennisverein).
- Sponsorzahlungen für kulturelle Veranstaltungen: Hier hat der gesponserte Veranstalter allerdings nur eingeschränkte Möglichkeiten, für den Sponsor als Werbeträger aufzutreten.

So ist beispielsweise die Aufnahme des Sponsornamens in die Bezeichnung der Kulturveranstaltung im Allgemeinen ebenso wenig möglich wie das Anbringen des Sponsornamens auf der Bühne, der Kulisse oder den Kostümen. Deshalb wird es für die Frage der Werbewirkung einer Kulturveranstaltung in besonderem Maße auch auf die (**regionale**) Bedeutung der Veranstaltung und deren Verbreitung in der Öffentlichkeit ankommen. Aus dieser Sicht bestehen keine Bedenken, Sponsorleistungen für kulturelle Veranstaltungen (insbesondere Opern- und Theateraufführungen, sowie Kinofilme) mit entsprechender (**regionaler**) Breitenwirkung als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn

die Tatsache der Sponsortätigkeit angemessen in der (**regionalen**) Öffentlichkeit bekannt gemacht wird. Von einer solchen Bekanntmachung wird dann ausgegangen werden können, wenn der Sponsor nicht nur anlässlich der Veranstaltung (etwa im Programmheft) erwähnt wird, sondern auch in der kommerziellen Firmenwerbung (zB Inserat- oder Plakatwerbung) auf die Sponsortätigkeit hingewiesen oder darüber in den Massenmedien redaktionell berichtet wird.

- Sponsorzahlungen an politische Parteien sind nicht mit steuerlicher Wirkung absetzbar und zwar auch dann nicht, wenn eine gewisse Werbewirkung damit verbunden ist.

Folgende Rz 1644a wird neu eingefügt (StabAbgG)

Rz 1644a - Stabilitätsabgabe

Die von einem Kreditinstitut zu leistende Stabilitätsabgabe ist gemäß [§ 10 Stabilitätsabgabegesetz, BGBl. I Nr. 111/2010, eine Betriebsausgabe.](#)

Rz 1649 wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 1649 - Strafen

Rechtslage ab 2.8.2011 (Inkrafttreten des AbgÄG 2011):

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#) idF des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, sind Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder Organen der Europäischen Union verhängt werden, nicht abzugsfähig. [§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#) ist mit dem der Kundmachung im BGBl. folgenden Tag, das war der 2.8.2011, in Kraft getreten. Dementsprechend sind Strafen und Geldbußen, die nach dem 1.8.2011 gezahlt werden oder aufwandswirksam sind, generell nicht abzugsfähig (siehe Rz 4846a).

Vertragsstrafen sind pauschalierter Schadenersatz und damit abzugsfähig. Strafen, die über den Dienstnehmer im Rahmen seiner dienstlichen Obliegenheiten verhängt werden, sind für den Arbeitgeber, der sie trägt, grundsätzlich Betriebsausgaben. Beim Arbeitnehmer liegen Lohnzahlungen vor (vgl. VwGH 29.01.1991, [91/14/0002](#), VwGH 23.05.1984, [83/13/0092](#)).

Rechtslage bis 1.8.2011 (vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011):

Strafen, die durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers ausgelöst werden, sind grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Ausnahmsweise (*Rest der Rz unverändert*)

Rz 1651 wird geändert (Judikatur)

Rz 1651 – Studien- und Fortbildungsreisen

Nach der Rechtsprechung sind bei Reisen mit klar abgrenzbarem betrieblichen und privaten Reiseteil die Reise- und Fahrtkosten hinsichtlich des betrieblich veranlassten Reiseteils grundsätzlich abzugsfähig (VwGH 27.01.2011, [2010/15/0197](#); VwGH 27.01.2011, [2010/15/0043](#), siehe dazu LStR 2002 Rz 281 und Rz 295 ff). Im Fall einer untrennbaren Vermengung von betrieblicher und privater Veranlassungskomponente (Mischprogramm, LStR 2002 Rz 281) liegt jedoch keine betriebliche Veranlassung vor. Kosten einer Studienreise nur dann abzugsfähig, wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind (vgl. VwGH 16.07.1996, [92/14/0133](#)):

- Planung und Durchführung im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder in einer Weise, die weitaus überwiegende betriebliche (berufliche) Bedingtheit erkennen lässt. Betriebliche Veranlassung reicht nicht aus. Die Reisen müssen vielmehr fast ausschließlich betrieblich bedingt sein (VwGH 13.12.1988, [88/14/0002](#)).
- Die Reise bietet die Möglichkeit, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung im Unternehmen zulassen.
- Reiseprogramm und Durchführung müssen nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer im Tätigkeitsbereich des Steuerpflichtigen abgestellt sein, sodass sie auf andere Teilnehmer keine Anziehungskraft ausüben.
- Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen nicht mehr Zeit in Anspruch nehmen, als während einer regelmäßigen betrieblichen Betätigung als Freizeit verwendet wird.

Der Steuerpflichtige hat anhand des Reiseprogrammes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, welche Tagesstunden an welchen Tagen beruflichen und privaten

Zwecken gedient haben. Eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten ist nicht ausreichend (VwGH 13.12.1988, [88/14/0002](#)). Aus der Gesamtdauer der Arbeitszeit kann ein durchschnittlicher Wert pro Tag errechnet werden; dies ermöglicht den Ausgleich von Minderzeiten einzelner Tage durch Mehrzeiten anderer Tage (VwGH 17.11.1992, [92/14/0150](#)).

Die allgemein interessierenden Programmpunkte (Privatzeiten) dürfen jeweils nicht mehr Raum einnehmen als jenen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; dabei ist von einer Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen. Privatzeiten an den Wochenenden bleiben außer Betracht, da diese auch während der Berufsausübung im Inland zur Verfügung stehen (VwGH 26.6.1990, [89/14/0106](#)).

An- und Abreisezeiten teilen das steuerliche Schicksal der Reise, sie sind aber nicht als Arbeitsstunden zu werten. Maßgebend ist die Gestaltung des Aufenthaltes ohne Berücksichtigung der Reisebewegungen (VwGH 10.5.1994, [93/14/0104](#)).

~~Finden bei einer siebentägigen Reise nur an dreieinhalb Tagen beruflich bedingte Besprechungen statt, liegt keine berufliche Veranlassung vor. Liegt keine Reise mit klar abgrenzbarem betrieblichem und privatem Reiseteil vor und~~ ist nach dem Reiseprogramm eine Arbeitszeit von achtzig Stunden während einer zweiwöchigen Reise nicht zu Stande gekommen, ist die Reise nicht absetzbar. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die durchschnittliche tägliche Arbeitszeit von acht Stunden im Beruf üblicherweise nur durch Einbeziehung von Abendstunden und Wochenendzeiten erreicht wird (VwGH 24.11.1993, [92/15/0099](#)).

Eine Reise, bei der die allgemeinen Programmpunkte nicht entscheidend in den Hintergrund treten (Mischprogramm), verweist die Reise in den privaten Lebensbereich. Entscheidend ist das zeitliche Ausmaß der allgemein interessierenden Programmpunkte zu jenen der ausschließlich beruflich veranlassten Aktivitäten (gemessen an der tatsächlichen Abwicklung der Reise). Eine Studienreise, die nicht erkennen lässt, was sie von den Reisen anderer kulturell interessierter Personen unterscheidet, ist nicht absetzbar (VwGH 9.10.1991, [88/13/0121](#); VwGH 28.3.2001, [2000/13/0194](#), betreffen Kosten für Fächerkursion in ein landwirtschaftlich attraktives Weinbaugebiet).

Stehen private Urlaubsmotive hinter der Reise, kann auch die Tatsache, dass einige der Programmpunkte an Samstagen oder Feiertagen liegen, nichts an der fehlenden betrieblichen Veranlassung ändern (VwGH 6.11.1990, [90/14/0176](#)).

Die Teilnahme an einem Kongress, verbunden mit sportlichen und allgemein interessierenden Aktivitäten, ist nicht absetzbar (VwGH 26.6.1990, [89/14/0125](#), betr. Schirechtskongress; VwGH 26.1.1993, [88/14/0108](#), betr. Sportärztewoche; VwGH 19.9.1973, [0579/72](#), betr. Kongress im Rahmen einer der fachlichen Weiterbildung und Erholungszwecken dienenden Kreuzfahrt). Auch die Unüblichkeit des gewählten Veranstaltungsortes in Bezug auf den Teilnehmerkreis und/oder das Programm ist Indiz für eine private Veranlassung.

~~Ist mit einer Geschäftsreise eine Erholungsreise verbunden, liegt keine betrieblich veranlasste Reise vor (VwGH 16.9.1986, 86/14/0019, betr. Betriebsbesichtigung auf einer Urlaubsreise). Gleiches gilt, wenn ein Urlaub vorangestellt oder angehängt wird (VwGH 3.5.1983, 82/14/0279), es sei denn, es handelt sich dabei nur um einen vernachlässigbaren Freizeittag; die auf diesen Tag entfallenden Kosten sind dann nicht abzugsfähig.~~

~~Ist die Reise nicht abzugsfähig, sind auch jene Reisekosten nicht absetzbar, die anteilig auf einen ausschließlich beruflichen Zwecken gewidmeten Reiseabschnitt entfallen (VwGH 3.5.1983, 82/14/0279).~~ **Ist eine Reise wegen einer untrennbarer Vermengung von betrieblicher und privater Veranlassungskomponente (Mischprogramm) nicht betrieblich veranlasst**, sind lediglich die Gebühren für die Teilnahme an Berufsveranstaltungen (Kongressen und ähnlichem) abzugsfähig (VwGH 19.09.1978, [2749/77](#)).

Aufwendungen für die Teilnahme der im Betrieb des Steuerpflichtigen angestellten Ehefrau an einer betrieblich veranlassten Reise sind, wenn sie nach Gegenstand und Umfang des Betriebes einer wirtschaftlich begründbaren, vernünftigen Disposition nicht entsprechen, keine Betriebsausgaben (VwGH 4.3.1980, [2334/79](#)). Die Mitnahme von nahen Angehörigen zu Fachkongressen etc wird, auch wenn ein Dienstverhältnis steuerlich anerkannt ist, idR nicht betrieblich veranlasst sein (VwGH 18.2.1980, [2829/77](#)).

~~Auslandsreisen in Begleitung der Familie sind der privaten Sphäre zuzurechnen, teilweise stattfindende Geschäftsbesprechungen ändern daran nichts (VwGH 11.10.1963, 0560/63).~~

Bei lehrgangsmäßig orientierten Studienreisen **kann** die Begleitung der Familie ein Indiz für **eine Privatreise sein** (VwGH 02.06.1992, [92/14/0043](#)). Die betriebliche Veranlassung der Mitreise eines nahen Angehörigen auf einer betrieblich veranlassten Reise ist nur dann zu bejahen, wenn der Steuerpflichtige unter den gleichen Bedingungen und mit demselben Aufwand auch einen familienfremden Arbeitnehmer auf seiner Reise mitgenommen hätte (VwGH 16.12.1998, [96/13/0046](#); VwGH 17.11.1992, [92/14/0150](#), VwGH 30.01.2001, [95/14/0042](#)). Liegt die Mitnahme der Ehegattin in der persönlichen Nahebeziehung begründet, sind die auf die Ehegattin entfallenden Kosten (50% der tatsächlichen Aufwendungen für den Steuerpflichtigen und seine Ehegattin) auszuscheiden, auch wenn der Preis des Einzelzimmers 80% der Kosten eines Doppelzimmers betragen sollte (VwGH 30.01.2001, [95/14/0042](#)).

Der ausschließliche berufliche Zweck einer von einem bildenden Künstler unternommenen Reise ist an der tatsächlich während der Reise ausgeübten Tätigkeit zu messen. Werden während der Reise zahlreiche bildnerische Werke mit Motiven der bereisten Länder oder Entwürfe, Skizzen oder Zeichnungen geschaffen, die später in entsprechenden Kunstwerken ihren Niederschlag finden bzw. auf Ausstellungen präsentiert werden, kann eine Abzugsfähigkeit der Reise gegeben sein (VwGH 03.02.1993, [91/13/0001](#); VwGH 21.07.1993, [91/13/0231](#)). Ein allgemeiner Einfluss der Reise auf die in der Heimat zu schaffenden Kunstwerke genügt nicht. Mitgebrachte Gegenstände (Masken) und Fotos schließen einen privaten Reisezweck nicht aus (VwGH 18.02.1999, [97/15/0092](#)).

Rz 3119 wird geändert (Judikatur):

Rz 3119

Die Berichtigung der Nutzungsdauer ist notwendig, wenn von vornherein von einer falschen Nutzungsdauer ausgegangen worden ist. Die Abweichung muss hierbei aber erheblich (jedenfalls 20%) sein.

Die AfA muss infolge der im Einkommensteuerrecht geltenden Periodenbesteuerung bei der Gewinn-/Überschussermittlung des Kalenderjahres geltend gemacht werden, in das sie wirtschaftlich gehört. Daher können unterbliebene Absetzungen nicht nachgeholt und zu hohe Absetzungen nicht

durch eine Minderung oder Aussetzung der Abschreibung in der Zukunft ausgeglichen werden (Nachholverbot; VwGH 31.05.2011, [2007/15/0015](#); 30.03.2011, [2008/13/0024](#)). Für eine steuerwirksame periodenrichtige AfA-Korrektur kommt mangels eines anderen Verfahrenstitels eine Berichtigung nach § 293c BAO in Betracht.

Rz 3120 entfällt.

Rz 3120

Derzeit frei

In Rz 3146 und 3148 entfällt die Rechtslage bis zur Veranlagung 2000 und der Satz:
„Rechtslage ab Veranlagung 2001“.

Rz 3370 wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 3370

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermitteln, können nach Maßgabe des § 14 Abs. 6 EStG 1988 Pensionsrückstellungen bilden.

Von [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) sind Pensionszusagen, die nicht auf Leistungen aus einem Arbeits- oder Werkvertrag zurückzuführen sind, nicht ausgeschlossen (VwGH 28.10.2008, [2008/15/0028](#), betreffend eine Pensionszusage für eine laufende Vertretungstätigkeit).

Folgende Rz 3371a wird eingefügt (AbgÄG 2011)

Rz 3371a

Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung:

Für Pensions- oder Leistungszusagen, die vor dem 1.1.2011 erteilt worden sind:

Es muss sich um eine

- **schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusage oder um eine**
- **direkte Leistungszusage im Sinne des Betriebspensionsgesetzes ([BPG](#)) jeweils in Rentenform handeln.**

Für Pensions- oder Leistungszusagen, die nach dem 31.12.2010 erteilt worden sind:

Es muss sich um eine

- **schriftliche und rechtsverbindliche Pensionszusage in Rentenform, die keine über [§ 8 und § 9 des Betriebspensionsgesetzes](#) hinausgehende Widerrufs-, Aussetzungs- und Einschränkungsklauseln enthält, oder um eine**
- **direkte Leistungszusage in Rentenform im Sinne [des Betriebspensionsgesetzes](#)**

handeln.

Nach Rz 3371a wird die Überschrift „8.6.2.1 Schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Zusagen“ geändert in:

8.6.2.1 Bis zum 31.12.2010 erteilte schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Zusagen in Rentenform

Rz 3372 wird geändert /(Klarstellung):

Rz 3372

Bis zum 31.12.2010 erteilte Pensionszusagen, die nicht dem [BPG](#) unterliegen, müssen schriftlich, rechtsverbindlich und unwiderruflich erfolgen (zB Zusagen an Vorstände, und zwar unabhängig davon, ob und in welchem Ausmaß eine Beteiligung besteht, Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer, die Einkünfte iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) erzielen, oder zB Zusagen an Personen mit anderen Einkünften aus selbständiger Arbeit).

Hinsichtlich der Gesellschafter einer Personengesellschaft und einer GmbH & Co KG wird auf Rz 5869 f verwiesen.

Die Änderung des § 14 Abs. 6 EStG 1988 durch das AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, bezieht sich nicht auf derartige Pensionszusagen. Die Beurteilung hat ausschließlich nach Maßgabe der Rz 3373 bis 3377 zu erfolgen.

Nach Rz 3377 wird folgende Überschrift „8.6.2.1a Ab dem 1.1.2011 erteilte Pensionszusagen in Rentenform“ und die Rz 3377a eingefügt (AbgÄG)

8.6.2.1a Ab dem 1.1.2011 erteilte Pensionszusagen in Rentenform

Rz 3377a

Auf Grund der Änderung des § 14 Abs. 6 EStG 1988 durch das AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, wurden die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung für nicht dem Betriebspensionsgesetz unterliegende Anwartschaftsberechtigte geändert: Für nach dem 31.12.2010 erteilte schriftliche und rechtsverbindliche Pensionszusagen in Rentenform kann (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) bzw. muss (§ 5 EStG 1988) eine Pensionsrückstellung gebildet werden, sofern die Pensionszusage keine über § 8 und § 9 des Betriebspensionsgesetzes hinausgehende Widerrufs-, Aussetzungs- und Einschränzungsklauseln enthält; Rz 3376 ist auf diese Pensionszusagen nicht (mehr) anzuwenden.

Gemäß § 8 Betriebspensionsgesetz kann eine Pensionszusage widerrufen werden, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistung eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte. § 9 Betriebspensionsgesetz sieht überdies die Möglichkeit vor, dass Leistungen eingeschränkt oder ausgesetzt werden.

In Bezug auf die Rückstellungsbildung ist für nach dem 31.12.2010 erteilte Leistungszusagen, die nicht dem Betriebspensionsgesetz unterliegen, der nach dem Betriebspensionsgesetz geforderte Standard maßgeblich.

Rz 3378 und 3379 gelten entsprechend.

Rz 3401a wird (nur) hinsichtlich des zweiten Absatzes geändert (AbgÄG 2011)

Rz 3401a

Erster Absatz unverändert

Anrechenbar sind nur Ansprüche aus solchen Rückdeckungsversicherungen, die in der gesonderten Abteilung des Deckungsstocks für Lebensversicherungen iSd § 20 Abs. 2 Z 1 VAG (klassischen Lebensversicherung) oder § 20 Abs. 2 Z 4a VAG (kapitalanlageorientierte Lebensversicherung) jeweils in Verbindung mit § 78 VAG geführt werden. Für eine Anrechnung geeignet sind daher solche Rückdeckungsversicherungen, die entsprechend den klassischen Lebensversicherungen oder kapitalanlageorientierten Lebensversicherungen veranlagen.

Rest der Rz unverändert.

Rz 3717 wird (nur) hinsichtlich des ersten Absatzes geändert wie folgt (Klarstellung):

Rz 3717

Im Falle des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens, unabhängig davon, ob ein Gewinn oder Verlust vorliegt, körperliche Wirtschaftsgüter, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt (ersatzbeschafft) werden (zwingende "Übertragung" des Freibetrages auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter). Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter nicht in Betracht (siehe aber Rz 3704a zur vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren). **Gebäudeanschaffungen oder -herstellungen (einschließlich Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude) kommen ab der Veranlagung 2010 als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter in Betracht.**

Rest der Rz unverändert.

Rz 3823a wird neu eingefügt (Klarstellung)

Rz 3823a

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 26,10 (30 - 13%)

Progressionseinkünfte nach GFB 60,90 (70 – 13%).

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 diesmal 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 89,60 (100 – 13% von 80).

Rz 3828 wird nur hinsichtlich des letzten Absatzes geändert (Klarstellung)

Rz 3828

...

Hinsichtlich der begünstigten Wertpapiere siehe Rz 3704. Die Rz 3703, Rz 3704 und Rz 3704a gelten für den Gewinnfreibetrag entsprechend. Zur Wertpapierersatzbeschaffung bei vorzeitiger Tilgung siehe Rz 3840. **Eine fondsgebundene Lebensversicherung stellt kein zur Deckung des Gewinnfreibetrages taugliches Wirtschaftsgut dar.**

Rz 3860i wird geändert (Klarstellung)

Rz 3860i

Der Förderung des Eigenkapitalzuwachses ist eine "Entförderung" bei späterem Eigenkapitalabbau zur Seite gestellt, indem bei Abbau der seinerzeit geförderten Eigenkapitalbildung eine Nachversteuerung einsetzt. Eigenkapitalabbau ist dabei die "Vorzeichenumkehrung" des Eigenkapitalanstiegs, also die Entnahmen abzüglich betriebsnotwendiger Einlagen übersteigen den Gewinn (**vor allfälliger Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages**). Eigenkapitalminderungen auf Grund von Verlusten werden dabei allerdings ausgeblendet. Dies deshalb, weil es sich dabei um keinen "willentlichen" Eigenkapitalabbau handelt. Somit kommt es nur insoweit zur Nachversteuerung, als der Kapitalabbau auf Entnahmen zurückzuführen ist.

... Rest der Rz unverändert.

Rz 3860t wird geändert (Klarstellung)

Rz 3860t

Gemäß [§ 124b Z 154 EStG 1988](#) kann die Begünstigung letztmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 angewendet werden. Abweichend von der regulären Nachversteuerungsregelung ([§ 11a Abs. 3 bis 6 EStG 1988](#)) kann bei der Veranlagung 2009 eine Nachversteuerung sämtlicher bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2008 begünstigt versteuerten Beträge, die noch nicht nachversteuert worden sind, erfolgen. In diesem Fall

- erfolgt die Nachversteuerung dieser Beträge mit einem einheitlichen Pauschalsatz von 10% und
- kann die Begünstigung des [§ 11a EStG 1988](#) bei der Veranlagung 2009 nicht mehr angewendet werden.

Im Hinblick darauf, dass die Begünstigung des [§ 11a EStG 1988](#) selbst betriebsbezogen konzipiert war, ist es zulässig, bei mehreren Betrieben (MU-Beteiligungen) nur hinsichtlich eines Betriebes (MU-Beteiligung) die pauschale Nachversteuerung für das Jahr 2009 in Anspruch zu nehmen.

Wird die pauschale Nachversteuerung sämtlicher nachversteuerungshängiger begünstigt besteueter Beträge mit 10% bei der Veranlagung 2009 in Anspruch genommen, kommt es zu keiner Nachversteuerung auf Grund eines Eigenkapitalabfalls im Jahr 2009.

Folgende Rz 4038b wird neu eingefügt (Salzburger Steuerdialog)

Rz 4038b

Ein Zinscap-Optionsschein ist ein Wertpapier, das dem Optionsberechtigten das Recht auf Auszahlung der Zinsdifferenz zwischen einem Referenzzinssatz und einem Basiszinssatz einräumt und - als Sicherungsinstrument eingesetzt - einem Kreditnehmer einen sicheren Kreditzinssatz garantiert. Wirtschaftlich werden gegen Zahlung des Optionsentgelts variable in fixe Zinsen umgewandelt.

Zinsen aus Anschaffungskrediten sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig. Ist ein Zinscap-Optionsschein auf einen

Anschaffungskredit hinsichtlich einer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führenden Einkunftsquelle bezogen, ist er dieser Einkunftsquelle zuzuordnen und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Einheit mit dem Kredit zu sehen. Demzufolge ist das Entgelt für das Sicherungsgeschäft der abzugsfähigen Einkunftsquellenfinanzierung zuzuordnen.

Eine andere Betrachtung wäre geboten, wenn ein Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle von vornherein nicht vorliegt oder ein solcher Zusammenhang durch die Veräußerung des Wertpapiers gelöst wird. In diesen Fällen wäre die Veräußerung im Rahmen des § 30 EStG 1988 bzw. - im Anwendungsbereich der durch das BBG 2011 und des AbgÄG 2011 erfolgten Änderung der Besteuerung von Kapitalvermögen – im Rahmen des § 27 Abs. 4 EStG 1988 (Einkünfte aus Derivaten) steuerlich zu beurteilen. Sollte ein Teil der Anschaffungskosten schon bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt worden sein, verbietet sich in analoger Anwendung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 eine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen. Dementsprechend sind die zu berücksichtigenden Anschaffungskosten bei Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 bzw. § 27 Abs. 4 EStG 1988 entsprechend zu kürzen.

§ 19 Abs. 3 EStG 1988 sieht die Verteilung von Fremdmittelkosten, die nicht bloß das laufende und das folgende Jahr betreffen, auf die Laufzeit vor. In Anwendung des § 19 Abs. 3 EStG 1988 sind die Kosten für den Zinscap-Optionsschein über die Laufzeit des Optionsscheines verteilt als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

11.3 Land- und Forstwirtschaft (Verordnung BGBl. II Nr. 258/2005 – [LuF PauschVO 2006](#) – für die Veranlagungsjahre 2006 bis 2010 bzw. BGBl. II Nr. 471/2010 idF BGBl. II Nr. 4/2011 – [LuF-PauschVO 2011](#) – für die Veranlagungsjahre 2011 bis 2015)

Rz 4140 bis Rz 4142 werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4140

Rechtslage bis 2010

Für nichtbuchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind zwei Arten der Gewinnermittlung vorgesehen:

- Vollpauschalierung: land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert bis einschließlich 65.500 €.
- Teilpauschalierung:
 - bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz oder
 - bei einem land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert zwischen mehr als 65.500 € und 150 000 € oder
 - bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 11.000 € (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft).

Rechtslage ab 2011

Für nichtbuchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind zwei Arten der Gewinnermittlung vorgesehen:

- **Vollpauschalierung: land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert bis einschließlich 100.000 Euro.**
- **Teilpauschalierung:**
 - **bei einem Einheitswert von mehr als 100.000 Euro und nicht mehr als 150.000 Euro oder**
 - **bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz oder**
 - **bei einem Einheitswert bis einschließlich 100.000 Euro und Ausübung der Teilpauschalierungsoption gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011 oder**

- bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 11.000 Euro (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft).

Rz 4141

Rechtslage 2001 bis 2005

~~§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Es ist dabei nur die Anwendung der Verordnung auf einen gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Zwecke einer Berechnung der Einkommensteuer gemäß § 33 Einkommensteuergesetz 1988 zulässig. Eine Anwendung bloß auf einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.~~

~~(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtung ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.~~

~~(3) Hinsichtlich eines Überschreitens und Unterschreitens der Einheitswertgrenze von 65 500 Euro gilt § 125 Abs. 3 und 4 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung sinngemäß.~~

Rechtslage 2006 bis 2010 ([LuF PauschVO 2006](#))

§ 1. (1) Der Gewinn ... (bisheriger Text aus LuF PauschVO 2006 bleibt unverändert)

Rechtslage ab 2011

§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen, Zukäufe und zur Nutzung übernommenen Flächen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen, Verkäufe und zur Nutzung überlassenen Flächen. Für die Ermittlung der

Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtungen, der Zu- und Verkäufe bzw. der zur Nutzung übernommenen und überlassenen Flächen sind hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.

(3) Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen, zur Nutzung übernommene Flächen oder unentgeltliche Erwerbe von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 bzw. die weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar überschritten, so sind ab Beginn des Folgejahres die §§ 8 bis 12 bzw. § 3 Abs. 2 bzw. § 4 Abs. 2 anzuwenden. Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Verkäufe, Verpachtungen, zur Nutzung überlassene Flächen oder unentgeltliche Übertragungen von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 bzw. die weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar unterschritten, so sind ab Beginn des Folgejahres die §§ 8 bis 12 bzw. § 3 Abs. 2 bzw. § 4 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung sinngemäß anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde.

Die LuF PauschVO 2006 bzw. die LuF-PauschVO 2011 kann entweder nur zur Gänze oder überhaupt nicht angewendet werden. Wird zB der Gewinn aus Forstwirtschaft mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, so kann auch der Gewinn aus Landwirtschaft nur mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden. Eine Mischung zwischen Pauschalierung (Voll- oder Teilpauschalierung) und vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ist ab 2001 nicht mehr möglich.

Bei Über- oder Unterschreiten der maßgeblichen Einheitswertgrenzen ist die bisherige Pauschalierung jedenfalls noch zwei weitere Jahre angewendet werden konnte (analoge Anwendung des § 125 Abs. 3 und 4 BAO), ist ab der Veranlagung 2006 bereits ab dem Folgejahr die Teilpauschalierung anzuwenden, wenn durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen, zur Nutzung übernommene Flächen oder unentgeltliche Erwerbe der für die Vollpauschalierung maßgebende Einheitswert (Gesamteinheitswert von 100.000 Euro bzw. 65.500 Euro bis 2010** oder 11.000 Euro Forst-Teileinheitswert) am 31. Dezember eines Jahres überschritten wird. Solange der Steuerpflichtige hinsichtlich der**

zugekauften bzw. unentgeltlich erworbenen Flächen zum 31. Dezember des jeweiligen Veranlagungsjahres noch über keinen eigenen Einheitswertbescheid verfügt, sind zur Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes - wie bei Zupachtungen - die eigenen Hektarsätze heranzuziehen.

Rz 4141a

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb unterjährig im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge erworben oder zugepachtet, ist für die Beurteilung der Frage, welche Pauschalierungsmethode durch den Betriebserwerber anzuwenden ist, der Einheitswert der übertragenen land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen zum vorangegangenen 31.12. maßgeblich. Beträgt der bescheidmäßig festgestellte Gesamteinheitswert über **100.000 Euro (bis 2010 65.500 Euro)** oder der bescheidmäßig festgestellte Forst-Teileinheitswert über 11.000 Euro, ist bereits für das Jahr der Betriebsübertragung der Gewinn mittels Teilpauschalierung zu ermitteln (siehe [§ 191 Abs. 4 BAO](#)).

Entsprechendes gilt im Fall der Bilanzierung des Rechtsvorgängers. Sollte der Erwerber bereits einen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr führen, kann für diesen Betrieb im Jahr des unterjährigen Betriebserwerbs die Gewinnermittlung fortgeführt werden.

Rz 4142

Der maßgebliche Einheitswert ergibt sich aus Eigenbesitz plus Zupachtungen **und zur Nutzung übernommene Flächen** minus Verpachtungen **und zur Nutzung überlassener Flächen**. Bei Zupachtungen **und zur Nutzung übernommenen Flächen** ist der ha-Satz des Pächters maßgebend. Stellen landwirtschaftlich genutzte Flächen bewertungsrechtlich Grundvermögen dar, sind sie mit dem Wert, der sich aus der Multiplikation der Fläche mit dem ha-Satz des jeweiligen Betriebszweiges ergibt, dem Einheitswert hinzuzurechnen.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Zurechnung **von An- und Verkäufen, Zu- oder Verpachtungen und Nutzungsübernahmen und -überlassungen** stellt die Verordnung klar, dass es nicht auf einen bestimmten Zeitpunkt, sondern auf die Bewirtschaftung während des Veranlagungszeitraumes ankommt. Im Zweifel kann daher die Regel "Wer die

Ernte hat, der hat die Zurechnung" gelten. Ist im maßgeblichen Einheitswertbescheid des Pächters für die betreffende Vermögensunterart (Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau) kein Hektarsatz ausgewiesen, ist der entsprechende im Einheitswertbescheid des Verpächters ausgewiesene Hektarsatz anzuwenden. Diesen Hektarsatz hat das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen.

~~Auf unterjährige Grundstückskäufe und verkäufe ist diese Regel sinngemäß anzuwenden.~~

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.2 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

11.3.2 Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)

Rz 4147 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4147

~~Rechtslage 2001 bis 2005~~

~~§ 2. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 65.500 Euro kann der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) ermittelt werden (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen oder die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage nicht gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz ermittelt wird.~~

~~Der Durchschnittssatz beträgt, wenn der land- und forstwirtschaftliche Betrieb einen maßgebenden Einheitswert aufweist~~

bis 15.000 Euro	37%
über 15.000 bis 36.500 Euro	41%
über 36.500 bis 65.500 Euro	45%.

~~(2) Wird der Grundbetrag von Alpen von einem gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 lit. a des Bewertungsgesetzes 1955 gesondert festgestellten Vergleichswert abgeleitet, ist der Durchschnittssatz bei Veranlagungen mit 70% der sich aus Abs. 1 ergebenden Sätze anzusetzen.~~

~~(3) Der Gewinn aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues ist gemäß § 6 Abs. 1 und 3 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.~~

Rechtslage 2006 bis 2010 ([LuF PauschVO 2006](#))

§ 2. (1) Bei einem Einheitswert ... (bisheriger Text aus LuF PauschVO 2006 bleibt unverändert)

Rechtslage ab 2011

§ 2. (1) Bei einem maßgebenden Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 100.000 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen. Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ausgeübt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.

(2) Wird der Grundbetrag von Alpen von einem gemäß § 39 Abs. 2 Z 1 lit. a des Bewertungsgesetzes 1955 gesondert festgestellten Vergleichswert abgeleitet, ist der Durchschnittssatz mit 70% des sich aus Abs. 1 ergebenden Satzes anzusetzen.

Rz 4148 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4148

Grundsätzlich ist der **Land- und Forstwirt** bis zu einem Gesamteinheitswert von **100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)** hinsichtlich seiner Einkünfte aus der **Land- und Forstwirtschaft** vollpauschaliert. Es besteht **allerdings die Möglichkeit, gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011 in die Teilpauschalierung zu optieren (siehe Rz 4148a).** Bis zur Veranlagung 2010 besteht kein Wahlrecht zwischen Voll- und Teilpauschalierung (VwGH 28.10.2009, [2005/15/0019](#)).

Die Teilpauschalierung ist hinsichtlich des gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verpflichtend, wenn die sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz oder die Teilpauschalierungsoption ausgeübt wird oder der maßgebende Einheitswert mehr als 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) und nicht mehr als 150.000 Euro beträgt (vgl. § 8 Abs. 1 der LuF-PauschVO 2011).

Rz 4148a wird neu eingefügt ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4148a

Ab der Veranlagung 2011 besteht die Möglichkeit, auch bei einem Einheitswert bis 100.000 Euro ohne Ausübung der großen Beitragsgrundlagenoption nach § 23 Abs. 1a BSVG in die Teilpauschalierung zu optieren. Die Option ist nur für den gesamten Betrieb möglich und kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer- bzw. Feststellungsbescheides ausgeübt werden. Wird die Teilpauschalierungsoption ausgeübt, besteht eine Bindung an diese Option für die folgenden fünf Kalenderjahre, eine Rückkehr zur Vollpauschalierung ist erst nach Ende des Bindungszeitraumes zulässig. Eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder eine freiwillige Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist aber immer möglich, wobei in diesen Fällen eine Rückkehr zur Pauschalierung erst nach Ablauf von 5 Jahren möglich ist.

Rz 4150 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4150

Rechtslage 2001 bis 2005

~~§ 3. (1) Der Gewinn aus Forstwirtschaft ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln, wenn auf die forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen ein Teileinheitswert, der im Sinne der Bestimmung des § 125 Abs. 3 und 4 der Bundesabgabenordnung, BGBL. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung zu ermitteln ist, von mehr als 11.000 Euro entfällt. Liegt dieser (Teil)einheitswert unter 11.000 Euro, ist der Gewinn mit einem Durchschnittssatz von 50 % des auf die forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen entfallenden Teiles des Einheitswertes zu berechnen. Der Durchschnittssatz ermäßigt sich bei einem forstwirtschaftlichen (Teil)einheitswert unter 7.500 Euro auf 40%.~~

~~(2) Übersteigt der forstwirtschaftliche Einheitswert im Sinne des Abs. 1 den Betrag von 11.000 Euro, sind pauschale Betriebsausgaben abzuziehen. Diese sind von der dem Einheitswert gemäß § 44 in Verbindung mit § 46 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 ergangenen Verordnung zugrunde gelegten durchschnittlichen Minderungszahl (Lärche und Fichte Bonität 7) oder Wertziffer abhängig und betragen:~~

~~1. Bei Selbstschlägerung:~~

~~a. 70 % der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder einer Wertziffer von 11 bis 20~~

~~b. 60 % der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder einer Wertziffer von 6 bis 10~~

~~c. 50 % der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder einer Wertziffer von 0 bis 5~~

2. Bei Holzverkäufen am Stock:

~~a. 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder einer Wertziffer von 10 bis 20~~

~~b. 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder einer Wertziffer von 0 bis 9~~

~~Liegt dem Einheitswert einer forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche keine Minderungszahl oder Wertziffer zugrunde, ist vom Finanzamt eine fiktive Minderungszahl oder Wertziffer zu ermitteln.~~

~~(3) Bei der Berechnung des Gewinnes aus Forstwirtschaft ist der als forstwirtschaftlich anzusehende Teil des Einheitswertes bei der Berechnung des Grundbetrages (§ 2) auszuscheiden.~~

Rechtslage ab 2006

§ 3. (1) Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als 11.000 Euro, ist der Gewinn aus Forstwirtschaft mit dem Durchschnittssteuersatz gemäß § 2 erfasst.

(2) Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11.000 Euro, sind von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen. Diese sind von der dem forstwirtschaftlichen (Teil)Einheitswert zugrunde liegenden Minderungszahl für Fichte und Lärche der Bonität 7 bzw. Wertziffer abhängig und betragen:

1. Bei Selbstschlägerung:

a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder einer Wertziffer von 11 bis 20,

b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder einer Wertziffer von 6 bis 10,

c) 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 5.

2. Bei Holzverkäufen am Stock:

a) 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder einer Wertziffer von 10 bis 20,

b) 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 9.

~~Liegt dem Einheitswert einer forstwirtschaftlich genutzten Grundfläche keine Minderungszahl oder Wertziffer zugrunde, ist vom Finanzamt eine fiktive Minderungszahl oder Wertziffer zu ermitteln.~~

~~(3) Der als forstwirtschaftlich anzusehende Teil des Einheitswertes ist bei der Berechnung des Grundbetrages (§ 2) auszuscheiden, sofern er mehr als 11.000 Euro beträgt.~~

Rz 4153 und Rz 4154 werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4153

Rechtslage 2001 bis 2005

~~Der Gewinn wird mit 50% vom forstwirtschaftlichen Einheitswert ermittelt. Bei einem Försteinheitswert von unter 7.500 Euro wird der Gewinn mit 40% vom Försteinheitswert ermittelt.~~

Rechtslage ab 2006

Der Gewinn wird mit 39% vom forstwirtschaftlichen Einheitswert ermittelt, sofern der Gesamteinheitswert nicht mehr als **100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)** beträgt **oder die Teilpauschalierungsoption (siehe Rz 4148a) oder die Beitragsgrundlagenoption (§ 23 Abs. 1a BSVG) ausgeübt wurde. In dem pauschal ermittelten Gewinn ist auch der Eigenverbrauch enthalten.**

Rz 4154

Der Gewinn ist durch Abzug folgender pauschaler Betriebsausgaben von den tatsächlichen Betriebseinnahmen zu ermitteln:

- Bei Selbstschlägerung:
 - a. 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder einer Wertziffer von 11 bis 20
 - b. 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder einer Wertziffer von 6 bis 10
 - c. 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 5
- Bei Holzverkäufen am Stock:
 - a. 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder einer Wertziffer von 10 bis 20
 - b. 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder einer Wertziffer von 1 bis 9

Maßgeblich ist die in den Berechnungsgrundlagen des jeweils gültigen Einheitswertbescheides enthaltene Minderungszahl oder Wertziffer.

Bei Kleinstwäldern bis 10 ha Größe wird seitens der Bewertungsstelle der Finanzämter grundsätzlich keine Wertziffer ermittelt. Liegt der Gesamteinheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes über **100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)** oder wird von der Möglichkeit der Teilpauschalierungsoption Gebrauch gemacht, so wird bei Bedarf (**zB bei Ausübung der Teilpauschalierungsoption ab 2011**) vom Finanzamt eine fiktive Wertziffer ermittelt. **Es bestehen allerdings keine Bedenken, die pauschalen Betriebsausgaben wie folgt zu ermitteln:**

Der Wirtschaftswald im Kleinstwald (bis 10 ha Waldfläche) wird je nach den Gelände- und Bringungsverhältnissen (GBV) in Bringungslagen eingestuft, wobei die Bringungslage 1 für günstige GBV, die Bringungslage 2 für mittlere GBV und die Bringungslage 3 für schlechte GBV steht.

Nimmt ein pauschalierter Land- und Forstwirt die Teilpauschalierungsoption gemäß [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011](#) in Anspruch oder wird die sozialversicherungsrechtliche Teilpauschalierungsoption ([§ 23 Abs. 1a BSVG](#)) ausgeübt, können für den Kleinstwald folgende pauschale Betriebsausgaben angesetzt werden:

- **Bei Selbstschägerung:**
 - a. **70% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 3**
 - b. **60% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 2**
 - c. **50% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 1**
- **Bei Holzverkäufen am Stock:**
 - a. **30% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 3**
 - b. **20% der Betriebseinnahmen bei den Bringungslage 1 und 2.**

Ein Eigenverbrauch von Holz ist als Betriebseinnahme anzusetzen.

Rz 4156 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4156

~~Rechtslage ab 1. Jänner 2001~~

Die gesonderte Gewinnermittlung hat im Rahmen von Landwirtschaftsbetrieben bis **100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)** Einheitswert (Vollpauschalierung) zu unterbleiben, wenn die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar nicht übersteigt. In diesem Fall erfolgt lediglich eine Ableitung des Gewinnes aus dem Einheitswert wie bei einer Vollpauschalierung eines landwirtschaftlichen Betriebes. Der jeweilige Durchschnittssatz ist auf den gesamten Einheitswert des Betriebes (inklusive Weinbau) anzuwenden. Wenn ein Buschenschank oder ein Bouteillenweinverkauf (Verkauf von Wein in Flaschen zu 0,75 Liter und weniger) betrieben wird, ist aber stets - somit auch bei unter 60 Ar weinbaulich genutzter Fläche - eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung notwendig.

Näheres zum Wein- und Mostbuschenschank siehe Rz 4231 ff.

In Rz 4160 entfällt der Satz „**Rechtslage ab 1. Jänner 2001**“.

Rz 4162 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4162

Werden für die Neuauspflanzung von Weingärten Förderungen gewährt, handelt es sich um gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) steuerfreie Einnahmen. Die **pauschalen Betriebsausgaben (70% der Einnahmen, mindestens jedoch 4.400 Euro/ha der weinbaulich genutzten Fläche)** sind in den nächsten zehn Jahren jeweils um 1/10 der erhaltenen Förderungszahlungen zu kürzen.

Rz 4165 und Rz 4165a werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4165

~~Rechtslage ab 1. Jänner 2001~~

Diese Gewinnermittlung ist nur für Gärtnerei- und Baumschulbetriebe mit einem Einheitswert bis **100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)** anzuwenden, wenn ausschließlich eigene Erzeugnisse an Wiederverkäufer geliefert werden bzw. die Einnahmen aus anderen Lieferungen (Lieferung von zugekaufter Handelsware oder Lieferungen an Letztverbraucher) und aus Leistungen (zB Schneiden und Spritzen von Pflanzen, Verleih von Dekorationspflanzen, Gartengestaltungsarbeiten, Friedhofsarbeiten) sowie aus gärtnerischem Nebenerwerb nicht mehr als 1.500 Euro betragen. Nicht in diese Grenze sind Anlagenverkäufe einzubeziehen.

Rz 4165a

Der Gewinn aus Imkerei wird bei vollpauschalierten Landwirten (Gesamteinheitswert bis **100.000 Euro; bis 2010: 65.500 Euro**) durch Anwendung **des landwirtschaftlichen Gewinnprozentsatzes von 39%** (siehe Rz 4147, ab 2006: 39%) auf den Einheitswert für Bienenzucht ermittelt. Da für Imkereien erst ab einem Bestand von 40 Ertragsvölkern ein Einheitswert festgesetzt wird, bleibt die Imkerei bei einer geringeren Anzahl von Bienenvölkern im Rahmen der Vollpauschalierung außer Ansatz. Ab einem Bestand von 40 Ertragsvölkern wird ein Einheitswert festgesetzt, der im Rahmen der Vollpauschalierung zu berücksichtigen ist.

Bei teilpauschalierten Landwirten (Gesamteinheitswert über **100.000 Euro; bis 2010: 65.500 Euro**) sind die Einnahmen aus der Imkerei unabhängig von der Anzahl der Bienenvölker aufzuzeichnen und davon 70% pauschale Betriebsausgaben in Abzug zu bringen (siehe Rz 4166). Zur Einheitsbewertung siehe auch Rz 5123.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.3 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

11.3.3 Gewinnermittlung bei einem EW von mehr als 100.000 Euro sowie bei Ausübung der Teilpauschalierungsoption (§ 2 Abs. 3 der VO) oder bei Ermittlung der sv-rechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a BSVG (§§ 8 bis 12 der Verordnung)

Rz 4166 und Rz 4166a werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4166

Rechtslage ab 2001 bis 2005

~~Einnahmen-Ausgaben-Rechnung~~

~~§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.500 Euro oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz (Beitragsgrundlagenoption) ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.~~

~~(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit sie nicht in den §§ 9 bis 12 abweichend geregelt sind, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.~~

~~Forstwirtschaft~~

~~§ 9. Die Betriebsausgaben aus Forstwirtschaft sind unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 3 Abs. 2 zu berechnen.~~

~~Weinbau~~

~~§ 10. Die Betriebsausgaben aus Weinbau (z.B. Wein, Weintrauben, Maische, Traubensaft, Traubenmost und Sturm sowie alkoholfreie Getränke und Speisen im Rahmen des Buschenschankes) sind unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 4 Abs. 2 zu berechnen.~~

~~Gartenbau~~

~~§ 11. Die Betriebsausgaben aus Gartenbau (§ 49 Bewertungsgesetz 1955) sind unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmungen des § 5 Abs. 2 zu berechnen.~~

~~Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb und Be- oder Verarbeitung~~

~~§ 12. Für die Gewinnermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, der Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues gilt § 6 sinngemäß.~~

~~Die Ausführungen zur Rechtslage ab 2006 gelten in gleicher Weise.~~

Rechtslage ab **2006 bis 2010** ([LuF PauschVO 2006](#))

§ 8. (1) Bei einem Einheitswert ... (bisheriger Text aus LuF PauschVO 2006 bleibt unverändert)

Rechtslage ab 2011

§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 100.000 Euro, bei Ausübung der Option gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung oder bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des

Bauernsozialversicherungsgesetzes ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Forstwirtschaft

§ 9. Die Betriebsausgaben aus Forstwirtschaft sind unter sinngemäßer Anwendung des § 3 Abs. 2 zu berechnen.

Weinbau und Buschenschank im Rahmen des Obstbaues

§ 10. (1) Die Betriebsausgaben aus Weinbau (zB Wein, Weintrauben, Maische, Traubensaft, Traubenmost und Sturm sowie alkoholfreie Getränke und Speisen im Rahmen des Buschenschankes) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 2 zu berechnen.

(2) Die Betriebsausgaben aus Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 5 zu berechnen.

Gartenbau

§ 11. Die Betriebsausgaben aus Gartenbau (§ 49 Bewertungsgesetz 1955) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 5 Abs. 2 zu berechnen.

Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung und Almausschank

§ 12. Für die Gewinnermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, der Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Almausschank gilt § 6 sinngemäß.

Macht der Land- und Forstwirt von der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz, BGBl. Nr. 559/1978 in der geltenden Fassung, Gebrauch, beantragt er also an Stelle des vom Einheitswert abgeleiteten Versicherungswertes die gemäß Einkommensteuerveranlagung festgestellten Einkünfte als Grundlage seiner Sozialversicherungsbeiträge heranzuziehen, darf er auch seinen steuerlichen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nur durch Bilanzierung, vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder durch Teilpauschalierung (§§ 8 bis 12 LuF-PauschVO 2011) ermitteln. Eine Vollpauschalierung ist in einem solchen Fall auch bei einem Gesamteinheitswert von weniger als **100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)** unzulässig. Allerdings können land- und forstwirtschaftliche Betriebe bis 65.500 Euro Gesamteinheitswert eine Teilpauschalierung in Anspruch nehmen, die sonst nur für nicht

buchführungspflichtige land- und forstwirtschaftliche Betriebe über 65.500 Euro Gesamteinheitswert zur Anwendung gelangt.

Die Optionserklärung gemäß [§ 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz](#) ist in jedem Fall nicht beim Finanzamt, sondern ausschließlich bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern abzugeben.

**Zur Teilpauschalierungsoption nach [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011](#) siehe
Rz 4148a.**

Rz 4166a

Die Teilpauschalierung ist nach der Bruttomethode ausgestaltet: Der pauschale Betriebsausgabensatz errechnet sich durch Anwendung des Durchschnittssatzes von 70% auf die Betriebseinnahmen einschließlich der Umsatzsteuer. Im Rahmen der Bruttomethode sind Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt Betriebsausgaben und Umsatzsteuererstattungen seitens des Finanzamtes Betriebseinnahmen. Da die Betriebsausgabenpauschalierung den Charakter der Brutto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht verändert, sind Umsatzsteuererstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer und geschuldeter Umsatzsteuer) auch bei Inanspruchnahme der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Weg der Teilpauschalierung als Betriebseinnahmen zu erfassen; sie erhöhen damit auch wieder im Ausmaß von 70% das Betriebsausgabenpauschale. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf.

Rz 4167 bis Rz 4173 werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4167

Die Betriebsausgaben für den Bereich der Landwirtschaft, den Gartenbau, den Mostbuschenschank, und für die Be- und/oder Verarbeitung **und den Almausschank** sind pauschal mit 70% zu berücksichtigen.

Rz 4168

Rechtslage bis 31.12.2005

Die Einkünfte aus dem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb sind hingegen stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Eine pauschale Ermittlung der Betriebsausgaben ist nicht möglich. Werden die Betriebsausgaben nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht, sind sie gemäß § 184 BAO zu schätzen. Die Einnahmen aus einer Privatzimmervermietung sind bei der Teilpauschalierung auch dann zu erfassen, wenn sich das Ausmaß der Privatzimmervermietung auf nicht mehr als fünf Fremdenbetten erstreckt.

Rechtslage ab 1.1.2006

Zur Ermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb siehe Rz 4201 ff, Rz 4193 und Rz 4193a.

Rz 4169

Rechtslage ab 1. Jänner 2001

Der Gewinn aus Forstwirtschaft ist unabhängig von der Höhe des forstwirtschaftlichen Einheitswertes stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Als Betriebsausgaben sind jedoch diejenigen Pauschalsätze heranzuziehen, die auch bei Betrieben mit einem Gesamteinheitswert bis **100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro)** und einem forstwirtschaftlichen Einheitswert über 11.000 Euro gelten (Teilpauschalierung).

Rz 4170

Rechtslage ab 1. Jänner 2001

Der Gewinn aus Gartenbau, und Weinbau **und Mostbuschenschank** ist ebenfalls immer durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei als pauschale Betriebsausgaben jene Sätze heranzuziehen sind, die auch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Einheitswert bis **100.000 Euro** gelten (**bis 2010: 65.500 Euro**). Eine flächenabhängige Pauschalierung beim Gartenbau bzw. eine vom Einheitswert abgeleitete Pauschalierung beim Weinbau unter 60 Ar ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Gesamteinheitswert über **100.000 Euro (bis 2010 65.500 Euro)** nicht möglich.

Rz 4171

(4) Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von [Artikel 295 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006, Nr. 2006/112/EG, ABI, Nr. L 347](#), in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.

Rz 4172

Grundsätzlich werden mit der Pauschalierung die laufenden Einnahmen und die laufenden Ausgaben abgegolten. Davon sind die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge betroffen, die auch von [Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG](#) erfasst sind.

Im [Anhang VII der Richtlinie 2006/112/EG](#) werden die Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung und im [Anhang VIII](#) die landwirtschaftlichen Dienstleistungen aufgezählt (**siehe Rz 4173**).

Rz 4173

[Anhang VII der Richtlinie 2006/112/EG:](#)

- 1. Anbau:**
 - a. Ackerbau im Allgemeinen, einschließlich Weinbau;**
 - b. Obstbau (einschließlich Olivenanbau) und Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzengartenbau, auch unter Glas;**
 - c. Anbau von Pilzen und Gewürzen, Erzeugung von Saat- und Pflanzgut;**
 - d. Betrieb von Baumschulen.**
- 2. Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung:**
 - a. Viehzucht und -haltung;**
 - b. Geflügelzucht und -haltung;**
 - c. Kaninchenzucht und -haltung;**
 - d. Imkerei;**
 - e. Seidenraupenzucht;**
 - f. Schneckenzucht.**
- 3. Forstwirtschaft.**
- 4. Fischwirtschaft:**
 - a. Süßwasserfischerei;**
 - b. Fischzucht;**

- c. Muschelzucht, Austernzucht und Zucht anderer Weich- und Krebstiere;*
- d. Froschzucht.*

Anhang VIII der Richtlinie 2006/112/EG (beispielhaft): Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese- und Einsammelarbeiten, einschließlich Säen und Pflanzen; Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse; Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse; Hüten, Zucht und Mästen von Vieh; Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken; technische Hilfe; Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen; Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen; Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen.

Rz 4178 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4178 - Enteignungen

- Enteignungszahlungen, soweit sie nicht den nackten Grund und Boden oder den Ertrag des laufenden Jahres betreffen (**siehe jedoch Rz 4175**),
- Entschädigungen für den durch die Enteignung entstandenen Überhang an Gebäuden und Maschinen,
- Abgeltung für nachteilige wirtschaftliche Folgen (keine Aufrechnung mit Umbaukosten oder Umstellungskosten).

Rz 4185 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4185 - Jagdpachterlöse, Wildabschüsse

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

Die Einkünfte aus den Wildabschüssen (Einnahmen abzüglich der tatsächlich angefallenen Ausgaben für den vergebenen Abschuss, zB anteilige Wildfütterungskosten, anteilige Kosten

für die Errichtung von Hochsitzen und Kanzeln) sind **ebenfalls** gesondert anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, die anteiligen Ausgaben mit 30% der Einnahmen aus dem Wildabschuss zu schätzen und die Einkünfte aus den Wildabschüssen mit 70% der Einnahmen anzusetzen.

In Rz 4193 entfällt der Satz „**Fassung ab 2006**“.

Rz 4194 und 4195 werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4194

Rechtslage bis 2010

(5) Abweichend von ... (Text des bisherigen ersten Absatzes unverändert)

Rechtslage ab 2011

(5) Abweichend von den Abs. 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 250 000 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet. Dies gilt abweichend von Abs. 1 auch für Betriebe, für die der Gewinn durch Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.

Rz 4195

Bis zur Veranlagung 2010

Werden forstwirtschaftlich genutzte Flächen veräußert, hat auch der pauschalierte Land-und Forstwirt den Gewinn aus dieser Veräußerung neben dem (pauschal ermittelten) laufenden Gewinn anzusetzen. Bis zu einem Veräußerungserlös von 220.000 Euro im Einzelfall kann der Gewinn aus dem Veräußerungsgeschäft mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses pauschal ermittelt werden. Bei darüber hinausgehenden Veräußerungserlösen ist eine pauschale Gewinnermittlung nicht zulässig.

Das Recht des Steuerpflichtigen, einen vom pauschal ermittelten Veräußerungsgewinn abweichenden Veräußerungsgewinn nachzuweisen, bleibt unberührt. Ein vorgelegtes Gutachten als Nachweis unterliegt der behördlichen Beweiswürdigung. Mit den 35% sind auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten.

Ab der Veranlagung 2011

Werden forstwirtschaftlich genutzte Flächen veräußert, hat auch der pauschalierte Land- und Forstwirt den Gewinn aus dieser Veräußerung neben dem (pauschal ermittelten) laufenden Gewinn anzusetzen. Bis zu einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Veräußerungserlös von 250.000 Euro (siehe Rz 4195a) kann der Gewinn aus diesen Veräußerungsgeschäften mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses pauschal ermittelt werden. Bei einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Gesamtveräußerungserlös von mehr als 250.000 Euro ist eine pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes insgesamt nicht zulässig.

Das Recht des Steuerpflichtigen, einen vom pauschal ermittelten Veräußerungsgewinn abweichenden Veräußerungsgewinn nachzuweisen, bleibt unberührt. Ein vorgelegtes Gutachten als Nachweis unterliegt der behördlichen Beweiswürdigung. Mit den 35% sind auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten.

Beispiel:

Veräußerung von 5 ha Forstflächen um 100.000 Euro

Variante 1: Ansatz mit 35% von 100.000 Euro = 35.000 Euro

Variante 2: Einholung eines Sachverständigen-Gutachtens zur Ermittlung der auf die einzelnen veräußerten Wirtschaftsgüter entfallenden Teile des Veräußerungserlöses.

Die pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen gemäß § 1 Abs. 5 der LuF-PauschVO 2011 ist auch dann zulässig, wenn der Gewinn des Betriebes mittels Buchführung nach

§ 4 Abs. 1 EStG 1988 oder mittels vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.

Rz 4195a wird neu eingefügt ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4195a

Für die Beurteilung des Überschreitens der Grenze von 250.000 Euro im Kalenderjahr kommt es auf die vereinbarten Kaufpreise aus Verpflichtungsgeschäften des jeweiligen Jahres an. Der Zufluss des Veräußerungserlöses ist für diese Frage unbeachtlich.

Bei einer Veräußerung von Forstflächen gegen Ratenzahlung ist daher für die Beurteilung, ob die 250.000 Euro-Grenze im Kalenderjahr überschritten wurde, der Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäftes heranzuziehen; der Zeitpunkt des Zuflusses der Raten ist unbeachtlich.

Fließen über einen mehrjährigen Zeitraum Kaufpreisraten auf Grund einer unter § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011 fallenden Veräußerung von Forstflächen zu, ist der Gewinn mit 35% der auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Ratenzahlung anzusetzen. Im Fall der Bilanzierung ist der pauschale Gewinn im Jahr der Entstehung der Forderung auf den Veräußerungserlös zu erfassen.

Rz 4197 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4197

Macht der Forstwirt von der 35%-Gewinnpauschalierung nicht Gebrauch, liegen aber Anschaffungskosten vor, die den veräußerten Forstflächen zuordenbar sind, sind sie vom Veräußerungserlös (neben den anteiligen Veräußerungskosten) in Abzug zu bringen. Sind keine Anschaffungskosten gegeben, weil der Forst unentgeltlich vom Vorgänger (zumeist Generationen hindurch) erworben wurde, sind die historischen Anschaffungskosten zu schätzen. Es bestehen keine Bedenken, wenn die historischen Anschaffungskosten in Höhe des (auf die entsprechenden Flächen anteilig entfallenden) Einheitswertes zum 1. Jänner

1989 geschätzt werden (siehe auch Rz 5082 ff). Wurde vom Wahlrecht der Aktivierung des höheren Teilwertes für das stehende Holz nicht Gebrauch gemacht ([§ 4 Abs. 8 EStG 1988](#)), dürfen vom Veräußerungserlös keine Wiederaufforstungskosten in Abzug gebracht werden (VwGH 19.6.2002, [99/15/0264](#)).

Wird der Veräußerungserlös ratenweise vereinnahmt, bestehen im Rahmen der Pauschalierung infolge des Verlustausgleichsverbotes folgende Möglichkeiten der Einkünfteermittlung:

- **Variante 1 – Erfassung des gesamten Buchwertabganges im Zeitpunkt der Veräußerung;**
- **Variante 2 – Erfassung des Buchwertabganges nach Maßgabe des Zufließens der Raten (Merkposten, siehe auch Rz 3888).**

Rz 4201 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4201

Rechtslage ab 2002

~~§ 6 (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaus ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei der Ermittlung des Grundbetrages (§ 2) scheidet der auf diese Tätigkeit entfallende Anteil des Einheitswertes aus.~~

~~(2) Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.~~

~~(3) Bei der Ermittlung des Gewinnes aus Buschenschank im Rahmen des Obstbaus sowie aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten (Abs. 1) sind die Betriebsausgaben mit 70% der gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes (Abs. 1) zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung steht.~~

~~(4) Wird eine Be- und/oder Verarbeitung alleine betrieben, so liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 nur dann vor, wenn die Einnahmen aus alleiniger Be- und/oder Verarbeitung 24.200 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Bei nebeneinander vorliegenden Nebenerwerb und Be- und/oder Verarbeitung ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 24.200 Euro~~

~~(einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Bei der Ermittlung dieses Betrages sind jedoch Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung aufgebauten Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit nicht einzurechnen.~~

Rechtslage 2006 bis 2010

§ 6. (1) Der Gewinn ... (entspricht dem bisherigen Text zur Rechtslage ab 2006)

Rechtslage ab 2011

§ 6. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.

(2) Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens 10 Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) angesetzt werden können. Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

(3) Bei der Ermittlung des Gewinnes aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten sowie aus Almausschank (Abs. 1) sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes und des Almausschankes zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung bzw. der Almausschank nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.

(4) Wird eine Be- und/oder Verarbeitung alleine betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht

übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 33.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.

Rz 4202 wird geändert (Judikatur)

Rz 4202

Siehe dazu auch Abschnitt 15.4. Ob eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, **für deren Ausübung keine Organisation erforderlich ist, die erheblich über das zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erforderliche Betriebsvermögen hinausgeht; dies ist der Fall, wenn die für die Nebentätigkeit verwendeten Wirtschaftsgüter bereits zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören (VwGH 31.05.2011, [2008/15/0129](#)).** Weiters muss die land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit wegen ihres engen Zusammenhangs mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in **der Haupttätigkeit gleichsam aufgehen**, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirts als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist (**VwGH 31.05.2011, [2008/15/0129](#); VwGH 21.07.1998, [93/14/0134](#)**).

Rz 4203 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#) und Judikatur)

Rz 4203

Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stellt das

Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar (**VwGH 31.05.2011, 2008/15/0129**; VwGH 21.07.1998, [93/14/0134](#)).

Eine wirtschaftliche Unterordnung ist ohne Nachweis anzuerkennen, wenn das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen mindestens fünf Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mindestens ein Hektar beträgt und die Einnahmen aus den Nebentätigkeiten (inklusive Umsatzsteuer) insgesamt nicht mehr als **33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro)** betragen.

Übersteigen die Einnahmen aus dem Nebenerwerb den Betrag **33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro)**, ist die wirtschaftliche Unterordnung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. **Eine Unterordnung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Umsatz aus den Nebentätigkeiten unter 25% der Gesamtumsätze liegt; dabei ist nicht auf das Jahr des Zuflusses abzustellen (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0129)**. Andernfalls liegt hinsichtlich des Nebenerwerbs ein Gewerbebetrieb vor. Wird jedoch ein Nebenerwerb gemeinsam mit einer Be- und/oder Verarbeitung überwiegend selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betrieben und übersteigen die Einnahmen beider Betätigungen **33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro**, einschließlich Umsatzsteuer), so liegt hinsichtlich beider Tätigkeiten ein Gewerbebetrieb vor.

Führen vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare außergewöhnliche Umstände (zB außergewöhnlicher Windbruch, außergewöhnliche Schneefälle) dazu, dass die Einnahmen aus dem Nebenerwerb das Ausmaß der in den vergangenen Jahren durchschnittlich erzielten Einnahmen übersteigen, liegen ungeachtet dieses Einnahmenzuwachses weiterhin Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb vor.

Beispiel:

Ein außergewöhnlicher Windbruch führt zu überhöhten Einnahmen aus der Nebentätigkeit als Holzakkordant. Die überdurchschnittlichen Einnahmen aus der Holzakkordantentätigkeit bleiben Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, und zwar auch dann, wenn

- *der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit als einzigen Nebenerwerb betreibt, damit die Grenze von **33.000 Euro** übersteigt oder*
- *der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit neben einer Be- und/oder Verarbeitung selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betreibt, dadurch die Grenze von **33.000 Euro** übersteigt.*

Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. **Damit in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben** dürfen **allerdings** nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden. Erzielt der Landwirt Einkünfte aus mehreren Tätigkeiten im land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb (zB Zimmervermietung und Schneeräumung), darf der Saldo von sämtlichen im Nebenerwerb erzielten Einkünften nicht negativ sein.

Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Das gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt. Der Abzug der ÖKL-Sätze im Rahmen des landwirtschaftlichen Nebenerwerbs gegenüber Nichtlandwirten ist unzulässig.

Beispiel:

Ein pauschalierter Landwirt erbringt über die Maschinenring-Service-Genossenschaft die Schneeräumung für die Gemeinde. Von der Maschinenring-Service-Genossenschaft bezieht er für die Erbringung der Arbeitsleistung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (jährlicher Bruttobezug 1.000 Euro). Für die Vermietung des Traktors und Schneepfluges erhält er ein jährliches Bruttoentgelt von 9.000 Euro (inklusive 12% USt).

Von den 9.000 Euro können 50% der gesamten Einnahmen (10.000 Euro) als pauschale Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden, sodass 4.000 Euro als Einkünfte aus landwirtschaftlichem Nebenerwerb im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert zu versteuern sind.

Sollte sich die Landwirtschaft im Miteigentum beider Ehepartner (jeweils 50%) befinden, so wären die 4.000 Euro auf beide Ehepartner mit jeweils 2.000 Euro aufzuteilen.

Das Überwiegen der Fahrzeug-, Maschinen- bzw. Gerätekomponente ist auf jede einzelne land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu beziehen. Eine Zusammenfassung etwa in der Form, dass sämtliche dem gleichen Punkt der Rz 4204 zuzuordnenden Nebentätigkeiten (zB Kulturpflege im ländlichen Raum) als Einheit gesehen werden, ist unzulässig.

Zur Anwendbarkeit der ÖKL-Sätze im Rahmen der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe siehe Rz 4206 bis Rz 4208.

Rz 4206 und 4207 werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4206

Werden im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nur Maschinenselbstkosten verrechnet, so werden diese in den Betrag von **33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro)** nicht eingerechnet. Wird dabei auch eine Arbeitsleistung durch den Steuerpflichtigen erbracht, schadet dies solange nicht, als diese Arbeitsleistung nicht in den Gesamtpreis der Dienstleistung Eingang findet. Solange die ÖKL-Richtlinien auf diesem Grundsatz aufgebaut sind, bestehen keine Bedenken, wenn die ÖKL-Richtsätze zur Schätzung der Betriebsausgaben herangezogen werden. Diese Regelung ist nur anwendbar, wenn die zwischenbetriebliche Zusammenarbeit die Grenzen für das Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft nach [§ 2 Abs. 4 GewO 1994](#) nicht überschreitet. Voraussetzung ist jedenfalls die Unterordnung der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe unter die Land- und Forstwirtschaft und die Verwendung der Betriebsmittel auch im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Eine Unterordnung kann angenommen werden, wenn nur ein einziges Betriebsmittel einer bestimmten Art (zB Mähdrescher, Rundballenpresse) im Betrieb vorhanden ist. Sind mehrere Betriebsmittel derselben Art vorhanden, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass deren Verwendung im eigenen Betrieb erforderlich ist.

Bei Erbringung von Leistungen durch einen Landwirt an einen (eigenen oder fremden) Gewerbebetrieb können die ÖKL-Richtsätze zur Schätzung der Betriebsausgaben nicht herangezogen werden.

Rz 4207

Wird die Arbeitsleistung dennoch verrechnet, ist das volle Entgelt (Maschinen- und Mannkosten) für den Betrag von **33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro)** maßgebend. Dies unabhängig davon, ob diese Mannkosten getrennt ausgewiesen oder versteckt einkalkuliert werden. Es bestehen in der Folge keine Bedenken, wenn anschließend die reinen ÖKL-Maschinenkosten, sofern sie nach den genannten Grundsätzen erstellt werden, bei der Gewinnermittlung wieder als Betriebsausgaben abgezogen werden, sodass letztendlich nur die reinen Mannkosten als Gewinn verbleiben.

Rz 4210 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4210

Die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben sind durch die Pauschalierung nicht erfasst, sondern durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Allerdings sind bei Be- und/oder Verarbeitungsbetrieben die Betriebsausgaben zwingend mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen (siehe [§ 6 Abs. 3 LuF PauschVO 2006 bzw. LuF-PauschVO 2011](#) und Rz 4218).

Rz 4214 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4214

Neben der Grenze von Betriebseinnahmen in Höhe **33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro)** ist weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines Nebenbetriebes, dass überwiegend Erzeugnisse des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes verwendet werden. Von einem Überwiegen der Erzeugnisse des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes ist auszugehen, wenn der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25% der Einnahmen aus dem Nebenbetrieb nicht überschreitet. Beträgt der Zukaufswert mehr als 25%, liegt jedenfalls ein Gewerbebetrieb vor (siehe auch Rz 5045 ff.).

Hinsichtlich der Anwendung dieser Regelung auf die in [§ 21 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988](#) aufgezählten Betriebsarten (Tierzucht und Tierhaltung, Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft, Fischerei, Bienenzucht und Jagd) siehe auch Rz 5045 ff.

Rz 4216 und 4217 werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4216

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

- wenn der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25% der Einnahmen aus dem Nebenbetrieb nicht überschreitet und

- wenn die Einnahmen aus der Be-und/oder Verarbeitung für sich alleine oder gemeinsam mit den Einnahmen aus einem allfälligen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb **33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro**, inklusive Umsatzsteuer) nicht überschreiten.

Rz 4217

Da der Gewinn aus der Veräußerung von Urprodukten bei vollpauschalierten Betrieben bis zu einem Gesamteinheitswert von **100.000 Euro (bis zur Veranlagung 2010: 65.500 Euro)** **und einem** Forsteinheitswert bis 11.000 Euro auch weiterhin durch die Pauschalierung abgegolten ist, müssen die Einnahmen aus der Veräußerung von Urprodukten für Zwecke der Einkommensteuer nicht aufgezeichnet werden. **Im Zweifel sind jedoch die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung an Hand geeigneter Unterlagen (Belegaufbewahrung) nachzuweisen (§ 125, § 126 BAO).**

Rz 4221 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4221

Die Erzeugung von Biogas stellt einen Betriebsteil (unselbständiger Verarbeitungsbetrieb) der Land- und Forstwirtschaft dar, wenn das Biogas ausschließlich dem Eigenbedarf dient. Wird die erzeugte Energie (auch) verkauft, so kommt die Regelung für Nebenbetriebe zur Anwendung (Grenze von **33.000 Euro, bis 2010: 24.200 Euro**).

Diese Grundsätze gelten auch für eine Hackschnitzelheizung.

Rz 4230 und Rz 4231 werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4230

Im Bereich der Nebenbetriebe sind die Einnahmen aufzuzeichnen und die Belege sieben Jahre hindurch aufzubewahren. Für die Feststellung des Überschreitens der Umsatzgrenze von **33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro)** ist die Höhe des Umsatzes aus dem Verkauf von Nichturprodukten erforderlich, aber auch die Höhe der Einnahmen aus dem Nebenerwerb. Um festzustellen, wie hoch der Zukauf ist, müssen Einkaufsrechnungen für zugekauft Waren aufbewahrt werden.

Rz 4231

Der Buschenschank ist kein Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes. Auf Grund der engen Verbindung gehört dazu auch das Buschenschankbuffet. Werden daher bäuerliche Urprodukte für Zwecke der Verabreichung im Rahmen des Buschenschanks be- und/oder verarbeitet, liegt kein Nebenbetrieb vor. Einnahmen aus dem Buschenschank samt Buschenschankbuffet sind daher nicht in die Grenze von **33.000 Euro (bis 2010: 24.200 Euro**, siehe Rz 5045 ff) einzurechnen. Dies gilt ungeachtet des Erkenntnisses VwGH 16.09.2003, [99/14/0228](#). Aus diesem Erkenntnis können keine über den Einzelfall hinausgehenden Schlussfolgerungen gezogen werden.

Die Abschnittsüberschrift 11.3.7.4.3 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

11.3.7.4.3 Mostbuschenschank (siehe § 4 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011)

Rz 4240 und 4241 werden geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4240

§ 4 (5) Der Gewinn aus Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Die Betriebsausgaben sind mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Wird im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes ein Mostbuschenschank betrieben, sind die Einnahmen daraus gesondert aufzuzeichnen. Bei der Ermittlung des Gewinnes sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen.

Hinsichtlich der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb siehe Rz 4233 ff.

Rz 4241

Der Weinbuschenschank stellt eine besondere Vermarktungsform des selbsterzeugten Weines im Rahmen des Weinbaubetriebs dar und ist nach der Verkehrsauffassung ein unmittelbarer Bestandteil dieses Betriebes. Wird ein Weinbuschenschank betrieben, der als unselbständiger Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes anzusehen ist (Rz 5096), so sind die Einnahmen daraus ebenfalls den Einnahmen aus dem Weinbaubetrieb hinzuzurechnen. Auf Grund der engen Verbindung zählen dazu auch die Einnahmen aus dem

Buschenschankbuffet, die auch nicht in die **33.000 Euro**-Grenze einzurechnen sind. Erfolgt wegen Unterschreitens der in § 4 Abs. 1 der Verordnung normierten Bagatellgrenze von 60 Ar eine vom Einheitswert abgeleitete Pauschalierung, sind die Einkünfte aus dem Buschenschank gesondert mittels Teilpauschalierung (aufzuzeichnende Einnahmen abzüglich 70%, mindestens jedoch abzüglich **4.400 Euro** pro Hektar Weingarten) zu ermitteln.

Rz 4243 wird geändert (AbgÄG 2011 und [LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4243

Rechtslage 2001 bis 2005

~~§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um die vereinnahmten Pachtzinse sowie die Gewinne aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgänge und aus den gemäß § 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz 1955, nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Gewinne nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als abgegolten gelten und keine Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988 beantragt wird.~~

~~(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um die nicht unter § 5 Abs. 2 oder § 11 fallenden Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie um die bezahlten Pachtzinse und Schuldzinsen zu vermindern, wobei jedoch insgesamt kein Verlust entstehen kann.~~

~~(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind gemäß § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 und gemäß § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für jede Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, dann sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft gemachten) Höhe zu berücksichtigen.~~

Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 8 bis 12 der Verordnung ermittelte Gewinnsumme ist um

- vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Einkünfte aus Jagdpacht und Wildabschüssen),
- Einkünfte aus Beteiligungen,
- Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (zB Verpachtung von Schipisten, siehe Rz 4245) und
- weitere nicht durch Pauschalierung abgegolte Einnahmen (zB Veräußerung von Rechten, Holzbezugsrechte)

zu erhöhen:

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind ab 1. Jänner 2001 endbesteuert (siehe Rz 7723a und 7723 f). Nur wenn der Anteilsinhaber die Anrechnung einer einbehaltenen Kapitalertragsteuer im Zuge der Veranlagung beantragt (§ 97 Abs. 4 EStG 1988) und somit auf die Endbesteuerung verzichtet, sind die Bruttoausschüttungen (vor Abzug der Kapitalertragsteuer) als gewinnerhöhende Beträge zu erfassen und mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988 zu versteuern. In diesem Fall sind sämtliche endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

Rechtslage 2006 bis 2010

§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse einschließlich Einkünfte aus Jagdpacht und Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß [§§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955](#) nicht zum Einheitswert gehörende Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß [§ 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988](#) als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet und nicht bereits nach § 5 Abs. 2 oder § 11 berücksichtigt wurden, um Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie um bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen zu vermindern, wobei jedoch ins gesamt kein Verlust entstehen darf.

(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.

Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 8 bis 12 der Verordnung ermittelte Gewinnsumme ist um

- vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Einkünfte aus Jagdpacht und Wildabschüssen),
- Einkünfte aus Beteiligungen,
- Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (zB Verpachtung von Schipisten, siehe Rz 4245) und

- weitere nicht durch Pauschalierung abgegoltene Einnahmen (zB Veräußerung von Rechten, Holzbezugrechte)

zu erhöhen.

Der gesonderte Ansatz der durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge (zB Verkauf des Milchkontingents) darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind ab 1.1.2001 endbesteuert (**siehe Rz 7723a**). Nur wenn der Anteilsinhaber die Anrechnung einer einbehaltenen KEST im Zuge der Veranlagung beantragt ([§ 97 Abs. 4 EStG 1988](#)) und somit auf die Endbesteuerung verzichtet, sind die Bruttoausschüttungen (vor Abzug der KEST) als gewinnerhöhende Beträge zu erfassen und mit dem Hälftesteuersatz gemäß [§ 37 EStG 1988](#) zu versteuern. In diesem Fall sind sämtliche endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

Rechtslage ab 2011

§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 6 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.

(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.

Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 6 oder der §§ 8 bis 12 der LuF-PauschVO 2011 ermittelte Gewinnsumme ist um

- **vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Einkünfte aus Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten),**
 - **Einkünfte aus Wildabschüssen,**
 - **Einkünfte aus Beteiligungen,**
 - **Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (zB Verpachtung von Schipisten, siehe Rz 4245) und**
 - **weitere nicht durch Pauschalierung abgegoltene Einnahmen (zB Veräußerung von Rechten, Holzbezugsrechte)**
- zu erhöhen.**

Der gesonderte Ansatz der durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge (zB Verkauf des Milchkontingents, Veräußerung von forstwirtschaftlichen Flächen) darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind endbesteuert. Nur wenn der Anteilsinhaber die Anrechnung einer einbehaltenden KESt im Zuge der Veranlagung beantragt ([§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#)) und somit auf die Endbesteuerung verzichtet, sind die Bruttoausschüttungen (vor Abzug der KESt) als gewinnerhöhende Beträge zu erfassen. In diesem Fall sind sämtliche endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

Rz 4245 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4245

Bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden ist nur das reine Nutzungsentgelt anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 10.000 Euro (~~2002 und 2003: 7.000 Euro, bis einschließlich 2001: 90.000 S~~) sowie bei Einmalentgelten bis 15.000 Euro den Anteil der reinen (steuerpflichtigen) Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen. Bei höheren Beträgen ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen; **es bestehen jedoch**

keine Bedenken auch in diesem Fall jedenfalls einen Betrag von 3.000 Euro bzw. 4.500 Euro als Anteil der Bodenwertminderung anzusetzen.

Rz 4246 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4246

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

- **Bezahlte Pachtzinse; ab 2011 sind bezahlte Pachtzinse nur insoweit abzugsfähig, als sie 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes (iSd [§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#)) nicht übersteigen.**
- **Bezahlte, die Land- und Forstwirtschaft betreffende Schuldzinsen (ohne Kapitalrückzahlung und Bankspesen).**
- **Ausgedingslasten (Geld- und Sachleistungen). Als Wert der freien Station (Sachleistung) sind für jede Person pauschal 700 Euro anzusetzen. An Stelle dieses Betrages können auch die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Die Ausgedingslasten können bei Bilanzierern und Einnahmen-Ausgaben-Rechnern mit dem Pauschalbetrag als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden.**
- **Ab 2006: An die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlte Sozialversicherungsbeiträge; ab der Veranlagung 2011 sind an das Finanzamt gemäß [§ 30 Abs. 3 BSVG](#) entrichtete Zuschläge für die Unfallversicherung sowie der Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß [§ 44 FLAG 1967](#) (insgesamt 325% des Grundsteuermessbetrages) nicht gesondert abzugsfähig.**
- **Beiträge, die aufgrund der Option in die Selbständigungsvorsorge gemäß [§ 64 BMSVG](#) an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu entrichten sind und von dieser an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) überwiesen werden.**
- **Bis zur Veranlagung 2010: Ertragsausfälle durch außergewöhnliche Ernteschäden wie Dürre, Hochwasser oder Hagelschlag, Wind- oder Schneebruch und bei besonderen**

Viehverlusten, sofern eine Abweichung von mehr als 25% des sonst im Durchschnitt der Jahre erzielten Normalertrages vorliegt und keine entsprechende Berücksichtigung im Einheitswert stattgefunden hat und außerdem die Ableitung des Gewinnes vom Einheitswert erfolgt (siehe dazu Rz 4247 und 4248).

Beispiele zur Beschränkung des Abzuges von bezahlten Pachtzinsen (ab 2011):

1. Beispiel Vollpauschalierung

Selbstbewirtschaftete Fläche 35 ha,

EW insgesamt 63.000 €, davon EW Pachtanteil 9.000 €

Eigengrund 30 ha (Hektarsatz 1.800 €), Zupachtung 5 ha á 500 € = 2.500 €

Sozialversicherungsbeiträge 12.576 € (ohne Option)

EW x 39 % = 24.570 €

- Sozialversicherung 12.576 €

- Pachtzins ***2.250 € (9.000 € x 0,25 statt 2.500 €)***
9.744 €

2. Beispiel Teilpauschalierung

Selbstbewirtschaftete Fläche 100 ha

EW insgesamt 120.000 €, davon EW Pachtanteil 48.000 €

Eigengrund 60 ha (Hektarsatz 1.200 €), Zupachtung 40 ha á 400 € = 16.000 €

Einnahmen 140.000 €

Sozialversicherungsbeiträge 14.126 € (ohne Option)

Einnahmen

- 70 % = 42.000 €

- Pachtzins max. ***12.000 € (48.000 € x 0,25 statt tatsächlich 16.000 €)***

- Sozialversicherung ***14.126 €***
15.874 €

3. Beispiel Weinbau

Selbstbewirtschaftete Fläche 15 ha

**Einheitswert insgesamt 45.000 €, davon EW Pachtanteil 9.000 €,
Eigengrund 12 ha (Hektarsatz 3.000 €), Zupachtung 3 ha á 500 € =
1.500 €,**

Sozialversicherungsbeiträge (ohne Option) 11.161 €

Bruttoeinnahmen	150.000 €	<i>(5.000 l Flaschenwein/ha a 2 €)</i>
- 70% =	45.000 €	
- Sozialversicherung	11.161 €	
- Pachtzins	1.500 €	<i>(ungekürzt)</i>
		32.339 €

4. Beispiel gemischter Betrieb (Vollpauschalierung und Weinbau)

Selbstbewirtschaftete Fläche 35 ha

30 ha Landwirtschaft (Hektarsatz 1.500 €),

5 ha Weinbau (Hektarsatz 4.000 €, Einnahmen 10.000 €/ha),

Eigengrund 25 ha, Zupachtung von 10 ha Ackerland á 300 € = 3.000 €

**Einheitswert insgesamt 65.000 €, davon EW Pachtanteil 15.000 €,
Sozialversicherungsbeiträge 12.596 € (ohne Option)**

EW LW x 39 % =	17.550 €
+ Einnahmen Weinbau 30%	15.000 €
- Sozialversicherung	12.596 €
- Pachtzins	3.000 € <i>(ungekürzt)</i>
	16.954 €

In Rz 4247 und Rz 4248 wird dem ansonsten unveränderten Text folgende Wortfolge vorangestellt (Entfall mit [LuF-PauschVO 2011](#))

Bis zur Veranlagung 2010

Rz 4249 wird geändert

Rz 4249

Fassung ab Veranlagung 2003:

Eine außergewöhnliche technische (oder wirtschaftliche) Abnutzung (Afa) von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens kann bei Teilpauschalierung nicht vorgenommen werden.

Die Abschnittsüberschrift 11.3.10 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

11.3.10 Wechsel der Pauschalierungsmethode oder der Gewinnermittlungsart

Vor Rz 4250 wird die Rz 4249a neu eingefügt ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4249a

Rechtslage ab 2011

§ 7 LuF-PauschVO 2011 lautet: Wechselt der Steuerpflichtige in Anwendung dieser Verordnung von der pauschalen Gewinnermittlung mittels eines Durchschnittssatzes gemäß § 2 Abs. 1 zur Gewinnermittlung mittels Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben oder umgekehrt, hat die Ermittlung eines Übergangsgewinnes bzw. -verlustes gemäß § 4 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu unterbleiben.

§ 15 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 lautet: § 7 ist auf den Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung der LuF PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005, zur pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung dieser Verordnung entsprechend anzuwenden.

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart innerhalb der Anwendung der LuF-PauschVO 2011 (Wechsel von der Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung und umgekehrt) erfordert keine Ermittlung eines Übergangsgewinnes oder – verlustes.

Bei einem Wechsel von einer pauschalen Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO 2011 zur vollständigen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG 1988 und umgekehrt, ist jedoch ein allfälliger Übergangsgewinn oder – verlust zu ermitteln. Gleiches gilt auch im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles. In diesen Fällen ist daher zu beachten, dass die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, die Teilpauschalierung aber als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gilt. Anlässlich des Wechsels aus einer pauschalen Gewinnermittlung zu einer

vollständigen Gewinnermittlung ist daher ein Übergangsergebnis nur dann zu ermitteln, wenn es dabei zum Wechsel der Grundgewinnermittlungsart kommt. So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung wechselt und umgekehrt.

Wechselt ein vollpauschalierter Forstwirt, der wegen Überschreitens der Forsteinheitswertgrenze von 11.000 Euro (nur) hinsichtlich des forstwirtschaftlichen Betriebszweiges die Teilpauschalierung anwendet, zur Buchführung, ist nur hinsichtlich des forstwirtschaftlichen Betriebszweiges ein Übergangsgewinn zu ermitteln. Gleches gilt in einem derartigen Fall für den land-und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb und Nebenbetrieb, für teilpauschalierte Winzer und Gärtner sowie für den Betrieb einer Mostbuschenschank.

Im Übrigen siehe zum Wechsel der Gewinnermittlungsart Rz 689 ff.

Der Ausschluss eines Übergangsgewinnes im Falle des Wechsels der Pauschalierungsmethode gilt auch für einen Wechsel der Pauschalierungsmethode im Zuge des Wechsels von der Anwendung der LuF PauschVO 2006 zur LuF-PauschVO 2011.

Übersicht der Anwendungsfälle (ab 2011)	Übergangsgewinn/-verlust ist zu ermitteln
Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung	nein
Teilpauschalierung zur Vollpauschalierung	nein
Vollpauschalierung zur Bilanzierung	nein
Bilanzierung zur Vollpauschalierung	nein
Teilpauschalierung zur vollständigen EAR	nein
Vollständige EAR zur Teilpauschalierung	nein
Vollpauschalierung zur vollständigen EAR	ja

Vollständige EAR zur Vollpauschalierung	ja
Teilpauschalierung zur Bilanzierung	ja
Bilanzierung zur Teilpauschalierung	ja

Rz 4250 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 4250

Rechtslage bis 2005:

Grundsätzlich kann der Land- und Forstwirt die Gewinnermittlungsart jährlich wechseln. Es ist dabei zu beachten, dass die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung und die Teilpauschalierung eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist. Anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist daher ein Übergangsergebnis mittels Zu- und Abschlägen zu ermitteln. So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung oder zu einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übergeht und umgekehrt. Gleiches gilt auch beim Übergang von einer Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung oder zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Im Übrigen siehe Rz 689 ff.

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

Rechtslage **2006 bis 2010:**

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

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

Der Ausschluss des Rückwechsels in die Gewinnermittlung nach der [LuF PauschVO 2006](#) bezieht sich nur auf Fälle, in denen freiwillig von der Gewinnermittlung nach der [LuF PauschVO 2006](#) auf die Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1](#) oder nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)

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

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

Während die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, gilt die Teilpauschalierung als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist daher ein Übergangsergebnis mittels Zu- und Abschlägen zu ermitteln. So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung oder zu einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übergeht und umgekehrt. Gleiches gilt auch beim zwangsweisen Übergang von der Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung oder beim Übergang zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Im Übrigen siehe Rz 689 ff.

Rechtslage ab 2011

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

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

Der Ausschluss des Rückwechsels in die Gewinnermittlung nach der [LuF-PauschVO 2011](#) bezieht sich nur auf Fälle, in denen freiwillig von der Gewinnermittlung nach der [LuF-PauschVO 2011](#) auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gewechselt wurde. Fälle eines durch Überschreiten der Umsatz- oder Einheitswertgrenzen des [§ 125 BAO](#)

erzwungenen Wechsels sind davon nicht erfasst (siehe Rz 4134 zur gesetzlichen Basispauschalierung).

Rz 4259 wird geändert

Rz 4259

Von der Inanspruchnahme der Pauschalierungen sind Betriebe ausgeschlossen, für die Buchführungspflicht besteht ([**§ 124 BAO**](#)) oder für die Bücher freiwillig geführt werden. Von einer freiwilligen Buchführung kann nur gesprochen werden, wenn alle Geschäftsfälle bereits im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen laufend auf Konten erfasst werden. Bloße Bestandsübersichten zum Schluss eines Wirtschaftsjahres oder die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag erfüllen nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung (vgl. VwGH 21.07.1998, [95/14/0054](#); VwGH 12.08.1994, [91/14/0256](#); VwGH 11.06.1991, [90/14/0171](#)).

Rz 4262 wird geändert (Judikatur)

Rz 4262

Verordnung betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe:

Die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres dürfen nicht mehr als 255.000 Euro betragen haben ([**§ 2 Abs. 1 Z 2 der Verordnung**](#)¹). **Wird ein Betrieb neu eröffnet und liegen daher** keine Vorjahresumsätze vor, kann die Verordnung **ungeachtet der Höhe der Umsätze des laufenden Jahres** angewendet werden (**VwGH 25.10.2011, 2008/15/0200**). **Wird ein Betrieb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen, ist die Verordnung nur dann anwendbar, wenn der Umsatz des letzten vollen Wirtschaftsjahres des Rechtsvorgängers 255.000 Euro nicht überschritten hat.**

¹ Redaktionelle Anmerkung: Die Richtigstellung auf „§ 2 Abs. 1 Z 2 der Verordnung“ (statt „§ 2 Abs. 2 Z 2 der Verordnung“) erfolgte am 4. Jänner 2012 im Rahmen einer Korrektur.

Die Rz 4748 wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 4748 - Strafen

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, sind Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder Organen der Europäischen Union verhängt werden, nicht abzugsfähig (zum Inkrafttreten siehe Rz 4846a). Vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011 waren Strafen grundsätzlich als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig (VwGH 11.07.1995, 91/13/0145); siehe auch "Strafverteidigungskosten" (Rz 4749) sowie Rz 1649.

Rz 4759 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4759

Auf Grund des Aufteilungsverbotes ist der gesamte Betrag dann nicht abzugsfähig, wenn sich die Aufwendungen für die Lebensführung und die Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen. Regelmäßig ist dies bei einer Doppelveranlassung bzw. einer überlappenden Veranlassung (der Aufwand ist zugleich betrieblich und privat veranlasst, **zB bei Reisen mit „Mischprogramm“, siehe dazu Rz 1651**) der Fall.

Rz 4760 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4760

Kein Aufteilungsverbot besteht für Wirtschaftsgüter, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich verwendet werden (zB Fernsehapparat im Gästezimmer eines Gasthauses) sowie für Aufwendungen, bei denen eine klar abgrenzbare betriebliche Veranlassung neben einer privaten Veranlassung gegeben ist (**zB bei Reisen mit abgrenzbaren betrieblichen und privaten Reiseteilen, siehe dazu Rz 1651**).

Dem Aufteilungsverbot **unterliegt nicht** der Aufwand für ein auch betrieblich genutztes Kraftfahrzeug, Computer, Telefaxgerät oder Telefon (VwGH 16.09.1992, [90/13/0291](#); VwGH 29.06.1995, [93/15/0104](#); **VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197**). Die Aufteilung kann allenfalls im Schätzungswege erfolgen.

Rz 4775 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4775

Ein Luxusfahrzeug verliert seine Luxustangente nicht dadurch, dass es gebraucht angeschafft wird (VwGH 22.01.2004, [98/14/0165](#)). Bei Fahrzeugen, die in gebrauchtem Zustand angeschafft wurden, hat die Kürzung der Aufwendungen (Anschaffungskosten) auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung dieses Fahrzeuges zu erfolgen. Die Kürzung ist daher vorzunehmen, wenn der Neupreis dieses Fahrzeuges über 34.000 Euro (ab 2005: 40.000 Euro (**siehe Rz 4771**) liegt. Bei Fahrzeugen, die mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach ihrer Erstzulassung angeschafft werden, sind **hinsichtlich der Kürzung** die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebrauchtfahrzeugs maßgeblich.

Beispiel:

*Ein drei Jahre alter PKW wird **im Jahr 2011** gebraucht um 21.000 Euro angeschafft. Der Neupreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung **im Jahr 2008** betrug **50.000** Euro. Die Anschaffungskosten sind daher um **20%** zu kürzen. Die AfA-Basis beträgt **16.800** Euro.*

Rz 4776 wird geändert (Klarstellung)

Rz 4776

Gebrauchte Fahrzeuge sind grundsätzlich auch nach Instandsetzung funktionstüchtig gemachte Fahrzeuge. Havarierte Fahrzeuge, denen nach Fahrtüchtigmachung bei wirtschaftlicher Betrachtung die Eigenschaft eines "neuen" Wirtschaftsgutes zukommt, sind keine gebrauchten Fahrzeuge. Dies ist der Fall, wenn ein Fahrzeug, das wirtschaftlich einen Totalschaden darstellt, wieder fahrtüchtig gemacht wird. Übersteigen die Aufwendungen nicht die Angemessenheitsgrenze, kommt es nicht zur Kürzung der Aufwendungen.

Als gebrauchte Fahrzeuge gelten für Zwecke der Bemessung der Luxustangente auch Vorführfahrzeuge.

Die Abschnittsüberschrift 14.7 lautet:

14.7 Nichtabzugsfähigkeit von Schmier- und Bestechungsgeldern, Strafen, Verbandsgeldbußen und Abgabenerhöhungen ([§ 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#))

Die Abschnittsüberschrift 14.7.1 lautet:

14.7.1 Abzugsverbot für Schmier- und Bestechungsgelder

Rz 4840 wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 4840

Unter gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#) vom Abzugsverbot erfassten Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist, sind nur solche Zuwendungen zu verstehen, die im Inland **gerichtlich** strafbar sind.

Verwaltungsstrafdrohungen hindern die Abzugsfähigkeit **der Geld- oder Sachzuwendung** nicht. **Strafen und Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz** sind jedoch gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#) nicht abzugsfähig.

Nach Rz 4841 wird die Abschnittsüberschrift „14.7.2 Abzugsverbot für Schmier- und Bestechungsgelder“ gestrichen. Die folgenden Abschnittsüberschriften 14.7.2.1, 14.7.2.2 14.7.2.3 und 14.7.2.4 werden jeweils geändert in 14.7.1.1, 14.7.1.2, 14.7.1.3 und 14.7.1.4 und bleiben im Übrigen unverändert.

Rz 4844 wird dahingehend geändert, dass das Gesetzeszitat in Z 1 von „[§ 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#)“ auf „[§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#)“ geändert wird (AbgÄG 2011).

Nach Rz 4846 wird die bisherige Abschnittsüberschrift „14.7.3 Abzugsverbot für Verbandsgeldbußen“ gestrichen und folgende Abschnittsüberschrift „14.7.2 Abzugsverbot für Strafen und Geldbußen“ eingefügt.

14.7.2 Abzugsverbot für Strafen und Geldbußen

Die Rz 4846a wird geändert (AbgÄG 2011)

Rz 4846a

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF des AbgÄG 2011, BGBI. I Nr. 76/2011, sind Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder Organen der Europäischen Union verhängt werden, nicht abzugsfähig. § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 ist mit dem der Kundmachung im BGBI. folgenden Tag, das war der 2.8.2011, in Kraft getreten. Dementsprechend sind Strafen und Geldbußen, die nach dem 1.8.2011 gezahlt oder aufwandswirksam werden, generell nicht abzugsfähig.

Folgende Rz 4846b wird eingefügt (AbgÄG 2011)

Rz 4846b

Mit dem Abzugsverbot für Strafen soll verhindert werden, dass der Pönalcharakter einer Strafe, die die Rechtsordnung für ein unerwünschtes Verhalten vorsieht, unterlaufen wird. Ob eine Strafe vorliegt, ist in erster Linie nach dem Maßstab des Rechtsbereichs zu beurteilen, der die Sanktion vorsieht. Stellt danach die Sanktionen keine Strafe dar, ist das Abzugsverbot darauf nicht anzuwenden. Dementsprechend sind Abschöpfungszinsen gemäß § 97 Abs. 1 Z 6 Bankwesengesetz keine Strafe; gleiches gilt für eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 GebG.

Nach Rz 4846b wird die Abschnittsüberschrift „14.7.3 Abzugsverbot für Verbundsgeldbußen“ eingefügt.

14.7.3 Abzugsverbot für Verbundsgeldbußen

Folgende Rz 4846c wird eingefügt (AbgÄG 2011; entspricht inhaltlich im Wesentlichen der Rz 4846a alter Fassung)

Rz 4846c

Mit dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz, BGBI. I Nr. 151/2005, wurde ab 1.1.2006 eine strafrechtliche Verantwortlichkeit von "Verbänden" für Straftaten eingeführt. Verbände sind juristische Personen sowie bestimmte Personengesellschaften. Strafrechtliche Verantwortlichkeit des Verbandes besteht bei Begehung einer Straftat durch Entscheidungsträger oder bei Begehung durch Mitarbeiter bei mangelnder Überwachung oder Kontrolle. Über Verbände verhängte Geldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz sind nicht abzugsfähig.

Zur Behandlung von Verteidigungs- und Prozesskosten aus einem Verfahren nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz siehe Rz 1621.

Nach Rz 4846c wird die Abschnittsüberschrift „14.7.4. Abzugsverbot für Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz“ eingefügt.

14.7.4 Abzugsverbot für Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz

Folgende Rz 4846d wird eingefügt (AbgÄG 2011)

Rz 4846d

Gemäß S. 20 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 idF des AbgÄG 2011, BGBI. I Nr. 76/2011, sind Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz nicht abzugsfähig. S. 20 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 ist mit dem der Kundmachung im BGBI. folgenden Tag, das war der 2.8.2011, in Kraft getreten. Dementsprechend sind

Abgabenerhöhungen, die nach dem 1.8.2011 entrichtet oder aufwandswirksam werden, nicht abzugsfähig.

Das Finanzstrafgesetz sieht Abgabenerhöhungen in § 29 Abs. 6 (Abgabenerhöhung bei neuerlicher Selbstanzeige) und § 30a (Verkürzungszuschlag) vor.

Nach Rz 4846d wird die Abschnittsüberschrift „14.7.5. Abzugsverbot für Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung“ eingefügt.

14.7.5 Abzugsverbot für Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung

Folgende Rz 4846e wird eingefügt (AbgÄG 2011)

Rz 4846e

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 idF des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, sind Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz nicht abzugsfähig. Derartige Leistungen waren auch vor dem Inkrafttreten des AbgÄG 2011 nicht abzugsfähig (siehe Rz 1517a).

Verfahrenskosten, die im Zusammenhang mit einem Rücktritt von der Verfolgung stehen, teilen das Schicksal der nicht abzugsfähigen Leistungen aus Anlass des Rücktrittes von der Verfolgung und sind daher ebenfalls nicht abzugsfähig.

Rz 4854a wird geändert (Klarstellung)

Rz 4854a

Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG) führt zu einer Kürzung des damit in Zusammenhang stehenden Lohnaufwandes (VwGH 30.03.2011, 2008/13/0008). Zu keiner Aufwandskürzung führt das Altersteilzeitgeld jedoch, wenn der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft ist. Dabei ist die zum Beginn der Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarung geltende Rechtslage für die gesamte Dauer der Vereinbarung

maßgeblich. [§ 27 AIVG](#) sieht für Dienstnehmer, die ab 1. Jänner 2004 **und vor 1.**

September 2009 in Altersteilzeit gehen, die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft vor. Für Dienstnehmer, die ab 1. Oktober 2000 bis 31. Dezember 2003 **und nach 31. August 2009** in Altersteilzeit gegangen sind, hat daher eine Aufwandskürzung zu erfolgen, weil der Zuschuss unabhängig von der Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft gewährt wurde.

Rz 5034 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 5034

Hinsichtlich der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (einschließlich Be- und/oder Verarbeitung sowie Nebenerwerb unter der Einnahmengrenze von **33.000 Euro [bis 2010: 24.200 Euro]**) ist die Agrargemeinschaft körperschaftsteuerbefreit (zB hinsichtlich Eigenjagdverpachtung, Entschädigungen für Wirtschaftser schwernisse, Ertragsausfall und Bodenwertminderung).

Rz 5072 wird geändert (Salzburger Steuerdialog 2011)

Rz 5072

Die Vermietung von landwirtschaftlichen Grundstücken zur (sportlichen) Nutzung als Schipiste oder Langlaufloipe oder kurzfristig als Parkplatz ist dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dann noch zuzurechnen, wenn die landwirtschaftliche Nutzung nicht bzw. nur unwesentlich beeinträchtigt wird. Die Vermietung von landwirtschaftlichen Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Nutzungen stellt auch dann noch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dar, wenn sie nur vorübergehend erfolgt (die landwirtschaftliche Nutzung bleibt weiterhin aufrecht) und von untergeordneter Bedeutung ist (zB Einstellung eines einzelnen Wohnwagens für die Wintermonate in der Maschinenhalle).

In der Regel wird eine Vermietung, die über einen Zeitraum von fünf Jahren hinausgeht, ab Beginn der Vermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. In der Regel kann daher bei einer Mietdauer, die länger als fünf Jahre dauert, von einer Entnahme des Grundstückes aus dem land- und

forstwirtschaftlichen Betrieb ausgegangen werden. Dementsprechend führt die Vermietung in einem derartigen Fall zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Beträgt die Mietdauer hingegen nicht mehr als fünf Jahre, liegt keine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen vor; die Einkünfte aus der Vermietung sind im Fall einer Pauschalierung gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen.

Wird eine zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörende Grundstücksfläche oder ein Teil derselben hingegen auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie nicht mehr zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen (VwGH 30.3.2006, [2003/15/0062](#)).

Dementsprechend liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Dies gilt zB in folgenden Fällen:

- Vermietung eines nicht (mehr) der Landwirtschaft dienenden Gebäudes an Urlauber.
- Ausschließliche oder überwiegende Nutzung eines abgrenzbaren Gebäudeteiles zur Einstellung von Wohnwagen oder Motorbooten.
- Vermietung einer Wiese für nichtlandwirtschaftliche Zwecke auf 25 Jahre.

Zu Handymasten und Windrädern siehe Rz 4245a.

In Rz 5154 entfällt die Jahreszahl 2006.

Rz 5175 wird geändert (Judikatur)

Rz 5175

Die Landeswirtschaftskammern erstellen Richtsätze für die Entschädigungen in der Land- und Forstwirtschaft. Weiters werden zwischen Kammer und Leitungsbetreiber Rahmenverträge erstellt, in denen die Entschädigungszahlungen nach den einzelnen Komponenten aufgegliedert werden. Richtsätze und Aufgliederung sind Empfehlungen an die Kammermitglieder und entfalten keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung (**VwGH 07.07.2011, [2008/15/0142](#)**). Bestehen im Einzelfall Zweifel an der Richtigkeit der gewählten Ansätze für Bodenwertminderung, Rechtseinräumung, Wirtschaftserschwernis,

Ertragsentgang und dgl., so ist deren Richtigkeit unter Beziehung der sachkundigen Bediensteten des bundesweiten **Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung** zu überprüfen.

Rz 5235 wird geändert (Judikatur)

Rz 5235

Planmäßige mit wissenschaftlicher Methode ausgeübte Erfindertätigkeit, insbesondere von technischen Neuerungen, ist idR eine wissenschaftliche Tätigkeit. Erfindungen, die nicht im Rahmen einer Erfindertätigkeit anfallen, wie insbesondere Zufallserfindungen oder Erfindungen, die als Nebenprodukt aus einer anderen Tätigkeit anfallen, können für sich nicht Einkünfte aus selbstständiger Arbeit begründen (VwGH 25.11.1980, [2737/79](#)).

Erfindungen aus einer gelegentlichen Tätigkeit sind Leistungen gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#); die Verwertung patentrechtlich geschützter Zufallserfindungen durch Dritte gegen laufende Vergütung (Lizenzen) stellen Einkünfte aus der Überlassung von Schutzrechten gemäß [§ 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) dar. Zur Veräußerung einer privaten Zufallserfindung siehe Rz 6416. Die Zufallserfindung wird dann dem betrieblichen Bereich zuzuordnen sein, wenn der Erfinder noch weitere umfangreiche und planmäßige Maßnahmen zur Auswertung seiner Erfindung treffen muss, sodass nicht mehr von einer gelegentlichen Tätigkeit gesprochen werden kann (**VwGH 28.10.2010, 2007/15/0191**).

In Rz 5435 treten an die Stelle des letzten Absatzes folgende beiden Absätze (Klarstellung):

Rz 5435

...

Ab der Veranlagung 2011 bestehen keine Bedenken, wenn im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei einer solchen Vermietung in einem Gebäude, das nicht im Eigentum des Vermieters (der Vermieter) steht, die Werbungskosten mit 30% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe) geschätzt werden. Erfolgt die Zimmervermietung auf Grundlage eines fremdüblichen Mietvertrages, den der Zimmervermieter mit dem Eigentümer abgeschlossen hat,

bestehen zur Berücksichtigung dieser zusätzlichen Ausgaben keine Bedenken, die Werbungskosten mit 50% anzusetzen.

Bei Anwendung der Bruttomethode sind die bezahlte USt und die Vorsteuer aus Anlageninvestitionen gesondert absetzbar. Die Kurtaxe kann als Durchläufer sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz bleiben.

In Rz 5436 treten an die Stelle des zweiten Absatzes folgende Absätze (Klarstellung):

Rz 5436

...

Ab der Veranlagung 2006 bestehen keine Bedenken, wenn bei einer Vermietung von nicht mehr als fünf Appartements ohne Erbringung von Nebenleistungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Werbungskosten mit 30% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe) geschätzt werden.

Ab der Veranlagung 2011 bestehen keine Bedenken, wenn im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei einer Vermietung von nicht mehr als fünf Appartements ohne Erbringung von Nebenleistungen in einem Gebäude, das nicht im Eigentum des Vermieters (der Vermieter) steht, die Werbungskosten mit 10% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe) geschätzt werden. Erfolgt die Appartementvermietung auf Grundlage eines fremdüblichen Mietvertrages, den der Appartementvermieter mit dem Eigentümer abgeschlossen hat, bestehen zur Berücksichtigung dieser zusätzlichen Ausgaben keine Bedenken, die Werbungskosten mit 30% anzusetzen.

Bei Anwendung der Bruttomethode sind die bezahlte USt und die Vorsteuer aus Anlageninvestitionen gesondert absetzbar. Die Kurtaxe kann als Durchläufer sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz bleiben.

...

Rz 5669 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5669

Der Veräußerungsgewinn entsteht im Zeitpunkt der Veräußerung des Betriebes (**Mitunternehmeranteiles**); das ist der Tag, an dem Besitz, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen bzw. ab dem dieser den Betrieb auf seine Rechnung und Gefahr führt (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bzw. Übertragung der Verfügungsgewalt auf den Erwerber). IdR wird der Zeitpunkt der Realisierung von der getroffenen Vereinbarung abhängen, er kann mit dem Vertragstag zusammenfallen oder auf einen späteren Zeitpunkt bezogen werden. Der Zeitpunkt, in dem das Rechtsgeschäft abgeschlossen wird, ist unmaßgeblich (VwGH 21.10.1986, [86/14/0021](#); siehe auch Rz 5564); ebenso - außer im Falle einer Veräußerung gegen Rente (siehe Rz 5672 ff) - der Zeitpunkt, in dem der Veräußerungspreis dem Veräußerer zufließt (VwGH 20.10.1992, [89/14/0089](#)).

Auch ein Mitunternehmer scheidet daher zu dem Zeitpunkt aus der Mitunternehmerschaft aus, zu dem der Vertrag auf Abtretung des Mitunternehmeranteils wirksam wird. Der Zeitpunkt der Firmenbucheintragung des neuen Mitunternehmers ist unbeachtlich.

Rz 5704 wird geändert (Klarstellung, dass die Beurteilung hinsichtlich des [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) mit der hinsichtlich des [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) übereinstimmt)

Rz 5704

Die Besteuerung der stillen Reserven unterbleibt nur dann, wenn eine Betriebsaufgabe erfolgt und einer der folgenden Fälle vorliegt:

- Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst (**zum Zeitraum, innerhalb dessen eine begünstigte Betriebsaufgabe erfolgen kann, siehe Rz 7313**).
- Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher und geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen (siehe Rz 7314 ff).

- Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. 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 Rz 7316 ff).

Rz 5834 wird geändert (nach jüngerer Judikatur, vgl. VwGH 25.10.2001, [98/15/0190](#), und Literatur besteht im EStG 1988 kein Anwendungsbereich für eine „Unternehmenseinheit“)

Rz 5834

Fassung bis zur Einkünftefeststellung 2010:

Mehrere Personengesellschaften mit denselben Beteiligungsverhältnissen und demselben Betriebsgegenstand können eine einzige betriebliche Tätigkeit, wenn auch im Rahmen zweier oder mehrerer Betriebsstätten, entfalten (so genannte „**Unternehmenseinheit**“, VwGH 29.11.1994, [89/14/0230](#)); dann gibt es nur ein Feststellungsverfahren. Eine einheitliche Bilanzierung für zwei oder mehrere nebeneinander personen- und beteiligungsgleich bestehende Personengesellschaften im Rahmen einer solchen Unternehmenseinheit begründet außerhalb einer gesellschaftsrechtlichen Verbindung keine zusätzliche Mitunternehmerschaft. Die Zerlegung des Rechenwerkes der Unternehmenseinheit in eine getrennte Bilanzierung der Gesellschaften ist nicht als Auflösung oder Realteilung einer Mitunternehmerschaft zu werten.

Fassung ab Einkünftefeststellung 2011:

Im Anwendungsbereich der Einkommensteuer kommt einer „Unternehmenseinheit“ keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 25.10.2001, [98/15/0190](#)). Es sind für verschiedene Mitunternehmerschaften getrennte Feststellungsverfahren nach [§ 188 BAO](#) durchzuführen. Die Zerlegung eines einheitlichen Rechenwerkes in eine getrennte Bilanzierung der Gesellschaften ist nicht als Auflösung oder Realteilung einer Mitunternehmerschaft zu werten.

Rz 5994b wird geändert (Judikatur)

Rz 5994b

Nach [§ 185 Abs. 2 UGB](#) wird eine stille Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst. Dieser Auflösungsgrund kann nicht abbedungen werden. Mangels gesellschaftsrechtlicher Grundlage erlischt die stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft mit der Konkurseröffnung über das Vermögen des Unternehmers. Da die Mitunternehmerschaft mit Konkurseröffnung erlischt, hat zu diesem Zeitpunkt die Versteuerung der negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter zu erfolgen (**UFS 03.02.2011, RV/3852-W/10**). Nach Konkurseröffnung eintretende Änderungen im Vermögensstand des Geschäftsinhabers haben keine Auswirkungen mehr auf den stillen Gesellschafter. Maßgebender Stichtag für die Auseinandersetzung ist der Auflösungsstichtag, das ist der Tag der Konkurseröffnung über den Unternehmer. Ein Gewinn aus dem Schuld nachlass ist daher nur dem Unternehmer zuzurechnen, nur er kann die Begünstigung des [§ 36 EStG 1988](#) in Anspruch nehmen (anders im Falle eines gerichtlichen Ausgleiches oder eines Schuld nachlasses im Rahmen der Erfüllung eines Sanierungsplanes nach der [Insolvenzordnung](#), siehe Rz 5908a).

In den Rz 6019 bis 6022 wird die Bezeichnung „KEG“ durch die Bezeichnung „KG“ ersetzt.

Die Rz 6021 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6021

Überträgt der Alleineigentümer das private Mietobjekt entgeltlich auf die **KG**, tritt hinsichtlich seiner Grundstücksquote keine Änderung in der AfA-Bemessungsgrundlage ein. Der andere Gesellschafter hat für seine Quote die AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe der anteiligen tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen; die anteilige Veräußerung kann unter [§ 30 EStG 1988](#) fallen.

Diese Beurteilung ist sinngemäß auf die Übertragung anderer Wirtschaftsgüter anzuwenden, bspw. Wertpapiere oder eine Beteiligung an Kapitalgesellschaften. Bündeln etwa mehrere Anteilsinhaber ihre privat gehaltenen Anteile an ein und derselben Körperschaft in einer **vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Miteigentumsgemeinschaft)** und entsprechen die Beteiligungen an dieser dem jeweiligen Wert der übertragenen Anteile,

ändert sich an der steuerlichen Behandlung der bisherigen Anteilsinhaber nichts, **sofern Vorsorge getroffen wurde, um eine Verschiebung stiller Reserven zu verhindern.**

Werden hingegen privat gehaltene Anteile an verschiedenen Körperschaften gebündelt, wird Miteigentum an allen auf die Personengesellschaft übertragenen Anteilen erworben. Bei einem äquivalenten Beteiligungsverhältnis hat der Anteilsinhaber sein Alleineigentum an den übertragenen Anteilen gegen das Miteigentum an allen gebündelten Anteilen getauscht.

Dieser Tauschvorgang ist nach Maßgabe der [§§ 30](#) oder [31 EStG 1988](#) steuerwirksam.

Beispiel:

A und B vereinigen sich zu einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts dahingehend, dass A seine ihm fünf Jahre privat gehörende Aktien der X-AG (5%, Anschaffungskosten 70.000) im Wert von 100.000 und B seine ihm a) seit drei Jahren, b) seit einem halben Jahr gehörenden Aktien an der Y-AG (0,5%, Anschaffungskosten 90.000) im Wert von ebenfalls 100.000 bündeln und in der Folge je zur Hälfte am Vermögen beteiligt sind.

Beide Partner haben einen Tausch insoweit zu vertreten, als jeder von ihnen 50% seines Pakets dem Partner gegen Erwerb von 50% des anderen Pakets abgibt und damit für beide ein Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang verwirklicht wird (unterstellt wird, dass keine Werbungskosten vorliegen).

A unterliegt daher nach [§ 31 EStG 1988](#) der Steuerpflicht, sein Überschuss beträgt 15.000 (VP 100.000 - AK 70.000) 2), die Anschaffungskosten des Anteils an der GesBR betragen nunmehr 85.000 (50% der ursprünglichen Anschaffungskosten von insgesamt 70.000 + 50.000).

B unterliegt im Falle a) nicht der Steuerpflicht, im Falle b) nach [§ 30 EStG 1988](#) der Steuerpflicht, sein Überschuss diesfalls beträgt 5.000 (VP 100.000 - AK 90.000) 2), die Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der GesBR betragen sowohl im Falle a) wie im Falle b) 95.000 (50% der ursprünglichen Anschaffungskosten von insgesamt 90.000 + 50.000).

Rz 6409 wird geändert (Judikatur)

Rz 6409

Auch das Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit fällt unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VfGH 08.10.1968, B 26/68; VwGH 29.07.2010, [2006/15/0317](#)). Ist im Entgelt für eine zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumte Nutzung eines Gebäudes auch eine Abgeltung der durch diese Nutzungseinräumung eintretenden Wertminderung des Gebäudes enthalten, unterliegt dieser Teil nicht der

Einkommensteuer (VwGH 26.02.1969, [0115/68](#); VwGH 30.05.1972, [2245/71](#)).

Schadenersatzleistungen, die den Ausfall von Einnahmen ausgleichen, sind steuerpflichtig (VwGH 14.10.1981, [3087/79](#)).

In gleicher Weise wie die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes führt ab 1.1.2012 auch die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechtes oder die Ablöse eines Fruchtgenussrechtes durch den Eigentümer – vergleichbar der Unter Vermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 21.12.2010, [2009/15/0046](#)); siehe auch Rz 115a und 119.

Rz 6422 wird geändert (BBG 2011)

Rz 6422

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 regelt die AfA für sämtliche Überschusseinkünfte. Besondere Bedeutung hat die Bestimmung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Gebäuden. Die Geltendmachung der AfA setzt voraus, dass die Person, die die Einkünfte bezieht, auch wirtschaftlicher Eigentümer des vermieteten Wirtschaftsgutes ist. Zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums siehe Rz 104 ff. Die AfA-Bemessungsgrundlage ist abhängig von der Art des Erwerbes des **Wirtschaftsgutes**. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in Verbindung mit § 8 Abs. 4 EStG 1988 ist auch eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) möglich. Weist ein Gebäude Mängel auf, deren Sanierung wirtschaftlich nicht vertretbar ist, ist es wirtschaftlich verbraucht, sodass eine AfaA in Betracht kommt (VwGH 27.04.2005, [2000/14/0110](#), kein Anwendungsfall der so genannten Opfertheorie, siehe dazu Rz 2618). **Zur Verteilung einer Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängender Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 siehe Rz 6488a ff.**

Rz 6442g wird geändert (Judikatur)

Rz 6442g

Wird vom Vorbehaltsfruchtnießer nach dem 31. Juli 2008 unentgeltlich auf das Fruchtgenussrecht verzichtet, sodass die Einkunftsquelle (wieder) unentgeltlich zum zivilrechtlichen Eigentümer wechselt, ist [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988](#) idF des SchenkMG 2008 anzuwenden (**ebenso bei Wegfall des wirtschaftlichen Eigentums nach dem 31. Juli 2008; UFS 24.05.2011, RV/2411-W/10**). Hat der Fruchtnießer mangels wirtschaftlichen Eigentums zwar keine AfA geltend gemacht, aber eine Zahlung für Substanzabgeltung geleistet (Rz 112), kann der Eigentümer eine AfA in Höhe der geleisteten Zahlung bis zur vollständigen Berücksichtigung der AfA geltend machen.

Nach Rz 6488 wird der Abschnitt 21.4a mit der Rz 6488a eingefügt (BBG 2011):

21.4a Verteilung einer außerordentlichen Abschreibung und außergewöhnlicher Aufwendungen außerhalb des Investitionsbereichs

Rz 6488a

Ab der Veranlagung 2010 können über Antrag

- **Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen (zB Abbruchkosten) sowie**
- **außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind (zB Schadenersatzleistungen, die als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, Kosten der Aufräumung nach einem Katastrophenschaden, Rechtskosten iZm mit der Freimachung von Mietobjekten),**

gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden.

Die Ausführungen hinsichtlich der Folgen bei Übertragung des Gebäudes, Aufgabe der Vermietung und Einlage des Gebäudes in das Betriebsvermögen (Rz 6484) gelten entsprechend.

In Rz 6623a wird der Verweis auf die Rz 6654a ff in den Verweis auf die Rz 6650 ff geändert.

Die Abschnittsüberschrift 22.4.3.3.1 lautet (Entfall des Abschnittes über die Rechtslage bis 2006)

22.4.3.3.1 Allgemeine Grundsätze

Die Rz 6650 bis 6654 lauten (Entfall der Rz zu der Rechtslage bis 2006, Übernahme der wesentlichen Inhalte aus den bisherigen Rz 6654a bis 6654d)

Rz 6650

Die Einkünfte werden danach wie folgt ermittelt:

	Veräußerungserlös
-	Anschaffungskosten
-	Herstellungsaufwendungen
-	Instandsetzungsaufwendungen aus einer zwingenden oder wahlweisen Zehnjahresverteilung, soweit die Zehntel Zeiträume nach der Veräußerung betreffen¹⁾
+	AfA-Beträge, die bei Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, einschließlich der nach einer Nachversteuerung nach <u>§ 28 Abs. 7 EStG 1988</u> steuerwirksam verbliebenen AfA-Beträge aus einem Herstellungsaufwand²⁾
+	gemäß <u>§ 28 Abs. 6 EStG 1988</u> steuerfreie Subventionen mit Ausnahme solcher, die auf Instandhaltungsaufwendungen entfallen
-	Werbungskosten
	Einkünfte nach <u>§ 30 Abs. 4 EStG 1988</u>

¹⁾ Siehe Rz 6653

²⁾ Siehe Rz 6652

Rz 6651

Anschaffungskosten sind alle im Zusammenhang mit dem Erwerb des Wirtschaftsgutes anfallenden Aufwendungen (siehe dazu Rz 2164 ff). Zu den Anschaffungskosten gehören auch nachträgliche Anschaffungskosten wie zB die Ablösezahlung für ein im Zuge des Erwerbes eingeräumtes Wohnrecht. Allerdings führt die Einräumung des Wohnrechtes uÄ im Zuge des Erwerbes des Wirtschaftsgutes zu keiner Erhöhung der Anschaffungskosten (VwGH 31.03.2011, [2007/15/0158](#)).

Rz 6652

Herstellungsaufwendungen mindern die Spekulationseinkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden; dies auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Herstellungsaufwendungen, die vom Verkäufer als Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden). Herstellungsaufwendungen kürzen die Spekulationseinkünfte jedoch nur insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren. Hinsichtlich der auf Zeiträume vor der Veräußerung entfallenden Herstellungszehtel/-fünfzehntel hat im Fall einer Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist eine Nachversteuerung nach [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) zu erfolgen (vgl. Rz 6511 ff). Durch die Nachversteuerung nach [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) werden die Herstellungsaufwendungen im Ergebnis nur in jenem Ausmaß berücksichtigt, das der "Normal-AfA" bei Verteilung des Herstellungsaufwandes auf die Restnutzungsdauer entspricht. Sie sind daher in diesem Umfang bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte wieder hinzuzurechnen. Siehe dazu das Beispiel in Rz 6654.

Rz 6653

Instandsetzungsaufwendungen mindern die Spekulationseinkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden; dies auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Instandsetzungsaufwendungen, die vom Verkäufer als

Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden).

Instandsetzungsaufwendungen kürzen die Spekulationseinkünfte jedoch nur insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort in voller Höhe abgesetzte Instandsetzungsaufwendungen sind daher bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte nicht (nochmals) zu berücksichtigen. Abzuziehen sind nur jene Instandsetzungszehntel, die auf Zeiträume nach der Veräußerung entfallen, da diese bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr zu berücksichtigen sind (Rz 6484). Siehe dazu das Beispiel in Rz 6654.

Rz 6654

AfA-Beträge, die bei Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, vermindern die zu berücksichtigenden Anschaffungskosten. Bei Ermittlung der Einkünfte sind sie daher als Hinzurechnung zu berücksichtigen.

Beispiel:

Anschaffung des in der Folge vermieteten Gebäudes im ersten Halbjahr 01 um 100.000 (AfA 1,5%). Im Jahr 03 wird ein Sanierungsaufwand ([§ 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#)) in Höhe von 10.000 getätigt, der auf zehn Jahre verteilt wird. Im Jahr 06 wird ein Instandsetzungsaufwand ([§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#)) in Höhe von 2.000 getätigt, der auf zehn Jahre verteilt wird.

Im zweiten Halbjahr des Jahres 08 wird das Gebäude um 112.000 verkauft (Werbungskosten aus dem Verkauf liegen nicht vor).

Die Veräußerung hat zur Folge, dass die beschleunigt abgesetzten sechs Herstellungszehntel der Jahre 03 bis 08 gemäß [§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) nachzuversteuern sind. Der Nachversteuerungsbetrag beträgt 4.800 und ist wie folgt zu ermitteln:

Verteilte Aufwendungen 03 bis 08	6.000
Zu berücksichtigende Aufwendungen bei Verteilung auf RND (angenommen 50 Jahre)	1.200
Nachversteuerungsbetrag	4.800

Die Spekulationseinkünfte sind wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungserlös	112.000
--------------------------	----------------

-	Anschaffungskosten	- 100.000
-	Herstellungsaufwendungen	- 10.000
+	Tatsächlich berücksichtigte AfA aus Herstellungsaufwand (Differenz zwischen verteilten Herstellungszehtel und Nachversteuerungsbetrag gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988)	+ 1.200
-	Nicht berücksichtigter Instandsetzungsaufwand (2.000 - 600)	- 1.400
+	AfA-VuV (8 x 1,5% der AK)	+ 12.000
	Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988	13.800

Hat der Steuerpflichtige außerhalb der Einkunftszielung Subventionen der öffentlichen Hand erhalten, so sind im Hinblick auf [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nur die aus eigenen Mitteln getragenen Anschaffungs-, Herstellungs- oder Instandsetzungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erhält für Herstellungsaufwendungen (80.000) an einem denkmalgeschützten Privathaus einen öffentlichen Zuschuss von 30.000. Im Ergebnis mindern daher nur die selbst getragenen Herstellungskosten von 50.000 die Spekulationseinkünfte.

Die Abschnittsüberschrift 22.4.3.3.2 lautet

22.4.3.3.2 Ermäßigung für unbebaute Grundstücke

Die Rz 6654a bis 6654d und die Abschnittsüberschrift 22.4.3.3.3 entfallen.

Rz 6665 wird geändert (Judikatur)

Rz 6665

Für Einkünfte aus Spekulationsgeschäften besteht eine Freigrenze von 440 Euro pro Kalenderjahr und ein relatives Verlustausgleichsverbot; führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig ([§ 30 Abs. 4 letzter und vorletzter Satz EStG 1988](#)). Ist aus dem Spekulationsgeschäft im

Veräußerungsjahr ein Einnahmenüberschuss erzielt worden, müssen nachträgliche Werbungskosten im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt und zum Ausgleich mit anderen Einkünften zugelassen werden (VwGH 16.12.2010, [2008/15/0274](#)).

Rz 6676 wird geändert (Judikatur)

Rz 6676

Liegen mehrere Veräußerungsgeschäfte iSd [§ 31 EStG 1988](#) vor, so kann gemäß [§ 31 Abs. 5 EStG 1988](#) ein Verlust aus einem Veräußerungsgeschäft nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgeglichen werden ([§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#)). Ein Ausgleich mit positiven Einkünften aus anderen sonstigen Einkünften gemäß [§ 29 EStG 1988](#) oder aus anderen Einkunftsarten ist nicht zulässig (VwGH 29.1.2003, [97/13/0007](#)).

Ist im Veräußerungsjahr ein Einnahmenüberschuss gemäß [§ 31 EStG 1988](#) erzielt worden, müssen nachträgliche Werbungskosten im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt und zum Ausgleich mit anderen Einkünften zugelassen werden (VwGH 16.12.2010, [2008/15/0274](#)).

Rz 6839 wird geändert (Judikatur)

Rz 6839

Wird ein nichtbetriebliches Fruchtgenussrecht (zB **an einem** Mietwohnhaus) **vor dem 1.1.2012** aufgegeben und wird dafür eine Zahlung geleistet, unterliegt diese nicht der Einkommensteuer (VwGH 10.02.1987, [86/14/0125](#)), auch wenn mit der Aufgabe des Fruchtgenussrechtes ein Entgang von Erträgen verbunden ist (VwGH 16.09.1986, [83/14/0123](#)).

Wird nach dem 31.12.2011 ein Fruchtgenussrecht entgeltlich übertragen oder vom Eigentümer abgelöst, führt dies in gleicher Weise wie die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes – vergleichbar der Unter Vermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 21.12.2010, [2009/15/0046](#), vgl. die Rz 115a, 119 und 6409).

Rz 7025 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7025

Unter dem Wert des übertragenen Betriebsvermögens (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil **einschließlich Sonderbetriebsvermögen**) versteht man die Summe der Teilwerte aller Wirtschaftsgüter einschließlich selbst geschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter (= 100%). Das übertragene Einzelwirtschaftsgut ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen, unabhängig davon, ob ein Einzelwirtschaftsgut aus dem Betriebs- oder Privatvermögen übertragen wird.

Rz 7250 wird geändert (Salzburger Steuerdialog 2011)

Rz 7250

Sanierungsgewinn ist der betrieblich bedingte Wegfall von Verbindlichkeiten infolge gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung. Insoweit betrieblich wirksame Verbindlichkeiten betroffen sind, handelt es sich um eine betriebliche (steuerwirksame) Vermögensvermehrung. Seine Höhe ergibt sich aus der Summe der Schuldnnachlässe, abzüglich der mit dem Nachlass wirtschaftlich in Zusammenhang stehenden Sanierungskosten (Nettogröße).

Folgende Rz 7269a wird neu eingefügt (Salzburger Steuerdialog 2011)

Rz 7269a

Für die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 36 EStG 1988 besteht kein Unterschied, ob es sich um einen Bilanzierer oder einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner handelt. Wird eine Betriebsschuld aus betrieblichen Gründen erlassen, ist der wegfallende Betrag bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in allen Fällen – somit auch dann, wenn er eine Warenschuld oder eine Verbindlichkeit, die Betriebsausgaben betrifft - der Begünstigung des § 36 EStG 1988 insoweit zugänglich, als der Betrag des Schuldnnachlasses im Betriebsgewinn gedeckt ist.

In Bezug auf den Nachlass einer Warenschuld wirkt sich allerdings die Begünstigung in zeitlicher Hinsicht beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner auf Grund der unterschiedlichen Gewinnermittlungstechnik anders als beim Bilanzierer aus: Bei diesem führt der Nachlass einer Warenschuld im Jahr des Verbindlichkeitswegfalles zum begünstigten Ertrag, während sich bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Gewinnerhöhung durch den ungekürzten Veräußerungserlös (ohne Berücksichtigung eines Wareneinsatzes) im Wirtschaftsjahr des Zuflusses auswirkt. Dementsprechend ist bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Teil des Veräußerungserlöses, der dem Betrag des Schuld nachlasses entspricht, im Wirtschaftsjahr des Zuflusses des Veräußerungserlöses nach [§ 36 EStG 1988](#) begünstigt. Sollte dieser Zufluss zum Zeitpunkt des Schuld nachlasses bereits erfolgt und in einem rechtskräftig veranlagten Jahr berücksichtigt worden sein, ist der spätere Nachlass als rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) zu werten, das eine Korrektur der Veranlagung des betreffenden Jahres ermöglicht.

Betrifft der Schulderlass eine Betriebsausgabe ist [§ 36 EStG 1988](#) unabhängig von der Gewinnermittlungsart im Jahr des Schuld nachlasses anwendbar. [§ 36 EStG 1988](#) ist allerdings – für Bilanzierer und Einnahmen-Ausgaben-Rechner gleichermaßen - nur insoweit anwendbar, als nach Vornahme des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs positive betriebliche Einkünfte („Gewinne“ iSd [§ 36 EStG 1988](#)) und letztlich ein positives Einkommen verbleiben (vgl. Rz 154 und zB VwGH 24.02.2011, [2011/15/0035](#)).

Rz 7338 wird geändert ([LuF-PauschVO 2011](#))

Rz 7338

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

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

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

Zahlungen aus dem Katastrophenfonds sind zwar steuerfrei (VwGH 10.09.1998, [96/15/0272](#)), führen jedoch zu einer entsprechenden Betriebsausgabenkürzung (vgl. Rz 4855), die sich sowohl auf die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft als auch auf die Höhe der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt gleichermaßen auswirkt. Soweit Zahlungen aus dem Katastrophenfonds nur Ertragsausfälle abgelnzen, kommt eine Aufwandskürzung nicht in Betracht. Keine Betriebsausgabenkürzung hat bei teilpauschalierten Forstbetrieben, welche die Betriebsausgaben nach [§ 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011](#) pauschal ermitteln, zu erfolgen.

Im Fall der Teilpauschalierung eines Forstbetriebes ist zur Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt jenes Betriebsausgabenpauschale heranzuziehen, das der Art der Kalamitätsnutzung entspricht. Wird das Holz aus der Kalamitätsnutzung selbst geschlägert, sind die Betriebsausgabenprozentsätze des [§ 3 Abs. 2 Z 1 LuF-PauschVO 2011](#) anzuwenden. Wird das Holz aus der Kalamitätsnutzung am Stock verkauft, sind die Betriebsausgabenprozentsätze des [§ 3 Abs. 2 Z 2 LuF-PauschVO 2011](#) anzuwenden. Die Anwendung eines Mischsatzes ist unzulässig, da die [LuF-PauschVO 2011](#) einen Mischsatz nicht vorsieht. Ebenso ist im Falle der Teilpauschalierung die Ermittlung der Kalamitätseinkünfte auf Basis der tatsächlichen Betriebsausgaben unzulässig, da nach [§ 1 Abs. 1 LuF-PauschVO 2011](#) die Pauschalierungsverordnung nur zur Gänze anwendbar ist. Entsprechendes gilt im Anwendungsbereich der [LuF PauschVO 2006](#).

Rz 7538 wird geändert (genereller Verweis auf LStR 2002)

Rz 7538

Zur Veranlagung **von Steuerpflichtigen mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften** siehe LStR 2002 Rz 916.

Rz 7723e wird geändert (Klarstellung)

Rz 7723e

Die Bewertung von Brennholz kann nach den in der [Sachbezugswerteverordnung](#), **BGBI. II Nr. 416/2001 idF BGBI. II Nr. 468/2008**, vorgesehenen Werten erfolgen.

Es bestehen keine Bedenken, für **geschlägertes** Nutzholz bei Selbstschägerung einen Wert von 60 Euro pro Festmeter und für Nutzholz am **Stock** einen Wert von 30 Euro pro Festmeter anzusetzen.

Es bestehen weiters keine Bedenken, den Bezug von Elementarholz (Holz zur Wiedererrichtung von durch Katastrophenschäden beschädigten oder vernichteten, betrieblich oder privat genutzten Gebäuden eines Mitgliedes der Agrargemeinschaft) sowie - ab 2005 - das vom Anteilsinhaber für den Eigenbedarf genutzte Holz weder auf die Freigrenze nach Rz 7723a anzurechnen noch einem Kapitalertragsteuerabzug zu unterwerfen.

Ferner bestehen keine Bedenken, wenn Ausschüttungen, die wegen Waldnutzungen infolge Windbruch (Rz 7325, 7326 und 7334 ff) durch die Agrargemeinschaft getätigt werden, gemäß [§ 206 lit. a BAO](#) auf 10 Jahre verteilt werden.

Rz 7996 wird geändert

Rz 7996

~~Mit dem AbgÄG 2004 wurde ab der Veranlagung 2005 im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12.6.2003, C-234/01, "Gerritse") die Veranlagungsoption auch auf die Fälle der Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 3 bis 5 EStG 1988 ausgedehnt und der Ausschluss~~

~~von der Veranlagungsoption in Bezug auf der Steuerabgeltung nach § 97 EStG 1988 unterliegenden Einkünften aufgehoben.~~

Ein Steuerabzug von Einkünften bzw. Gewinnanteilen mit nachfolgender (Pflicht- oder Antrags-)Veranlagung (siehe Abschnitt 30.2.3) ist für folgende Fälle vorgesehen:

- Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen ([§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#); Antragsveranlagung gemäß [§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#)). Zwischen Künstler und Veranstalter tretende Unternehmen, die reine Managementaufgaben erfüllen, sind keine "Mitwirkenden an der inländischen Unterhaltungsdarbietung" und unterliegen folglich mit den vereinbarten Beträgen nicht der beschränkten Steuerpflicht. Eine Mitwirkung liegt nur vor, wenn diese unmittelbar auf die inhaltliche Gestaltung der Unterhaltungsdarbietung Einfluss nehmen. Das ist bei einer Theater-AG, bei einer Filmproduktionsgesellschaft, die wie eine Theater-AG Unterhaltungsdarbietungen produziert, und bei der Trägervereinigung eines Orchesters der Fall, nicht aber bei einer nur Managementleistungen erbringenden Künstleragentur (vgl. VwGH 27.11.2003, [2000/15/0033](#) und 11.12.2003, [2000/14/0165](#)). Siehe dazu auch den Künstler-Sportler-Erlass, BMF-010221/0684-IV/4/2005 vom 31.10.2005, AÖF **Nr. 256/2005, idF BMF-010221/0907-IV/4/2008 vom 16.04.2008, AÖF** **Nr. 110/2008 und BMF-010221/0678-IV/4/2011 vom 10.03.2011, AÖF** **Nr. 85/2011.**

- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie nicht aus einer der vorgenannten Tätigkeiten stammen ([§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#); Antragsveranlagung gemäß [§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#)).
- Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen ([§ 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#); Antragsveranlagung gemäß [§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#)).

Rz 8028 wird geändert

Rz 8028

Es bestehen keine Bedenken, wenn Abzugspflichtige - in welchem Fall auch immer - zur Vermeidung eines Haftungsrisikos ungeachtet der Abkommensbestimmungen den vollen Steuerabzug vornehmen und den ausländischen Empfänger der Einkünfte zur Herbeiführung der abkommengemäßen Steuerentlastung auf den Erstattungsweg verweisen. Derartige Anträge können formlos innerhalb von fünf Jahren beim Finanzamt **Bruck** Eisenstadt **Oberwart** ([§ 18 AVOG 2010](#)) eingebracht werden. Dem Antrag müssen alle anspruchsgrundlegenden Belege beigelegt werden; dazu zählen insbesondere eine amtliche Ansässigkeitsbescheinigung sowie Belege über den Bezug der Einkünfte und die Höhe des Steuerabzuges. Werden solche innerhalb der Fünfjahresfrist des [§ 240 BAO](#) gestellt, dann sind sie auch dann fristgerecht eingebracht, wenn in einer völkerrechtlichen Durchführungsvereinbarung (hiefür eine kürzere) Frist festgelegt sein sollte.

Folgende Rz 8208a wird nach dem (neuen) Unterabschnitt 31a.1.2 eingefügt:

Rz 8208a

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen, ist für die Forschungsprämie [§ 108c EStG 1988](#) in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, maßgeblich. Danach kann eine Forschungsprämie in Höhe von 10% im Fall der eigenbetrieblichen Forschung sowie eine Forschungsprämie in Höhe von 10% bei Auftragsforschung berücksichtigt werden.

Die eigenbetriebliche Forschung ist in [§ 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) definiert und entspricht grundsätzlich der eigenbetrieblichen Forschung auf Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß [§ 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988](#) in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 (siehe dazu die Rz 1329a ff). Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen, ist nur mehr Forschung begünstigt, die in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgt.

Die Verordnung BGBI. II Nr. 506/2002 ist auch für die Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBI. I Nr. 111/2010, maßgeblich.

Die Voraussetzungen für die Geltendmachung einer Forschungsprämie für Auftragsforschung sind in § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 umschrieben und entsprechen den Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages für Auftragsforschung (siehe dazu Rz 1329g ff).

Folgende Rz 8209a wird neu eingefügt (Salzburger Steuerdialog)

Rz 8209a

Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens stellt keinen Grund dar, eine Forschungsprämie nicht (mehr) in Anspruch nehmen zu können. Für die Ermittlung der Höhe einer Forschungsprämie sind im Fall einer Insolvenz die bemessungsgrundlagenrelevanten Aufwendungen einzubeziehen. Aus einer Sanierungsquote alleine folgt noch keine Verminderung des Anspruches auf eine Forschungsprämie. Kommt es jedoch infolge der Insolvenz zu einer Verringerung bemessungsgrundlagenrelevanter Aufwendungen, sind für die Ermittlung der Höhe einer Forschungsprämie nur die im Ergebnis selbst getragenen Aufwendungen maßgeblich. Kommt es im Jahr der Geltendmachung der Forschungsprämie zu einem gewinnwirksamen Schuldnachlass und betrifft dieser bemessungsgrundlagenrelevante Aufwendungen (Investitionen), ist dieser zu berücksichtigen. Der Wegfall einer Verbindlichkeit, die dazu dient, bemessungsgrundlagenrelevante Aufwendungen (Investitionen) zu finanzieren, ist hingegen unbeachtlich. Der Schuldnachlass stellt ein nachträgliches Ereignis iSd § 295a BAO dar, das eine Bescheidänderung ermöglicht. Im Rahmen des § 201 Abs. 2 Z 5 BAO kann eine Prämiengutschrift nachträglich korrigiert werden.

Rz 8314 wird geändert (Klarstellung)

Rz 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** sinngemäß. 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 18) bis Ende Jänner des folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

Folgender Abschnitt 33 „Mitteilung bei Auslandszahlungen ([§ 109b EStG 1988](#))“ wird mit den Rz 8319 bis 8325 neu eingefügt:

33 Mitteilung bei Auslandszahlungen ([§ 109b EStG 1988](#))

Rz 8319

Für Zahlungen, die nach dem 31.12.2010 für bestimmte inländische Leistungen (Rz 8320) ins Ausland erfolgen (insbesondere Überweisung auf ein Auslandskonto), besteht gemäß [§ 109b EStG 1988](#) eine Mitteilungsverpflichtung. Diese bezweckt einerseits, die Überprüfung der korrekten steuerlichen Behandlung in Österreich zu erleichtern. Andererseits soll damit eine Informationsweitergabe an den Staat ermöglicht werden, dem voraussichtlich das Besteuerungsrecht zukommt, wenn Österreich kein Besteuerungsrecht hat.

[§ 109b EStG 1988](#) lässt eine Mitteilungsverpflichtung nach [§ 109a EStG 1988](#) unberührt. Liegen die Voraussetzung für eine Mitteilungsverpflichtung sowohl nach [§ 109a EStG 1988](#) als auch nach [§ 109b EStG 1988](#) vor, ist nur eine einzige Mitteilung gemäß [§ 109b EStG 1988](#) zu übermitteln.

Beispiele:

- 1. Für die Leistung als Stiftungsvorstand werden dem im Ausland ansässigen Herrn X 150.000 € ins Ausland überwiesen. Obwohl**

hinsichtlich dieser Zahlung auch eine Mitteilungsverpflichtung nach § 109a EStG 1988 iVm § 1 Abs. 1 Z 3 der VO zu § 109a EStG 1988, BGBI. I Nr. 417/2001, besteht, ist nur eine einzige Mitteilung nach § 109b EStG 1988 zu machen.

2. *Für die Leistung als Stiftungsvorstand werden dem im Ausland ansässigen Herrn Y 90.000 € ins Ausland überwiesen. Da hinsichtlich dieser Zahlung zwar eine Mitteilungsverpflichtung nach § 109a EStG 1988 iVm § 1 Abs. 1 Z 3 der VO zu § 109a EStG 1988, BGBI. I Nr. 417/2001, nicht aber eine solche nach § 109b EStG 1988 besteht, ist (nur) eine Mitteilung nach § 109a EStG 1988 zu machen.*

Rz 8320

Der Mitteilungspflicht unterliegen Unternehmer und Körperschaften des öffentlichen und privaten Rechts, die für folgende Leistungen Zahlungen ins Ausland tätigen:

1. **Leistungen für Tätigkeiten im Sinne des § 22 EStG 1988, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird (siehe Rz 8321).**
2. **Vermittlungsleistungen, die von unbeschränkt Steuerpflichtigen erbracht werden oder die sich auf das Inland beziehen. Jedenfalls auf das Inland beziehen sich Vermittlungsleistungen, die inländisches Vermögen betreffen.**
3. **kaufmännische oder technische Beratung im Inland (siehe Rz 8322).**

Kaufmännische oder technische Beratungsleistungen sowie Vermittlungsleistungen unterliegen unabhängig davon, ob sie beim Leistenden im betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich erfolgen, der Mitteilungspflicht.

Rz 8321

Sämtliche der in § 22 Z 1 und Z 2 EStG 1988 umschriebenen Tätigkeiten unterliegen der Mitteilungspflicht, wenn sie im Inland ausgeübt worden sind. Gleiches gilt für im Inland ausgeübte Leistungen, die auf Grund einer mitunternehmerischen Beteiligung im Rahmen § 22 Z 3 EStG 1988 erbracht werden. Zur Ausübung im Inland siehe Rz 7916 ff, die entsprechend gelten.

Rz 8322

Zum Begriff „kaufmännische Beratung“ siehe Rz 7938. Zum Begriff „technische Beratung“ siehe Rz 7939, die entsprechend gilt. Nicht erfasst ist die rechtliche, medizinische und psychologische Beratung. Beratungstätigkeiten, die eine Tätigkeit iSd [§ 22 EStG 1988](#) darstellen, sind nach [§ 109b Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) erfasst (zB Beratungsleistungen von Unternehmensberatern, Wirtschaftstreuhändern oder Rechtsanwälten). Die kaufmännische oder technische Beratung muss im Inland erbracht worden sein; dazu ist eine physische Anwesenheit im Inland erforderlich.

Rz 8323

Die Mitteilung hat zu enthalten:

1. Name (Firma), Wohn- oder Firmenanschrift des Leistungserbringers samt internationaler Länderkennung des betreffenden Staates;
2. bei einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder einer Körperschaft als Leistungserbringer auch die im Inland maßgeblich auftretende natürliche Person;
3. hinsichtlich des Leistungserbringers sowie gegebenenfalls der im Inland maßgeblich auftretenden natürlichen Person:
 - die österreichische Steuernummer; ist diese nicht vorhanden,
 - die Versicherungsnummer nach [§ 31 ASVG](#); ist diese nicht vorhanden,
 - die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer; ist diese nicht vorhanden,
 - das Geburtsdatum;
4. die internationale Länderkennung des Landes oder der Länder, in die Zahlungen erfolgt sind;
5. die Höhe der Zahlungen zugunsten des Leistungserbringers und das Kalenderjahr, in dem die Zahlungen geleistet wurden.

Treten Körperschaften oder Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit als Leistungserbringer auf, hat die Mitteilung auch die Informationen hinsichtlich der im Inland maßgeblich auftretenden natürlichen Person zu enthalten. Darunter ist jene Person zu verstehen, der die Hauptverantwortung betreffend die Leistungserbringung zukommt; das können auch mehrere Personen sein. In diesem Fall sind sämtliche im Inland maßgeblich auftretenden natürlichen Personen zu bezeichnen. Die Grenze von 100.000 Euro bezieht sich aber stets auf die an die Körperschaften oder Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit geleisteten Beträge.

Rz 8324

Ausnahmen:

Eine Mitteilung ist nicht erforderlich, wenn

- **sämtliche in einem Kalenderjahr zugunsten desselben Leistungserbringers geleisteten Zahlungen ins Ausland den Betrag von 100.000 Euro nicht übersteigen,**
- **ein Steuerabzug nach [§ 99 EStG 1988](#) zu erfolgen hat oder**
- **Zahlungen an eine ausländische Körperschaft erfolgen; es sei denn die ausländische Körperschaft unterliegt im Ausland einem Steuersatz, der um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger ist als die österreichische Körperschaftsteuer gemäß [§ 22 Abs. 1 KStG 1988](#). Mitteilungspflichtig sind demnach Zahlungen an eine ausländische Körperschaften nur dann, wenn der Ansässigkeitsstaat eine Körperschaftsteuer von weniger als 15% erhebt.**

Unterbleibt auf Grund der Anwendung der [DBA-Entlastungsverordnung](#) ein Steuerabzug nach [§ 99 EStG 1988](#), besteht Mitteilungspflicht.

Rz 8325

Die Mitteilung hat im Wege der automationsunterstützten Datenübertragung zu erfolgen, wenn dies für den zur Übermittlung Verpflichteten zumutbar ist. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung

kann vorgesehen werden, dass sich die auszahlende Stelle einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

Die Mitteilung hat elektronisch bis Ende Februar des auf die Zahlung folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Ist der auszahlenden Stelle die elektronische Übermittlung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung auf dem amtlichen Vordruck bis Ende Jänner des auf die Zahlung folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Zur Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung gilt § 2 FOnErkIV, BGBl. II Nr. 512/2006, entsprechend. Die Mitteilung ist an das Finanzamt zu übermitteln, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des zur Mitteilung Verpflichteten zuständig ist oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht wäre.

Der Leistungserbringer ist verpflichtet, dem zur Übermittlung Verpflichteten alle Auskünfte zu erteilen, die dieser zur Erfüllung der Mitteilungspflicht benötigt. Im Fall der Leistungserbringung durch eine Körperschaft oder Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit umfasst diese Verpflichtung auch die Mitteilung der Informationen hinsichtlich der für diese maßgeblich auftretende Person.

Anhang IV lautet (AbgÄG 2011)

Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz 1338m)

(Muster basierend auf Kammer der Wirtschaftstreuhänder)

An

[Körperschaft XY]

Ausschließlich zur Vorlage beim Finanzamt Wien 1/23¹

**Bericht über die unabhängige Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen
gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ § 4a Abs. 8 Z 2 oder 3 EStG 1988]**

Einleitung

Das Leitungsorgan der [Körperschaft XY] hat uns beauftragt, im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung des Jahresabschlusses [alternativ: Prüfung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Vermögensübersicht] der [Körperschaft XY] für das Rechnungsjahr vom [Datum] bis [Datum] ergänzend eine Bestätigung über das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988] zu erteilen.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

Die Erfüllung der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988] und deren Dokumentation liegt in der Verantwortung des Leitungsorgans der [Körperschaft XY].

Gesetzliche Grundlagen

Die gesetzlichen Bestimmungen führen zu den zu bestätigenden Voraussetzungen wie folgt aus (§ 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 bzw. § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 bzw. § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988):

[VARIANTE 1: Für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 6 und Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988:]

- Die Körperschaft dient ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 1 oder 3.

[ANMERKUNG: Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht erforderlich.]

- Die Körperschaft unterhält, abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten, ausschließlich solche wirtschaftliche Tätigkeiten, die unter § 45 Abs. 1, § 45 Abs. 2 oder § 47 der Bundesabgabenordnung fallen oder für welche die Begünstigungen gemäß § 45a der Bundesabgabenordnung bestehen bleiben.
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft übersteigen 10% der Spendeneinnahmen nicht.

[VARIANTE 2: Für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988:]

- Das mangelnde Gewinnstreben ist – ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit – in der Rechtsgrundlage verankert.
- Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.

- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft oder diesen nahestehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gemäß [§ 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) verwendet werden. Dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Erfüllung der begünstigten Zwecke.

[ANMERKUNG: Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht erforderlich.]

- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft übersteigen 10% der Spendeneinnahmen nicht.

[VARIANTE 3: Für Körperschaften im Sinne des [§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988](#):]

- Die Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gemäß [§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) ist, abgesehen von der Mittelverwendung im Sinne des [§ 4a Abs. 8 Z 3 lit. c EStG 1988](#), als ausschließlicher Zweck in der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag, Vereinsstatut) verankert.
- Das mangelnde Gewinnstreben ist – ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit - in der Rechtsgrundlage verankert.
- Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter der Körperschaft oder diesen nahestehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gemäß [§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#)

verwendet werden. Dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes.

- **Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass jede Änderung der Rechtsgrundlage, insbesondere der Aufgaben der Körperschaft, sowie die Beendigung ihrer begünstigten Tätigkeit dem Finanzamt Wien 1/23 unverzüglich bekannt gegeben werden.**
- **Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Erfüllung der begünstigten Zwecke.**
- **Die Mittelverwendung erfolgt entweder durch Weitergabe an Körperschaften im Sinne des [§ 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) oder in Durchführung von Aktionen ausschließlich zu begünstigten Zwecken gemäß [§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#), wobei dazu andere Rechtsträger nach Maßgabe des [§ 40 Abs. 1 BAO](#) herangezogen werden können. Im letztgenannten Fall ist die ausschließliche Verwendung der Mittel zu begünstigten Zwecken gemäß [§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) durch die Spenden sammelnde Körperschaft sicherzustellen.**
- **Die Körperschaft veröffentlicht jene Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen.**
- **Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft übersteigen 10% der Spendeneinnahmen nicht.**

Verantwortung des Prüfers

Unsere Aufgabe ist es, auf Grundlage unserer Prüfungshandlungen eine Beurteilung darüber abzugeben, ob die Voraussetzungen gemäß [§ 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988](#) [alternativ: [§ 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988](#) oder [§ 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#)] vorliegen.

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der österreichischen berufsbülichen Grundsätze zu sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) durchgeführt. Danach haben wir

unsere Berufspflichten einschließlich Vorschriften zur Unabhängigkeit einzuhalten und den Auftrag unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit so zu planen und durchzuführen, dass wir unsere Beurteilung mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben können.

Prüfungshandlungen

Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Um die erforderliche Bestätigung abgeben zu können, haben wir die im Rahmen unserer Jahresabschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse herangezogen sowie die nachstehend angeführten Prüfungshandlungen durchgeführt:

- **Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft für den Zeitraum von [Datum] bis [Datum].**

[ANMERKUNG: Der Zeitraum hat bei erstmaliger Beantragung zumindest drei Jahre zu umfassen, um die entsprechende Bestätigung hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzung "Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Sammlung von Geld für (im Wesentlichen unmittelbar) begünstigte Zwecke gemäß [§ 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) bzw. [§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) abgeben zu können. Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht anzuwenden.]

- **Einsichtnahme in die von der Körperschaft erstellte Aufgliederung der Verwaltungskosten und stichprobenweise Überprüfung, dass die darin enthaltenen mit der Verwendung der Spenden in Zusammenhang stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen.**
- **Einsichtnahme in jene Dokumente der Körperschaft, in denen sie die Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen, veröffentlicht.**

[ANMERKUNG: Diese Voraussetzung müssen nur Spendensammelorganisationen iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 erfüllen.]

- Kritische Würdigung unserer im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse, im Hinblick auf Hinweise, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den Vorgaben der Rechtsgrundlage nicht entspricht und die Körperschaft eine betriebliche Tätigkeit nicht nur in untergeordnetem Ausmaß entfaltet.

Das Leitungsorgan der Körperschaft hat uns im Rahmen einer Vollständigkeitserklärung bestätigt, dass uns alle zur Beurteilung über das Vorliegen der Voraussetzungen der Bestimmung des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988] erforderlichen Unterlagen, Dokumente und Auskünfte vollständig vorgelegt und erteilt worden sind.

Bei dieser ergänzenden Prüfung handelt es sich weder um eine Abschlussprüfung noch um eine prüferische Durchsicht von Abschlüssen. Ebenso ist weder die Aufdeckung und Aufklärung strafrechtlicher Tatbestände, wie zB von Unterschlagungen oder sonstigen Untreuehandlungen und Ordnungswidrigkeiten, noch die Beurteilung der Effektivität und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung Gegenstand unseres Auftrages.

Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Prüfungsurteil

[ANMERKUNG: Modifikationen von Berichten (Einschränkungen bzw. Versagungen aufgrund von Hemmnissen bzw. Einwendungen) können in Anlehnung an das Fachgutachten KFS/PG 3 formuliert werden.]

Aufgrund der bei unserer Prüfung gewonnenen Erkenntnisse bestätigen wir, dass die Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988] [nicht] vorliegen.

Auftragsbedingungen

Für die Durchführung des Auftrages und unsere Verantwortlichkeit, auch im Verhältnis zu Dritten, sind vereinbarungsgemäß die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe 2011 der Kammer der Wirtschaftstreibenden maßgebend.

- **[Firma des Prüfers]**

[Name1]

[Name2]

[Ort], am [Datum]

¹ Da unser Bericht ausschließlich im Auftrag und im Interesse des Auftraggebers erstellt worden ist, bildet er keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen dritter Personen auf seinen Inhalt. Ansprüche dritter Personen können daher daraus nicht abgeleitet werden. Dementsprechend darf dieser Bericht weder gänzlich noch auszugsweise ohne unser ausdrückliches Einverständnis veröffentlicht oder an Dritte weitergegeben werden.

Bundesministerium für Finanzen, 14. Dezember 2011