

BMF-AV Nr. 76/2026

BMF - IV/6 (IV/6)

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

Geschäftszahl: 2026-0.265.879

21. April 2026

Einkommensteuerrichtlinien 2000 - Wartungserlass 2026

I. Übersicht

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

- Budgetbegleitgesetz 2025, [BGBl. I Nr. 25/2025](#)
- Änderung der Reisegebührenschrift 1955 (RGV 1955), [BGBl. I Nr. 26/2025](#)
- Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 geändert wird, [BGBl. I Nr. 79/2025](#)
- Änderung der Leitungsrechte-DÜV, [BGBl. II Nr. 122/2025](#)
- Inflationsanpassungsverordnung 2026, [BGBl. II Nr. 191/2025](#)
- Änderung der Dienstleistungsbetriebe-Verordnung, [BGBl. II Nr. 300/2025](#)

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

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

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Abschnitt 4.7.3.4 und 22.4.4.7, Rz 768, 783a und 6675a ff	Der mit dem Budgetbegleitgesetz 2025, BGBl. I Nr. 25/2025 , eingeführte Umwidmungszuschlag bei Grundstücksveräußerungen wird eingearbeitet.
Rz 1653, 4102, 4103, 4112a, 4113, 4114, 4132, 4327, 5202	Die mit dem Budgetbegleitgesetz 2025, BGBl. I Nr. 25/2025 , erhöhten Grenzwerte und Pauschalsätze der Basispauschalierung werden eingearbeitet.
Abschnitt 9.2.7, Rz 3806, 3809, 3830 ff	Die befristete Erhöhung des Investitionsfreibetrages von November 2025 bis Dezember 2026 (BGBl. I Nr. 79/2025) wird eingearbeitet.

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 113a	Das VwGH-Erkenntnis vom 20.1.2025, Ra 2023/13/0180 zur Fremdüblichkeit von Fruchtgenussvereinbarungen wird eingearbeitet, wonach eine Vereinbarung über eine Substanzabgeltung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Fruchtgenussvereinbarung getroffen werden muss.
Rz 302a	Es werden Aussagen zur steuerlichen Behandlung von Investitions- und Transformationszuschüssen nach dem Umweltförderungsgesetz aufgenommen.
Rz 313i	Die Ausführungen zur Steuerbefreiung bei Stromeinspeisung werden durch einen Verweis auf den PV-Erlass ersetzt.
Rz 1042	Das VwGH-Erkenntnis vom 3.9.2024, Ra 2023/13/0118 , zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von unentgeltlichen Zuwendungen in beträchtlicher Höhe wird eingearbeitet.
Rz 1301	Es erfolgt eine Klarstellung zum Arbeitsplatzpauschale.
Rz 1309	Bei Verzicht auf Rückerstattung für Reise- und Aufenthaltskosten gegenüber einer spendenbegünstigten Organisation können die Kosten als Spenden steuerlich abgesetzt werden.
Rz 3464	Es werden Aussagen zur steuerlichen Behandlung von „Einwegpfand“ als durchlaufende Posten aufgenommen.

Rz 4175, 4185b, 4185c, 5122	Die Aussagen zu Fischereikarten in der Land- und Forstwirtschaft werden aktualisiert.
Rz 4536	Es wird festgehalten, dass Verwässerungen durch Zusammenschlüsse gemäß Art. IV UmgrStG für sich genommen zu keiner Kürzung der von Todes wegen übergangsfähigen Verlustvorträge führt.
Rz 4846e	Schadenersatzzahlungen iSd StPO fallen aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 29.5.2024, Ra 2023/15/0036 , nicht unter das Abzugsverbot § 20 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 .
Rz 5443	Klarstellung, dass beim gewerblichen Grundstückshandel der Willensentschluss zum planmäßigen Abverkauf auch erst nach dem Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Bebauung des Grundstücks entstehen kann.
Rz 5988, 5991 und 6005	Es erfolgt eine Klarstellung zur steuerlichen Behandlung von real und buchmäßig überschuldeten Mitunternehmeranteilen.
Rz 5720	Es werden Aussagen zur Veräußerung von (Teil)Betrieben durch Mitunternehmer an ihre Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) aufgenommen.
Rz 5926a, 5928 und 5941	Die Aussagen zu Übertragungen von Wirtschaftsgütern gemäß § 32 Abs. 3 EStG 1988 werden präzisiert.
Rz 6103I, 6178ab und 7735b	Es erfolgt die Einarbeitung der Anfragebeantwortung zur Verwendungsreihenfolge von Kryptowährungen, zu sogenannten „Token-Merge“-Vorgängen und zur nachträglichen Korrektur eines KEST-Abzuges bei späterem Nachweis der Anschaffungskosten durch den Steuerpflichtigen.
Rz 6110	Es werden Aussagen zur steuerlichen Behandlung von Aktienrückkäufen aufgenommen.
Rz 6134	Die Aussagen zur steuerlichen Behandlung von „Cashback“-Zahlungen auf Kartenumsätze werden präzisiert und auf Debitkartenumsätze eingeschränkt.
Rz 6156b	Es werden Aussagen zum Vorliegen einer tatsächlichen Realisierung in Folge einer Nichtfestsetzung ergänzt.
Rz 6203, 6203a	Die Aussagen zu Kapitalforderungen, mit denen die Wertentwicklung eines zugrunde liegenden Basiswertes abgebildet wird, werden präzisiert.
Rz 6221b, 6221c	Es erfolgen Klarstellungen zur Befreiung von Tilgungsträgern gemäß § 124b Z 185 lit. d EStG 1988 .

Rz 6669, 6673	Aktuelle Judikatur des VwGH zum Umwidmungsbegriff gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 wird eingearbeitet.
Rz 7543 ff	Die Aussagen zur Erklärungspflicht (§ 42 EStG 1988) werden überarbeitet.
Rz 8202e, 8202f	Es erfolgen Klarstellungen zum der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienenden Zuzug hochqualifizierter Personen.

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

Nach Rz 3829 wird Abschnitt „9.2.7 Befristete Erhöhung des Investitionsfreibetrages“ eingefügt:

9.2.7 Befristete Erhöhung des Investitionsfreibetrages

Die Überschriften 15.7 und 15.7.1 werden geändert:

15.7 Einkünfte ~~aus Anlass~~ im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten und Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden

15.7.1 Steuerabzug bei Einkünften ~~aus Anlass~~ im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten und Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden ([§ 107 EStG 1988](#))

Nach Rz 7400 wird folgende Abschnittsüberschrift eingefügt:

27.11 Ermäßigung nach dem Energieförderungsgesetz 1979 ([§ 8](#) und [§ 9 EnFG](#))

III. Änderung von Randzahlen

Rz 113a wird geändert (Judikatur):

113a

Wird das zivilrechtliche Eigentum an Einkünfte generierenden Wirtschaftsgütern (Einkunftsquelle) unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes übertragen, tritt keine Änderung bei der Zurechnung der erzielten Einkünfte ein; die Einkünfte sind daher grundsätzlich unverändert dem bisherigen Eigentümer und nunmehrigen Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen (vgl. VwGH 27.1.2009, [2006/13/0166](#) mwN). Ist der Fruchtgenussberechtigte nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer der zur Einkünfteerzielung verwendeten Wirtschaftsgüter, kann er die AfA für diese Wirtschaftsgüter nicht geltend machen (siehe Rz 111). Leistet aber der Fruchtgenussberechtigte dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, ist diese Zahlung bei ihm

abzugsfähig, während der Fruchtgenussbesteller eine Einnahme in dieser Höhe erzielt, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht. Die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller ist allerdings nur möglich, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte **und fremdübliche** (vgl. VwGH 20.1.2025, [Ra 2023/13/0180](#)) vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde (beispielweise durch Errichtung eines Notariatsaktes; siehe dazu Rz 1132 ff) und die Zahlungen tatsächlich erfolgen.

Für Fruchtgenusseinräumungen vor dem 1.1.2026 gilt: Wurde im Zeitpunkt der Übertragung unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes eine solche Vereinbarung nicht getroffen, muss diese gesondert erfolgen. Die Geltendmachung der AfA kann dabei nicht rückwirkend erfolgen, sondern frühestens ~~in~~ dem Veranlagungszeitraum, für den erstmalig die Zahlung der Substanzabgeltung vorgenommen wird.

Für Fruchtgenusseinräumungen nach dem 31.12.2025 gilt: Fremdüblich ist eine solche Vereinbarung nur dann, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Fruchtgenusseinräumung getroffen wird; davon ist auszugehen, wenn die Vereinbarung am selben Tag wie die Schenkung geschlossen wird. Eine nachträgliche Vereinbarung ist nicht fremdüblich (vgl. zB VwGH 27.8.2024, [Ra 2024/15/0040](#); VwGH 20.1.2025, [Ra 2023/13/0180](#)).

Rz 120 wird geändert (Judikatur):

120

Bei der Beurteilung der Fruchtgenussbestellung zwischen nahen Angehörigen sind die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten (VwGH 18.12.1978, [2790/77](#); VwGH 27.8.2024, [Ra 2024/15/0040](#)); siehe Rz 1127 ff, zur Gütergemeinschaft im Besonderen Rz 1224.

Rz 134b wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

134b

(...)

Beispiel 2a (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteiles; siehe oben Z 4):

Ein Nachlass im Gesamtwert von 200.000 Euro besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 100.000 Euro) und weiteren nicht steuerhängigen Vermögenswerten. Es gibt kein Testament. Erbberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden soll. Im Gegenzug muss A dem B für seinen Anteil am Grundstück einen Wertausgleich leisten. A zahlt daher an den B entsprechend

dem Wert des halben Grundstücks den vollen Wertausgleich in Höhe von 50.000 Euro aus seinem Vermögen.

Durch die Ausgleichszahlung iHv 50.000 Euro kommt es zu einem vollständigen Wertausgleich. Es läge somit ein entgeltlicher Vorgang vor. Da die Geldzahlung aus nachlassfremden Mitteln entrichtet wird und 50% (bei Übertragungen vor dem 16.11.2021) bzw. 75% (bei Übertragungen nach ~~nach~~ dem 15.11.2021) des Anteiles des B am Grundstück übersteigt, läge grundsätzlich eine Veräußerung des steuerlichen Miteigentumsanteiles des B am Grundstück vor. Da allerdings die Ausgleichszahlung den Pflichtteilsanspruch des BA (50.000 Euro) nicht übersteigt, liegt eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.

(...)

Rz 189 wird geändert (Aktualisierung):

189

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

Beispiel (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt):

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

Da sich nach [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) ~~idF StRefG 2015/2016~~ bei einem Jahreseinkommen von 25.000 Euro (ohne Berücksichtigung von ~~Sonderausgaben und sonstigen~~ Absetzbeträgen) ein Durchschnittsteuersatz von ~~16,8~~**10,71%** ergibt, ist dieser Durchschnittsteuersatz ~~von~~ ~~16,8%~~ auf die Inlandseinkünfte in Höhe von 20.000 Euro anzuwenden. Daraus ergibt sich eine österreichische Einkommensteuer von ~~3.360~~ **2.141,36** Euro.

Rz 200 wird geändert (Klarstellung):

200

Bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode ~~und Progressionsvorbehalt~~ ergibt sich für ausländische Gewinne (positive Einkünfte) und Verluste folgender

Unterschied: Ausländische Gewinne werden im anzuwendenden Steuersatz berücksichtigt (siehe Rz 189 **sowie Rz 7588 ff zum Progressionsvorbehalt**), ausländische Verluste sind nach Maßgabe des [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) zu berücksichtigen.

Nach Rz 302 wird Rz 302a eingefügt (Klarstellung):

302a

Zur Reduktion von Treibhausgasemissionen werden im Rahmen des Umweltförderungsgesetzes – [UFG](#), BGBl. Nr. 185/1993, Investitions- und Transformationszuschüsse gewährt. Für deren steuerliche Behandlung gilt:

- **Der Investitionszuschuss unterstützt Investitionen in technische Anlagen zur Vermeidung oder Verringerung von Umweltbelastungen durch Treibhausgasemissionen. Auf Investitionszuschüsse ist [§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) anwendbar. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der geförderten Wirtschaftsgüter sind gemäß [§ 6 Z 10 EStG 1988](#) zu kürzen.**
- **Der Transformationszuschuss unterstützt den Ausgleich der Kostendifferenz zwischen bestehenden fossilen und neuen erneuerbaren Energieträgern iZm einer Investition in eine klimafreundliche Technologie. Derartige Zuschüsse sind steuerpflichtig. Die abgegoltenen Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig.**

Rz 313b wird geändert (Verweisanpassung):

313b

(...)

Zu Unterstützungsleistungen der kulturellen und sozialen Einrichtungen der Verwertungsgesellschaften siehe Rz 301a.

Zur COVID-19-Investitionsprämie siehe [§ 124b Z 365 EStG 1988](#) und Rz 3714 ~~sowie Rz 8208f.~~

(...)

Rz 313i wird geändert (Verweis):

313i

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

Steuerfrei sind seit dem AbgÄG 2022 ab der Veranlagung 2022 Einkünfte natürlicher Personen aus der Einspeisung von bis zu 12.500 kWh elektrischer Energie aus

Photovoltaikanlagen, wenn die Engpassleistung der jeweiligen Anlage die Grenze von 25 kWp nicht überschreitet ([§ 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988](#)). Ab der Veranlagung 2023 (AbgÄG 2023) bezieht sich die Begrenzung auf eine Engpassleistung von 35 kWp und eine Anschlussleistung von 25 kWp. ~~Als Engpassleistung gilt gemäß § 5 Abs. 1 Z 14 EAG (Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz) bei Photovoltaikanlagen die Modulsitzenleistung (Leistung in kWpeak); die Leistung des Wechselrichters ist nicht relevant. Hinsichtlich der Einheitlichkeit einer Photovoltaikanlage ist auf den Zählpunkt abzustellen (§ 5 Abs. 1 Z 3 EAG). Die Befreiung gilt sowohl für Voll- als auch Überschusseinspeisung.~~

Siehe dazu näher Photovoltaikerlass (Richtlinie des BMF vom 30.7.2025, 2025-0.461.257, BMF-AV Nr. 106/2025) Rz 14 f (Volleinspeiser) und Rz 41 (Überschusseinspeiser).

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

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

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

~~Der Freibetrag bezieht sich auf den einzelnen Steuerpflichtigen. Steht eine Anlage im wirtschaftlichen Eigentum von mehreren Personen, steht der Freibetrag somit mehrmals zu. Die Einschränkung auf Anlagen mit einer Engpassleistung von 35 kWp gilt auch bei mehreren Eigentümern. Ist andererseits ein Steuerpflichtiger an mehreren Anlagen beteiligt, steht ihm der Freibetrag nur einmal zu. Die Befreiung bezieht sich auf sämtliche Einkünfte aus der Einspeisung, sofern die maximale Erzeugungsmenge der Anlage nicht überschritten wird; sie steht somit nicht betriebsbezogen zu. Werden Einkünfte aus der Einspeisung im Rahmen einer gemeinsamen kommerziellen Anlage erzielt, ist die Befreiung im Rahmen des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO (noch) nicht zu berücksichtigen. Der Gewinnanteil ist somit ungekürzt festzustellen und die Befreiung sodann im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens des Beteiligten zu berücksichtigen. Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, ein Feststellungsverfahren nicht durchzuführen, wenn eine Photovoltaikanlage insb. von einem (Ehe)Paar betrieben wird und das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei allen Personen offensichtlich ist.~~

Die Einkünfte aus der Photovoltaikanlage sind dem /denjenigen zuzurechnen, dem/denen die Einkunftsquelle (also die Anlage) zuzurechnen ist (Rz 104 ff). Nur für diese/n greift auch die Steuerbefreiung (eine „Vervielfachung“ für sämtliche im gleichen Haushalt lebende Personen ist daher nicht möglich). Für die Frage der Einkünftezurechnung ist nicht maßgeblich, wer den Stromliefervertrag abgeschlossen hat.

Bei Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist die Überschusseinspeisung dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen, wenn die Stromproduktion für den Verkauf an ein Energieversorgungsunternehmen als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb (Substanzbetrieb) anzusehen ist. Wird die erzeugte Energie überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, liegt hinsichtlich der im Wege der Überschusseinspeisung veräußerten Energie ein Substanzbetrieb (land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, vgl. Rz 4222), andernfalls eine gewerbliche Tätigkeit vor (vgl. näher Photovoltaikerlass, BMF 24.02.2014, BMF 010219/0488 VI/4/2013, BMF AV Nr. 8/2014). Die Steuerbefreiung gilt auch für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Die Steuerbefreiung bezieht sich sowohl auf positive als auch negative Einkünfte.

Beispiele:

1. A installiert auf seinem Eigenheim eine Photovoltaikanlage mit 16 kWp. Damit werden 16.000 kWh Strom produziert. 12.000 kWh davon verbraucht er für den privaten Eigenbedarf selbst, der Rest (4.000 kWh) wird ins öffentliche Netz eingespeist. Sämtliche Einkünfte aus der Einspeisung sind steuerfrei.

2. Der Landwirt B installiert auf Dachflächen seines Betriebes eine Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Da die Engpassleistung der Anlage die Grenze von 35 kWp übersteigt, steht die Befreiung nicht zu.

3. C hat bereits auf seinem Eigenheim in Niederösterreich eine Photovoltaikanlage mit 15 kWp installiert. Nun rüstet er auch sein Ferienhaus in Salzburg mit einer weiteren Photovoltaikanlage mit 15 kWp aus. Aus beiden Anlagen werden in Summe 14.000 kWh ins öffentliche Netz eingespeist. C steht die Befreiung für beide Anlagen dem Grunde nach zu, weil diese jeweils die Engpassleistung von 35 kWp und die Anschlussleistung von 25 kWp nicht übersteigen. Der „Freibetrag“ steht allerdings nur einmal pro Steuerpflichtigem zu, sodass die Einkünfte aus der Einspeisung von 1.500 kWh steuerpflichtig sind.

4. Das Ehepaar D und E installiert auf seinem Eigenheim eine Photovoltaikanlage mit 20 kWp. Damit werden 20.000 kWh Strom produziert. 10.000 kWh davon verbrauchen sie für den privaten Eigenbedarf selbst, der Rest (10.000 kWh) wird ins öffentliche Netz eingespeist. Ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO kann unterbleiben, sämtliche Einkünfte aus der Einspeisung sind steuerfrei.

5. Die Gewerbetreibende F errichtet auf dem Dach ihres Betriebsgebäudes eine Photovoltaikanlage mit 20 kWp. Von den erzeugten 20.000 kWh Strom verbraucht sie 15.000 kWh im Betrieb und 5.000 kWh werden eingespeist. Die Einkünfte aus der Einspeisung sind steuerfrei. Die Betriebsausgaben iZm der Anlage sind nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu kürzen. Daher können nur 75% im Gewerbebetrieb abgezogen werden. Der Investitionsfreibetrag steht – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – von den vollen Anschaffungskosten zu.

6. Der Landwirt G hat bereits auf seiner Maschinenhalle eine Photovoltaikanlage mit 20 kWp installiert. Von dem produzierten Strom werden 15.000 kWh ins öffentliche Netz eingespeist. Nun rüstet er auch seinen Stall mit einer weiteren Photovoltaikanlage mit 40 kWp aus. Beide Photovoltaikanlagen sind technisch getrennt und verfügen über einen eigenen Wechselrichter sowie einen eigenen Stromzähler. Die Befreiung steht für die erste Photovoltaikanlage dem Grunde nach zu, weil diese die Engpassleistung von 35 kWp und die Anschlussleistung von 25 kWp nicht übersteigt. G kann die Steuerbefreiung für 12.500 kWh in Anspruch nehmen, sodass die Einkünfte aus der Einspeisung von 2.500 kWh aus der ersten Anlage sowie die Einkünfte aus der zweiten Anlage steuerpflichtig sind.

Rz 333 wird geändert (Klarstellung):

333

Sachverständige genießen die Begünstigung, dass der durch die Erfüllung ihrer Aufgaben bedingte Aufenthaltszeitraum in Österreich nicht als Aufenthalt iSd [§ 26 Abs. 2 BAO](#) gilt und dass ihre von der Organisation empfangenen Gehälter und Bezüge während eines solchen Zeitraumes von der Einkommensteuer befreit sind ([Abschnitt 43 UNIDO-Abkommen](#)). Unter diese Steuerbefreiung fallen ~~sonit~~ **etwa** die Gehälter und Bezüge, die ein in Österreich **Ansässiger aufgrund eines inländischen Wohnsitzes iSd [§ 26 Abs. 1 BAO](#) unbeschränkt steuerpflichtiger Sachverständiger** erhält, ~~der als Sachverständiger der Organisation im Ausland tätig ist.~~

Rz 335 wird geändert (Aktualisierung):

335

- (...)
- Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetz ([K-SVFG](#)), BGBl. I Nr. 131/2000 (§ 14 Abs. 3);
- (...)
- [Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften](#), ABl. Nr. L 152 vom 13.7.1967;
- ~~Bundesgesetz vom 14.12.1977 über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationale Organisationen~~, BGBl. Nr. 677/1977 idF BGBl. I Nr. 2/1997;
- **Bundesgesetz zur Stärkung Österreichs als internationaler Amtssitz- und Konferenzstandort ([Amtssitzgesetz – ASG](#)), BGBl. I Nr. 54/2021;**
- UNO (Vereinte Nationen, Amtssitz Wien), [BGBl. III Nr. 99/1998](#) (Art. XII);
- (...)

Rz 690a wird geändert (Klarstellung):

690a

Bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe durch einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner ist ein Übergang auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu unterstellen. Der Veräußerungsgewinn ist nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) zu ermitteln ([§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#)). Der Veräußerer hat einen Übergangsgewinn oder -verlust im letzten Gewinnermittlungszeitraum vor der Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen (vgl. [§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#)).

Der Erwerber eines als Einzelunternehmen geführten Betriebes kann die Gewinnermittlungsart frei wählen, sofern steuerliche oder unternehmensrechtliche Vorschriften nicht zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich verpflichten. Aus dem Umstand, dass der Veräußerer eines Betriebes mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aus Anlass der Veräußerung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wechseln muss, kann nicht abgeleitet werden, dass der Erwerber des Betriebes seine betriebliche Tätigkeit zwingend als Bilanzierer beginnt und — sollte er die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bevorzugen — sodann zu dieser Gewinnermittlung wechselt. Ein allfällig vom Veräußerer zu ermittelnder Übergangsgewinn hat daher beim erwerbenden Einzelunternehmer nicht zwangsläufig einen korrespondierenden Übergangsverlust ~~beim Erwerber~~ zur Folge.

Der Erwerber eines Einzelunternehmens mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hat den Kaufpreis aufzuteilen in einen Anteil, der auf das Umlaufvermögen entfällt, und einen Anteil, der auf das Anlagevermögen inklusive Firmenwert entfällt. Der Anteil, der auf das Umlaufvermögen entfällt, ist sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig (**soweit dem nicht Sonderregelungen entgegenstehen, zB [§ 4 Abs. 3 vierter Satz oder Abs. 6 EStG 1988](#); zu Bargeld und Bankguthaben siehe Rz 695**), der auf das Anlagevermögen und den Firmenwert entfallende Anteil ist zu aktivieren. Da der Kaufpreisanteil für das Umlaufvermögen als Betriebsausgabe abgesetzt wird, bleibt kein Raum für den Ansatz eines Übergangsverlustes.

Entsprechendes gilt beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils bei Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) (vgl. Rz 6002).

Rz 709 wird geändert (Redaktionelle Anpassung):

709

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

Der Antrag ist in der Steuererklärung des Jahres des Wechsels der Gewinnermittlungsart zu stellen; im Falle einer Gewinnfeststellung ([§ 188 BAO](#)) ist der Antrag in der

Feststellungserklärung zu stellen. Der Antrag kann nur in der Steuererklärung (Feststellungserklärung) gestellt werden, die vor Ergehen des betreffenden Einkommensteuerbescheides eingebracht wurde. Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem ~~Berufungs~~**Beschwerde**verfahren oder einem wiederaufgenommenen Verfahren) eingereichten Steuererklärung (Feststellungserklärung) nicht nachgeholt werden. Dies gilt nicht, wenn sich durch Feststellungen in einem wiederaufgenommenen Verfahren das Jahr des Wechsels der Gewinnermittlungsart ändert. In diesem Fall behält der für das vermeintliche Jahr des Wechsels der Gewinnermittlungsart gestellte Antrag seine Wirkung für das nunmehrige Jahr des Wechsels der Gewinnermittlungsart.

(...)

Rz 768 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2025):

768

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

Nur für Grund und Boden besteht die Möglichkeit **bzw. Pflicht**

- der Berücksichtigung eines Inflationsabschlages nach [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) für Veräußerungen vor dem 1.1.2016 (siehe Rz 777 f)
- der pauschalen Gewinnermittlung nach den Regeln des [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) (siehe Rz 779 ff)-
- **der Hinzurechnung des Umwidmungszuschlages für Veräußerungen nach dem 30.6.2025 (siehe Rz 6675a ff).**

Unabhängig davon ist der Veräußerungserlös immer auch dann aufzuteilen, wenn in diesem auch Entgelte für Wirtschaftsgüter enthalten sind, die kein Grundstück darstellen und daher gesondert zum Normaltarif zu erfassen sind (zB stehendes Holz; siehe dazu auch Rz 577 ff).

Bezüglich des Zeitpunktes der Gewinnrealisierung treten durch die Neuregelung der Grundstücksbesteuerung keine Änderungen ein. Im Falle der Bilanzierung ist der Gewinn/Verlust aus der Veräußerung eines Grundstückes in der Bilanz zu erfassen, wenn die Kaufpreisforderung entstanden ist. Aus dem Umstand, dass die ImmoESt bzw. die besondere Vorauszahlung erst am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Monats zu leisten ist ([§ 30b Abs. 1 bzw. Abs. 4 EStG 1988](#)), lässt sich keine Durchbrechung

des Aufwands-Ertrags-Prinzips für die Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich ableiten. Es ist in diesen Fällen der gesamte Veräußerungserlösgewinn in die Abgabenerklärung für den Veranlagungszeitraum, in dem die Veräußerung stattgefunden hat, aufzunehmen. Wurde für die Einkünfte bereits eine Steuererklärung abgegeben, bewirkt ein danach eingetretener Zahlungseingang des Veräußerungsgewinnerlöses nicht den Eintritt der Abführverpflichtung der ImmoESt oder der besonderen Vorauszahlung (siehe dazu auch Rz 6707).

Rz 774 wird geändert (Fehlerberichtigung):

774

(...)

Beispiel:

Ein im Jahr 2005 um 200.000 Euro angeschaffter Grund und Boden eines Betriebes (Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)) wird per 30. Juni des Jahres 01 um 300.000 Euro verkauft. Der Preis ist in drei gleich hohen Raten zu bezahlen, die erste Rate sofort, die zweite am 30. Juni des Jahres 02 und die dritte am 30. Juni des Jahres 03. Der Buchwert des Grund und Bodens beträgt 200.000 Euro. Als banküblicher Sollzinssatz wird 6% p.a. angenommen.

*Barwert des Kaufpreises ist der auf einen Stichtag bezogene Wert. Finanzmathematisch wird der Barwert unter Anwendung der Grundsätze der Zinseszinsrechnung ermittelt. Die Grundformel der Zinseszinsrechnung lautet: $k^n = k^0 * q^n$*

k^0 = Anfangskapital

k^n = Endkapital (inklusive Zinseszinsen) nach n Jahren

q = Verzinsungsfaktor = $1 + p/100$

p = Zinssatz in Prozent p.a.

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

k^0 (Barwert) = k^n (nach n Jahren fälliger Geldbetrag) dividiert durch q^n

Im vorliegenden Beispiel sind somit:

der Barwert der ersten, im Jahr 01 fälligen Rate: $100.000/1,06^0 = 100.000$,

der Barwert der zweiten, im Jahr 02 fälligen Rate: $100.000/1,06^1 = 94.339$;

der Barwert der dritten, im Jahr 03 fälligen Rate: $100.000/1,06^2 = 88.999$.

Unter Anwendung der Merkpostenmethode kommt es daher im Jahr 01 zu keinem Zufluss eines Veräußerungsgewinnes. Auch im Jahr 02 übersteigt der zugeflossene Kaufpreis nicht den Buchwert des Grundstückes; allerdings ist der in der Rate enthaltene Zinsanteil in Höhe von 5.661 Euro zum Tarif zu erfassen.

Erst im Jahr 03 wird der Buchwert des Grundstückes überschritten. Es fließt ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 83.338 Euro (100.000 + 94.339 + 88.999 - 200.000) zu, der zum besonderen Steuersatz zu erfassen ist; der in der Rate enthaltene Zinsanteil in Höhe von 11.001 Euro ist zum Tarif zu erfassen.

Nach Rz 783 werden folgende Abschnittsüberschrift und Rz 783a eingefügt (Budgetbegleitgesetz 2025):

4.7.3.4 Umwidmungszuschlag

783a

Zum Umwidmungszuschlag siehe Rz 6675a ff.

Rz 1042 wird geändert (Judikatur):

1042

Über bloße Aufmerksamkeiten hinausgehende Zuwendungen von Geschäftsfreunden bzw. Kunden oder Patienten sind Einnahmen (Urlaubsreisen, Sach- oder Geldzuwendungen). Siehe weiters Incentive-Reise, Rz 4818. **Zuwendungen in beträchtlicher Höhe, die zwar aufgrund eines vertrauensvollen und persönlichen Verhältnisses erfolgen, aber klar einen sachlichen Zusammenhang mit dem Betrieb haben bzw. durch eine betriebliche Veranlassung zufließen, sind als Betriebseinnahmen zu behandeln (VwGH 3.9.2024, [Ra 2023/13/0118](#)).**

Rz 1239 wird geändert (Judikatur):

1239

Beiträge zu einer freiwilligen Weiterversicherung, auf die diese Voraussetzungen nicht zutreffen, sind keine Betriebsausgaben, sondern gemäß [§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben (vgl. zB VwGH 21.12.1989, [89/14/0103](#); VwGH 13.3.1991, [87/13/0260](#)). Dies trifft bspw. auf Pensionsversicherungsbeiträge eines Kommanditisten zu, sofern keine Versicherungspflicht nach dem [ASVG](#) oder [GSVG](#) besteht. **Auch Pflichtversicherungsbeiträge eines unentgeltlich tätigen GmbH-Geschäftsführers können gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 1a und 2 EStG 1988](#) als Sonderausgaben berücksichtigt werden (kein Betriebsausgabenabzug mangels Einkunftsquelle), soweit diese zu pensionsartigen Bezügen führen werden (vgl. BFG 24.3.2025, RV/7103398/2017).** Zur steuerlichen Umqualifizierung von Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung iZm einer Liebhabereibetätigung siehe LRL 2012 Rz 127 f.

Rz 1257 wird geändert (Indexierung):

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	Beitragsatz in %	Höchstbeitrag monatlich
2016	5.670 Euro	7,65	433,76 Euro
2017	5.810 Euro	7,65	444,47 Euro
2018	5.985 Euro	7,65	457,85 Euro
2019	6.090 Euro	7,65	465,89 Euro
2020	6.265 Euro	7,65	479,27 Euro
2021	6.475 Euro	7,65	495,34 Euro
2022	6.615 Euro	7,65	506,05 Euro
2023	6.825 Euro	7,65	522,12 Euro
2024	7.070 Euro	7,65	540,86 Euro
2025	7.525 Euro	7,65	575,67 Euro
2026	8.085 Euro	7,65	618,50 Euro

Rz 1301 wird geändert (Klarstellung, Indexierung):

1301

- (...)

Beispiel:

- 3. G arbeitet im Rahmen ihres Dienstverhältnisses auch in ihrer Wohnung und hat sich dafür im Jahr 2021 ergonomisch geeignetes Mobiliar im Gesamtbetrag von 800 Euro angeschafft. Daneben ist sie selbstständige Fachschriftstellerin. Für diese Tätigkeit steht ihr kein Raum außerhalb ihrer Wohnung zur Verfügung. G hat im betreffenden Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 35.000 Euro erzielt. Bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit steht G ein Arbeitsplatzpauschale von 300 Euro zu. Die Aufwendungen für ergonomisch geeignetes Mobiliar kann sie wahlweise bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder bei ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigen. Unabhängig davon, welcher Einkunftsquelle sie zugeordnet werden, sind die Aufwendungen somit im Jahr 2021 in Höhe von 300 Euro zu berücksichtigen. Im Jahr 2022 sind 300 Euro, im Jahr 2023 sind die restlichen 200 Euro zu berücksichtigen.*

Die Wortfolge "für die ihm außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht" ist so zu verstehen, dass darauf abzustellen ist, ob für die jeweilige Tätigkeit ein Arbeitsort außerhalb der Wohnung zur Verfügung steht. Daher sind auch Tätigkeiten, die beispielsweise ausschließlich im öffentlichen Raum (zB Verteilung von Werbematerial in Fußgängerzonen) oder in den Wohnungen der Klienten ausgeübt werden, in die Berechnung einzubeziehen, ob der maßgebliche Schwellenwert für das große Arbeitsplatzpauschale überschritten wurde (BFG 26.9.2024, RV/1100208/2024).

Für die Ermittlung des Jahresbetrages an Einkünften aus einer aktiven Erwerbstätigkeit ist auf die Gesamthöhe aller derartigen Einkünfte abzustellen, unabhängig davon, wie sie steuerlich behandelt werden; dementsprechend sind auch Bezüge zu berücksichtigen, die gemäß [§ 67 EStG 1988](#) nicht nach dem Tarif ([§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#)) besteuert werden.

Kalenderjahr	maßgeblicher Betrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 lit. b erster Teilstrich EStG 1988
2022	11.000
2023	11.693
2024	12.816
2025	13.308
2026	13.539

Rz 1309 wird geändert (Judikatur):

1309

Geld- oder Sachspenden sind im Rahmen des Höchstbetrages nach [§ 4a Abs. 1 EStG 1988](#) (siehe dazu Rz 1311 f) als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Bei Spenden aus dem Privatvermögen ist zu unterscheiden: Freigebige Geldzuwendungen sind bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen als Sonderausgaben abzugsfähig. Darüber hinaus sind gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) auch Sachspenden an bestimmte Einrichtungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Es handelt sich dabei um begünstigte Körperschaften gemäß [§ 4a Abs. 6 Z 1 bis 3, 5 und 6 EStG 1988](#) sowie Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie den in [§ 4a Abs. 6 Z 5 und 6 EStG 1988](#) genannten vergleichbar sind und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dienen.

Die Zuwendung eines Sparbuchs kann als Geldspende angesehen werden. Die Zuwendung von Gutscheinen stellt hingegen idR keine Geldspende dar. Allerdings kann die Spende eines Gutscheins als Geldspende angesehen werden, wenn der Gutschein nur auf Geld lautet, keinen weiteren Konnex zu anderen Wirtschaftsgütern aufweist und zudem in Geld abgelöst

werden kann. Kryptowährungen sind nicht als Geld anzusehen (vgl. [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#), Rz 6178a). Die Spende von Kryptowährungen stellt somit eine Sachspende dar (zur Ermittlung des gemeinen Werts siehe Rz 6178o).

Als (Geld-)Spende kann auch der Verzicht auf eine (werthaltige) (Geld-)Forderung gegenüber einer spendenbegünstigten Einrichtung angesehen werden. **Besteht gegenüber einer spendenbegünstigten Organisation ein Anspruch auf Ersatz tatsächlicher Kosten (zB Reise- und Aufenthaltskosten, vgl. BFG 27.2.2025, RV/7106000/2018), können diese Kosten bei Verzicht auf Rückerstattung als Spenden behandelt werden.**

Rz 1500 wird geändert (Redaktionsversehen):

1500

Die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind als freiwilliger Sozialaufwand abzugsfähig (vgl. VwGH 15.11.1995, 92/13/03216). Zur Steuerfreiheit oder Steuerpflicht beim Dienstnehmer vgl. LStR 2002 Rz 78.

Rz 1523b wird geändert (Verweisanpassung, Judikatur):

1523b

EU-Geldbußen oder Geldbußen nach dem österreichischen Kartellgesetz (vgl. [§§ 29, 30 Kartellgesetz 2005](#), BGBl. I Nr. 61/2005), die wegen Wettbewerbsverstößen von der Europäischen Kommission bzw. dem österreichischen Kartellgericht verhängt werden, haben bestrafenden Charakter und sind nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. **ab** EStG 1988); **zur Rechtslage vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011, [BGBl. I Nr. 76/2011](#) siehe VwGH 27.12.2025, [Ra 2025/15/0049](#).**

Rz 1527 wird geändert (Änderung der [RGV](#)):

1527

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

Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie zB Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden können, fallen unter das Abzugsverbot des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#). Ein diesem Grundsatz entgegenstehender Nachweis, dass ein Sportgerät (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, ist vom Steuerpflichtigen zu erbringen (VwGH 24.6.1999, [94/15/0196](#), betr. Mountain-Bike eines Sportlehrers).

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

Die Kosten aus der betrieblichen Nutzung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrrades (keine überwiegende betriebliche Nutzung) können auch durch den Ansatz von Kilometergeld berücksichtigt werden. Für die Berücksichtigung von Kilometergeld gilt:

- **Fahrten bis zum 31. Dezember 2024:**

Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Schätzung der Kosten aus der betrieblichen Nutzung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrrades (keine überwiegende betriebliche Nutzung) jene Kilometersätze herangezogen werden, die die [Reisegebührenschrift](#) 1955 für eine Fahrradnutzung vorsieht. Es sind dies 0,38 Euro pro Kilometer. Die Schätzung durch Ansatz dieser Kilometergelder ist - bezogen auf durchschnittliche Anschaffungskosten - mit 570 Euro im Jahr (1.500 Kilometer) begrenzt. Anstelle des Kilometergeldes können die tatsächlichen Betriebsausgaben nachgewiesen werden.

- **Fahrten ab 1. Jänner 2025:**

Für jeden betrieblich gefahrenen Kilometer können bei einem nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrrad **bei Fahrten bis 30. Juni 2025** 0,50 Euro sowie **bei Fahrten ab 1. Juli 2025 0,25 Euro** (Kilometergeld gemäß [Reisegebührenschrift](#) 1955, BGBl. Nr. 133/1955 idF BGBl. I Nr. 144/2024 **und BGBl. I Nr. 26/2025**) angesetzt werden. Kilometergeld darf höchstens für 3.000 km im Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden ([§ 5 Abs. 2 Kilometergeldverordnung](#) - KmGV). Anstelle des Kilometergeldes können die tatsächlichen Betriebsausgaben nachgewiesen werden.

Rz 1571 wird geändert (Änderung der [RGV](#)):

1571

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

Ab 1. Jänner 2011 bis 31. Dezember 2024 sind die mit BGBl. I Nr. 111/2010 festgesetzten Werte der Reisegebührenschrift 1955 anzuwenden (Pkw und Kombi: 0,42 Euro; Mitbeförderungszuschlag pro Person in PKW und Kombi: 0,05 Euro; Motorfahrräder und Motorräder: 0,24 Euro).

~~Ab~~**Von 1. Jänner bis 30. Juni 2025** beträgt das Kilometergeld für alle derartigen Fahrzeuge gemäß [§ 1 Kilometergeldverordnung](#) - KmGV iVm der Reisegebührenschrift 1955 einheitlich 0,50 Euro. Der Mitbeförderungszuschlag beträgt gemäß der

Reisegebührenvorschrift 1955 für jede in einem Pkw oder Kombi mitbeförderte Person 0,15 Euro.

Ab 1. Juli 2025 sind die mit [BGBl. I Nr. 26/2025](#) festgesetzten Werte der Reisegebührenvorschrift 1955 anzuwenden (Pkw und Kombi: 0,50 Euro; Mitbeförderungszuschlag pro Person in PKW und Kombi: 0,15 Euro; Motorfahrträder und Motorräder: 0,25 Euro).

Rz 1613 wird geändert (Änderung der [RGV](#)):

1613

Bei betrieblicher Verwendung eines nicht im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuges sind die Aufwendungen grundsätzlich in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (VwGH 30.11.1999, [97/14/0174](#)). Anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben können Kilometergelder berücksichtigt werden. Dafür gilt:

- **Fahrten bis 31. Dezember 2024:**

Benützt der Steuerpflichtige sein eigenes Fahrzeug, bestehen keine Bedenken, bei betrieblichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 km im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld an Stelle der tatsächlichen Kosten anzusetzen.

Zur Höhe des Kilometergeldes siehe ~~Rz 1571~~ **LStR 2002 Rz 1404**.

- **Fahrten ab 1. Jänner 2025:**

Kilometergeld für einen Pkw, Kombi, ein Motorrad oder Motorfahrrad darf höchstens für 30.000 km im Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden ([§ 4 Abs. 2 Kilometergeldverordnung](#) - KmGV).

Für jeden betrieblich gefahrenen Kilometer **im Zeitraum 1. Jänner 2025 bis 30. Juni 2025** können 0,50 Euro angesetzt werden (~~siehe auch Rz 1571~~). **Für Fahrten ab dem 1. Juli 2025 sind für Pkws und Kombis 0,50 Euro und für Motorräder oder Motorfahrträder 0,25 Euro anzusetzen.**

Bei betrieblichen Fahrten von mehr als 30.000 km im Kalenderjahr stehen - sofern nicht ohnedies die betriebliche Nutzung überwiegt und das Fahrzeug dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist - als Betriebsausgaben entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 km oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten betrieblichen Fahrten zu.

Aufgrund der pauschalen schätzungsweisen Abgeltung aller durch betriebliche Fahrten veranlassten Aufwendungen mit dem Kilometergeld kommt für Fahrten bis 31. Dezember 2024 eine gesonderte Berücksichtigung weiterer Aufwendungen nicht in Betracht (VwGH 9.12.1992, [91/13/0094](#), betreffend Mitgliedschaft bei Autofahrerklub, Rechtsschutzversicherung, Garagierung und einen Superschutzbrief; VwGH 24.3.2015, [2012/15/0074](#)). Für Fahrten ab 1. Jänner 2025 sind gemäß [§ 3 Kilometergeldverordnung](#) -

KmGV mit dem Kilometergeld abgegolten: AfA, Treibstoff und Öl, Service- und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes, Zusatzausrüstungen, Steuern und Gebühren, Versicherungen, Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs sowie Finanzierungskosten. Lediglich Schäden auf Grund höherer Gewalt (zB Unfallkosten) können allenfalls zusätzlich geltend gemacht werden (siehe auch LStR 2002 Rz 372 ff).

Der Nachweis der Fahrtkosten kann mittels eines Fahrtenbuches bzw. durch andere Aufzeichnungen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen, erbracht werden (VwGH 23.5.1990, [86/13/0181](#), siehe dazu auch Rz 1615).

Rz 1614 wird geändert (Klarstellung):

1614

- (...)
- **Nutzung privat erzeugten Stroms in einem betrieblich genutzten E-Fahrzeug:**
Wird ein betrieblich verwendetes E-Fahrzeug mit privat erzeugtem Strom beladen, liegt dem Grunde nach eine Nutzungseinlage vor. Der Aufwand für den Strom ist daher als Betriebsausgabe anzusetzen. Wird für ein E-Fahrzeug im Privatvermögen (siehe auch Rz 1613), das betrieblich verwendet wird, Kilometergeld angesetzt (siehe Rz 1571), ist damit auch der Aufwand für den Strom abgegolten; werden Betriebsausgaben in tatsächlicher Höhe angesetzt, ist Voraussetzung für die Berücksichtigung als Betriebsausgabe, dass Ladezeitpunkt, Ladeort und Lademenge durch das Kraftfahrzeug selbst oder durch eigene Apps bzw. Aufzeichnungen des Herstellers (charging history) nachweisbar sind und über die betriebliche Nutzung entsprechende Aufzeichnungen geführt werden (siehe auch Rz 1615). Die Betriebsausgaben sind in Höhe des nachgewiesenen tagesaktuellen Strompreises oder in Anlehnung an [§ 4c Abs. 1 Z 2 lit. b der Sachbezugswerteverordnung](#), BGBl. II Nr. 416/2001, durch Anwendung der durchschnittlichen Stromkosten, die für das jeweilige Jahr in der Findok veröffentlicht werden, zu berücksichtigen.

Rz 1653 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2025):

1653

Weisen Tagesmütter, die einen Lehrgang nach den für die Ausbildung von Tagesmüttern bestehenden landesgesetzlichen Vorschriften absolviert haben, die bei ihrer Tätigkeit anfallenden Betriebsausgaben nicht nach, ist deren Höhe gemäß [§ 184 BAO](#) im Wege der Schätzung zu ermitteln. Im Hinblick auf Erfahrungswerte bestehen keine Bedenken, diese Betriebsausgaben insgesamt mit 70% der Einnahmen aus der Tätigkeit als Tagesmutter, maximal 650 Euro pro Monat der Tätigkeit, zu berücksichtigen. Voraussetzung für das

Betriebsausgabenpauschale ist, dass die Betreuungstätigkeit in der Wohnung der Tagesmutter ausgeübt wird.

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

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

Tagesmüttern, die einen Lehrgang nach den für die Ausbildung von Tagesmüttern bestehenden landesgesetzlichen Vorschriften nicht absolviert haben, steht das Betriebsausgabenpauschale gemäß [§ 17 Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) ~~in Höhe von 12% der Umsätze~~ zu.

Rz 1664 wird geändert (Redaktionelle Anpassung):

1664

(...)

Es gibt keine Bindung hinsichtlich der für einen Veranlagungszeitraum gewählten Verrechnungsmethode; ebensowenig gibt es Formvorschriften hinsichtlich des Widerrufs der für einen Veranlagungszeitraum gewählten Verrechnungsmethode. Von der für einen Veranlagungszeitraum gewählten Verrechnungsmethode kann daher auch noch im ~~Berufungs~~ **Beschwerde**verfahren abgegangen werden (VwGH 25.06.2007, [2002/14/0090](#)).

(...)

Rz 2335 wird geändert (Redaktionelle Anpassung):

2335

Die auf Grund eines Rechtsmittels oder auf Grund eines Verfahrens vor dem VwGH oder VfGH erhofften Abgabenerstattungen sind nicht zu aktivieren (VwGH 28.1.1966, [1592/65](#)).

Zu aktivieren ist erst das Guthaben auf Grund positiver **BerufungsBeschwerde**entscheidung mit Zustellung des betreffenden Bescheides, doch ist im Falle eines die positive **BerufungsBeschwerde**entscheidung auslösenden höchstgerichtlichen Erkenntnisses eine Aktivierung schon mit Zustellung des Erkenntnisses zulässig (VwGH 6.5.1970, [0213/70](#)).

(...)

Rz 2517d wird geändert (Redaktionelle Anpassung):

2517d

Der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld kann nur mit der Steuererklärung des Jahres der Überführung bzw. der Verlegung gestellt werden, die vor Ergehen des Einkommensteuerbescheides eingebracht wurde. Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem **BerufungsBeschwerde**verfahren oder einem wieder aufgenommenen Verfahren) eingereichten Steuererklärung nicht nachgeholt werden. Dies gilt auch in Fällen, in denen der Einkommensteuerbescheid nicht auf Grundlage einer vom Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärung erging; denn wird im Zuge einer **BerufungBeschwerde** gegen einen derartigen Einkommensteuerbescheid erstmalig eine Steuererklärung mit Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld eingebracht, wurde der Antrag im **BerufungsBeschwerde**verfahren und nicht in der Steuererklärung gestellt.

Rz 3139g wird geändert (Klarstellung):

3139g

Die "erstmalige Berücksichtigung" der AfA in [§ 124b Z 451 EStG 1988](#) ist aufgrund des Konjunkturstärkungscharakters der Bestimmung objektbezogen zu verstehen. Die erweiterte beschleunigte AfA steht daher pro Gebäude nur einmal zu. Bei der entgeltlichen Übertragung eines Gebäudes nach der Fertigstellung kann die erweiterte beschleunigte AfA vom Erwerber nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn der Veräußerer das Gebäude bereits zur Erzielung von Einkünften genutzt hat.

Beispiel 1:

A baut ein Wohngebäude, das 2025 fertiggestellt wird. Das Gebäude weist den Gebäudestandard Bronze auf. A vermietet das Gebäude gewerblich und nimmt die beschleunigte AfA 2025 und die erweiterte beschleunigte AfA 2026 und 2027 von den Herstellungskosten zur Gänze in Anspruch. 2030 veräußert A das Gebäude an C, der es gewerblich vermietet. C kann die erweiterte beschleunigte AfA nicht in Anspruch nehmen. Ihm stehen 2030 und 2031 die beschleunigte AfA gemäß [§ 8 Abs. 1a EStG 1988](#) und ab 2032 die normale AfA gemäß [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) zu.

Beispiel 2:

A baut ein Wohngebäude, das 2025 fertiggestellt wird. Das Gebäude weist den Gebäudestandard Bronze auf. A vermietet das Gebäude gewerblich und nimmt die beschleunigte AfA 2025 und die erweiterte beschleunigte AfA 2026 von den Herstellungskosten zur Gänze in Anspruch. Mit Ablauf des Jahres 2026 veräußert A das Gebäude an C, der es wiederum gewerblich vermietet. C kann die erweiterte beschleunigte AfA nicht mehr in Anspruch nehmen. Ihm stehen 2027 und 2028 die beschleunigte AfA gemäß [§ 8 Abs. 1a EStG 1988](#) und ab 2029 die normale AfA gemäß [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) zu.

Beispiel 3:

A baut ein Wohngebäude, das 2025 fertiggestellt wird. Das Gebäude weist den Gebäudestandard Bronze auf. A vermietet das Gebäude ~~gewerblich~~**außerbetrieblich** und nimmt die beschleunigte AfA 2025 und die erweiterte beschleunigte AfA 2026 von den Herstellungskosten zur Gänze in Anspruch. Mit Ablauf des Jahres 2026 schenkt A das Gebäude an C, der es wiederum ~~gewerblich~~**außerbetrieblich** vermietet. C kann 2027 die erweiterte beschleunigte AfA fortführen. Ab 2028 steht ihm die normale AfA gemäß ~~§ 8 Abs. 1~~**16 EStG 1988** zu.

Rz 3139k wird geändert (Klarstellung):

3139k

"Gebäudestandard Bronze"

Der "klimaaktiv Kriterienkatalog" fußt auf der OIB-Richtlinie 6, 2019, die wiederum in Umsetzung der [RL 2010/31/EU](#) über die Gesamtenergieeffizienz von Gebäuden ergangen ist.

Innerhalb des "klimaaktiv Kriterienkatalogs für Wohnbauten Neubau und Sanierung 2020"

bzw. „klimaaktiv Kriterienkatalogs für Wohnbauten Neubau und Sanierung 2025“

bestehen drei Qualitätsstufen (= Gebäudestandards): Bronze, Silber, Gold. Für die Basisstufe "klimaaktiv Bronze" müssen mindestens die "klimaaktiv Basiskriterien" (dh. alle Muss-Kriterien) erfüllt werden.

Eine Übersicht über die Muss-Kriterien findet sich im Dokument "klimaaktiv Bronze für Wohngebäude im Überblick", das unter folgendem Link zu erreichen ist:

<https://www.klimaaktiv.at/bauen-sanieren/gebaeuedeklaration/klimaaktivbronze.html>.

Eine detaillierte Beschreibung der Muss-Kriterien (ua.) ist im "klimaaktiv Kriterienkatalog für Wohnbauten Neubau und Sanierung 2020" enthalten; dieser ist unter

<https://www.klimaaktiv.at/service/publikationen/bauen-sanieren/kriterienkatalog-wohnbau-2020.html> abrufbar.

Bei Bauprojekten, die ab 2025 wahlweise bzw. ab 2026 verpflichtend in den Anwendungsbereich des neuen „klimaaktiv Kriterienkatalog für Wohnbauten Neubau und Sanierung 2025“ fallen (dieser ist unter

<https://www.klimaaktiv.at/publikationen/klimaaktiv-kriterienkatalog-wohnbau-2025>

abrufbar), kann das Erreichen des Gebäudestandards Bronze iSd [§ 124b Z 451 EStG 1988](#) auf Basis dieses Katalogs beurteilt werden.

Im "klimaaktiv Kriterienkatalog für Wohnbauten Neubau und Sanierung 2020" bestehen folgende vier Bewertungskategorien: A (Standort), B (Energie und Versorgung), C (Baustoffe und Konstruktion) und D (Komfort und Gesundheit). Diese sind wiederum in Unterkategorien gegliedert. Folgende Muss-Kriterien sind für das Erreichen des Bronze-Standards zu erfüllen (jeweilige Kategorie und Seitenzahl des Kriterienkatalogs in Klammer):

- Standort (A):
 - Infrastruktur (A.1; S. 11):
 - Umweltfreundliche Mobilität (A.2; S. 12 ff)
- Energie und Versorgung (B):
 - Heizwärmebedarf (B.1.1; S. 18)
 - Primärenergiebedarf (B.1.2; S. 19)
 - CO₂-Emissionen (B.1.3; S. 20)
 - Energieverbrauchsmonitoring (B.3.2; S. 24; ab 1.000 m²)
 - Gebäudehülle luftdicht (B.3.3; S. 25)
- Baustoffe und Konstruktion (C):
 - Ausschluss von klimaschädlichen Substanzen (C.1.1; S. 28)
 - Ausschluss von PVC (C.1.2; S. 28)
 - Ökoindex OI3 (C.4.1; S. 32 f)
- Komfort und Gesundheit (D):
 - Thermischer Komfort im Sommer (D.1.1; S. 37)
 - Raumlufttechnik (D.2.1; S. 38 f)
 - Messungen: Formaldehyd und VOC (D.2.3; S. 40; ab 2.000 m²)

Im „klimaaktiv Kriterienkatalog für Wohnbauten Neubau und Sanierung 2025“ wurden die Bewertungskategorien und Muss-Kriterien geringfügig adaptiert; die obigen Ausführungen gelten entsprechend auch für die neue Fassung.

Von den drei Deklarationsstufen Planung, Fertigstellung und Nutzung ist für die Anwendung des [§ 124b Z 451 EStG 1988](#) nur die Deklarationsstufe der Fertigstellung von Bedeutung.

Ein Gebäude erfüllt jedenfalls den Gebäudestandard Bronze, wenn es mit einem entsprechenden klimaaktiv Qualitätskennzeichen (Plakette und Urkunde) in der Deklarationsstufe "Fertigstellung", das von der ÖGUT GmbH ausgestellt wird, ausgezeichnet ist. Für die Auszeichnung eines Gebäudes mit dem klimaaktiv Qualitätskennzeichen

(Fertigstellungsdeklaration) sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen: Registrierung auf der Deklarationsplattform klimaaktiv.baudock.at, Anlegen des Projekts unter Erbringung der geforderten Nachweise, Abschluss der Deklaration, Plausibilitätsprüfung und Veröffentlichung des Projekts (sämtliche Gebäude mit dem klimaaktiv Qualitätskennzeichen werden in der Gebäudedatenbank klimaaktiv-gebaut.at veröffentlicht). Das Gebäude entspricht damit dem klimaaktiv Standard.

Liegt für ein Gebäude kein klimaaktiv Qualitätskennzeichen vor, muss der Nachweis erbracht werden, dass das Gebäude zumindest dem Bronze-Standard entspricht. Dazu muss jedes einzelne Muss-Kriterium erfüllt sein. Der Nachweis obliegt der freien Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde.

Rz 3177 wird geändert (Redaktionelle Anpassung):

3177

Erhaltungsaufwand kann sowohl Instandsetzung als auch Instandhaltung sein. Instandsetzung und Instandhaltung sind daher in der Regel gleich zu behandeln und sofort als Betriebsausgabe abzuschreiben. Nur bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ([§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#)) sowie im Bereich der Gewinnermittlung bei vermieteten Wohngebäuden ([§ 4 Abs. 7 EStG 1988](#)) ist die auf **fünfzehn** Jahre verteilte Absetzung eines als Instandsetzung zu bezeichnenden Aufwandes vorgesehen.

Rz 3464 wird geändert (Klarstellung):

3464

Für **die** Verpflichtung, gegen Einsatz überlassene Wirtschaftsgüter (Paletten, Gebinde, Flaschen usw.) wieder zurückzulösen („**Mehrwegpfand**“), sind Rückstellungen in der Höhe zu bilden, in der die Inanspruchnahme tatsächlich droht, dh. im Ausmaß zwischen der Rücknahmeverpflichtung und dem Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter.

Beim „Einwegpfand“ für Getränkeverpackungen aus Kunststoff oder Metall kommt die Bildung von Rückstellungen hingegen nicht in Betracht, weil es sich bei den Pfandbeträgen um durchlaufende und damit ertragsteuerlich nicht zu erfassende Posten handelt (siehe zur umsatzsteuerlichen Behandlung UStR 2000 Rz 8 „Pfand bei Einweggetränkeverpackungen“).

Rz 3516 wird geändert (Judikatur):

3516

Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder Organen der Europäischen Union verhängt werden, sind generell nicht abzugsfähig (siehe Rz 4846a ff). Eine Rückstellung der Geldstrafe ist unabhängig vom Verschulden nicht zulässig.

Rückstellungen wegen der Inanspruchnahme aus strafbaren Handlungen (zB Schadenswiedergutmachungen) kommen dann in Betracht, wenn dieses Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zurechenbar sind und die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist; von einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme kann jedenfalls solange nicht ausgegangen werden, als das strafbare Verhalten nicht entdeckt wird; die Kenntnis der Tatbegehung durch den Täter alleine ist somit nicht ausreichend (VwGH 18.10.2018, [Ra 2017/15/0085](#), VwGH 23.2.2017, [Ra 2015/15/0023](#); **VwGH 22.2.2024, Ra 2023/13/0176**).

Rückstellungen wegen der Inanspruchnahme aus strafbaren Handlungen durch Abschöpfung der Bereicherung ([§ 20 StGB](#)) kommen in Betracht, sobald von der Entdeckung des strafbaren Verhaltens ausgegangen werden muss.

Zur Abzugsfähigkeit von Verfahrenskosten siehe Rz 1621.

Rz 3745 wird geändert (Judikatur):

3745

Bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung des gesamten Betriebes oder bei Übertragung eines Teilbetriebes unter Mitübertragung des Wirtschaftsgutes wird die Nachversteuerungsverpflichtung auf den Erwerber überbunden. Es kommt beim Übernehmenden nur dann zur Nachversteuerung, wenn die Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Wird bei Übertragung des (Teil)Betriebes das Wirtschaftsgut, für das der Freibetrag geltend gemacht worden ist, im Restbetrieb zurückbehalten, läuft die Behaltefrist beim Übertragenden weiter. Entsprechendes gilt bei Umgründungen.

Wird aus Anlass einer Betriebsveräußerung ein körperliches Wirtschaftsgut oder Wertpapier, für das der Freibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen entnommen, kommt es zur Nachversteuerung (**vgl. VwGH 24.4.2025, [Ro 2023/15/0026](#), zur Nachversteuerung von im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen und bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils zurückbehaltenen Wertpapieren**). Der Nachversteuerungsbetrag ist Teil des Veräußerungsgewinnes ([§ 24 EStG 1988](#)).

Werden begünstigte Wirtschaftsgüter im Fall einer Betriebsaufgabe vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen entnommen, kommt es zur Nachversteuerung. Der Nachversteuerungsbetrag ist Teil des Veräußerungsgewinnes ([§ 24 EStG 1988](#)).

Rz 3806 wird geändert (BGBl. I Nr. 79/2025):

3806

Der Investitionsfreibetrag beträgt 10% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist, erhöht sich der Investitionsfreibetrag um 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und beträgt daher insgesamt 15% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (siehe dazu Rz 3808 ff).

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

Für Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitraum November 2025 bis Dezember 2026 steht gemäß [§ 124b Z 480 EStG 1988](#) befristet ein erhöhter Investitionsfreibetrag zu. Siehe dazu Rz 3830 ff.

Rz 3809 wird geändert (BGBl. I Nr. 79/2025):

3809

Der Investitionsfreibetrag kann – ungeachtet des anzuwendenden Prozentsatzes (siehe Rz 3806) – insgesamt höchstens von Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von 1.000.000 Euro im Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden (Investitionshöchstbetrag). Umfasst das Wirtschaftsjahr nicht zwölf Monate, ist für jeden angefangenen Monat ein Zwölftel des Höchstbetrages anzusetzen ([§ 11 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#)), dh. im Fall eines Rumpfwirtschaftsjahres ist der Betrag entsprechend zu aliquotieren (für jeden angefangenen Monat ein Zwölftel).

Zu den Auswirkungen von Umgründungen mit abweichenden Stichtagen auf den Investitionshöchstbetrag siehe näher UmgrStR 2002 Rz 1232.

Zur Aliquotierung des Höchstbetrages im Zusammenhang mit der befristeten Erhöhung des Investitionsfreibetrages ([§ 124b Z 480 EStG 1988](#)) siehe Rz 3832.

Nach Rz 3829 werden folgende Abschnittsüberschrift und die Rz 3830 bis 3833 eingefügt (BGBl. I Nr. 79/2025):

9.2.7 Befristete Erhöhung des Investitionsfreibetrages

3830

[§ 124b Z 480 EStG 1988](#) sieht eine Erhöhung des Investitionsfreibetrags für Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor, soweit diese auf den Zeitraum zwischen dem 1. November 2025 und dem 31. Dezember 2026 entfallen. Abweichend von [§ 11 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) beträgt der Investitionsfreibetrag in diesem begünstigten Zeitraum

- 20% (statt 10%) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und
- 22% (statt 15%) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen sind (siehe dazu Rz 3808 ff).

Die sonstigen Voraussetzungen des Investitionsfreibetrages gelten grundsätzlich unverändert.

3831

Die Erhöhung knüpft an sämtliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, soweit diese auf den begünstigten Zeitraum 1. November 2025 bis 31. Dezember 2026 entfallen. Keine Voraussetzung ist daher, dass die Anschaffung oder Herstellung erst im begünstigten Zeitraum beginnt bzw. in diesem endet. Bei Anschaffungs- oder Herstellungsvorgängen, die sich nicht ausschließlich auf den begünstigten Zeitraum erstrecken, ist aber zu beachten, dass nur für die auf den begünstigten Zeitraum entfallenden Kosten der erhöhte Investitionsfreibetrag (20%/22%) zur Anwendung gelangt. Das bedeutet:

- Soweit sich die Anschaffung oder Herstellung auch auf Zeiträume vor dem begünstigten Zeitraum erstreckt, muss der Steuerpflichtige auf Verlangen nachweisen können, dass die für den befristet erhöhten Investitionsfreibetrag maßgeblichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den begünstigten Zeitraum entfallen. Dies hat bei Anschaffungen anhand der Leistungsdaten (zB Lieferscheine oder Rechnungen mit Angabe des Liefer-/Leistungszeitraums) zu erfolgen; bei Herstellungen ist eine Zwischenabgrenzung vorzunehmen. Dies gilt auch bei abweichenden Wirtschaftsjahren und bei einer Teilgeltendmachung des Investitionsfreibetrages im Sinne des [§ 11 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988](#).
- Soweit die Anschaffung oder Herstellung nach dem begünstigten Zeitraum endet, muss der erhöhte Investitionsfreibetrag für die auf den begünstigten Zeitraum entfallenden aktivierten Teilbeträge gemäß [§ 11 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988](#) geltend gemacht werden; wird der Investitionsfreibetrag hingegen erst nach dem begünstigten Zeitraum

für sämtliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht, steht er nur in regulärer Höhe zu.

Beispiel 1:

Der Einzelunternehmer A beginnt im Jänner 2024 einen Herstellungsvorgang, der im Dezember 2025 endet. Hinsichtlich der Herstellungskosten ist abzugrenzen: Insoweit die Herstellungskosten auf das Jahr 2024 sowie auf die Monate Jänner bis Oktober 2025 entfallen, kann A den Investitionsfreibetrag in regulärer Höhe geltend machen (10% bzw. 15%). Für die auf die Monate November und Dezember des Jahres 2025 entfallenden Herstellungskosten kann A hingegen den befristet erhöhten Investitionsfreibetrag (20% bzw. 22%) geltend machen. Diese Abgrenzung wäre für das Jahr 2025 ebenso vorzunehmen, wenn A den Investitionsfreibetrag bereits im Jahr 2024 von aktivierten Teilbeträgen der Herstellungskosten geltend gemacht hätte.

Beispiel 2:

Der Einzelunternehmer B beginnt im Oktober 2026 einen Herstellungsvorgang, der im Juni 2027 endet.

Variante 1: B macht den Investitionsfreibetrag gemäß [§ 11 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988](#) bereits für die aktivierten Teilbeträge des Jahres 2026 geltend. Ihm steht für die im Jahr 2026 aktivierten Teilbeträge der befristet erhöhte Investitionsfreibetrag zu, für die verbleibenden Teilbeträge 2027 steht ihm der Investitionsfreibetrag in regulärer Höhe zu.

Variante 2: B aktiviert die Teilbeträge für das Jahr 2026, macht den Investitionsfreibetrag aber erst im Jahr des Abschlusses des Investitionsvorgangs (2027) von den gesamten Herstellungskosten geltend. Ihm steht für die gesamten Herstellungskosten nur der Investitionsfreibetrag in regulärer Höhe zu.

3832

Auch der Investitionshöchstbetrag von 1.000.000 Euro pro Wirtschaftsjahr (siehe dazu Rz 3809 ff) ist – wie im Dauerrecht bei einem nicht 12 Monate umfassenden Wirtschaftsjahr – aliquot auf begünstigte und nicht begünstigte Zeiträume aufzuteilen, wenn das Wirtschaftsjahr beide Zeiträume umfasst. Im Hinblick auf das Jahr 2025 bedeutet dies, dass für die Monate November und Dezember 2025 insgesamt zwei Zwölftel des Investitionshöchstbetrags, dh. 166.667 Euro, maßgeblich sind.

Bei einem Regelwirtschaftsjahr können daher für die Monate Jänner bis Oktober 2025 Investitionen bis zu einem Höchstbetrag von 833.333 Euro dem regulären Investitionsfreibetrag zu Grunde gelegt werden und für die Monate November und Dezember 2025 Investitionen von bis zu 166.667 Euro dem erhöhten Investitionsfreibetrag. Im Jahr 2026 ergibt sich kein Aliquotierungserfordernis.

Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr kann dagegen sowohl für das Wirtschaftsjahr 2025/2026 als auch für das Wirtschaftsjahr 2026/2027 eine Aliquotierung des Investitionshöchstbetrages vorzunehmen sein.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer C hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr von 1.4. bis 31.3. und möchte den erhöhten Investitionsfreibetrag im Höchstausmaß geltend machen.

Der Investitionshöchstbetrag für das Wirtschaftsjahr 2025/2026 ist wie folgt zu aliquotieren:

- **Höchstbetrag für den regulären IFB: sieben Zwölftel, dh. 583.333 Euro, für 1.4.2025-31.10.2025;**
- **Höchstbetrag für den erhöhten IFB: fünf Zwölftel, dh. 416.667 Euro für 1.11.2025-31.3.2026.**

Der Investitionshöchstbetrag für das Wirtschaftsjahr 2026/2027 ist wie folgt zu aliquotieren:

- **Höchstbetrag für den erhöhten IFB: neun Zwölftel, dh. 750.000 Euro, für 1.4.2026-31.12.2026;**
- **Höchstbetrag für den regulären IFB: drei Zwölftel, dh. 250.000 Euro, für 1.1.2027-31.3.2027.**

3833

Soweit die in den Monaten November und Dezember 2025 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten den anteiligen Investitionshöchstbetrag überschreiten, sollen diese für Zwecke des Investitionsfreibetrages nicht gänzlich unbeachtlich sein, sondern als Grundlage für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrags in anderen Zeiträumen herangezogen werden können. [§ 124b Z 480 letzter Satz EStG 1988](#) sieht hierfür vor, dass diese wahlweise

- als Investitionen der vorhergehenden Monate desselben Wirtschaftsjahres dem regulären Investitionsfreibetrag zu Grunde gelegt werden können oder
- in die nachfolgenden Monate des begünstigten Zeitraumes vorgetragen werden können.

Zu beachten ist aber, dass dadurch der insgesamt zur Verfügung stehende Investitionshöchstbetrag von 1.000.000 Euro pro Wirtschaftsjahr nicht erhöht wird: Werden Investitionen den vorhergehenden Monaten desselben Wirtschaftsjahres oder den nachfolgenden Monaten des begünstigten Zeitraumes zugeordnet, reduzieren sie im jeweiligen Zeitraum insoweit das begünstigungsfähige Investitionsvolumen.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer D hat ein Regelwirtschaftsjahr und investiert in Produktionsanlagen

- **in den Monaten Jänner bis Oktober 2025: 200.000 Euro und**
- **in den Monaten November und Dezember 2025: 900.000 Euro.**

Für das Jahr 2026 hat D nochmals Investitionen in Höhe von mindestens 400.000 Euro geplant, die dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen sind.

Für die Monate November und Dezember 2025 steht insgesamt ein Höchstbetrag von 166.667 Euro für den befristet erhöhten IFB zur Verfügung. Von den Investitionen im November und Dezember 2025 können 733.333 Euro (900.000 - 166.667 Euro) nun den begünstigten Zeiträumen danach (das sind die Monate Jänner bis Dezember 2026) sowie den zum selben Wirtschaftsjahr (=2025) gehörenden Zeiträumen davor (das sind die Monate Jänner bis Oktober 2025) zugeordnet werden.

Da D für das Jahr 2026 bereits begünstigte Investitionen in Höhe von mindestens 400.000 Euro plant, trägt er Investitionen in Höhe von 600.000 Euro ins Jahr 2026 vor (wodurch er den Höchstbetrag in Höhe von 1.000.000 Euro voll ausschöpft) und erhält für diese ebenfalls den erhöhten Prozentsatz für den IFB. Sein IFB im Jahr 2026 beträgt folglich 208.000 Euro ($400.000 \cdot 22\% + 600.000 \cdot 20\%$).

Die verbleibenden Investitionen von 133.333 Euro ($733.333 - 600.000$) kann D noch im Jahr 2025 in den Monaten Jänner bis Oktober dem regulären IFB zu Grunde legen. Sein IFB im Jahr 2025 beträgt folglich 66.667 Euro ($200.000 \cdot 10\% + 133.333 \cdot 10\% + 166.667 \cdot 20\%$).

Randzahlen 38304 bis 3860: derzeit frei

Rz 4034 wird geändert (Judikatur):

4034

Werbungskosten sind grundsätzlich bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Ist jedoch eine Aufwendung zugleich durch mehrere nicht die Lebensführung berührende Bereiche veranlasst worden, ~~so~~ sind die getätigten Aufwendungen nach sachlichen Kriterien aufzuteilen und den unterschiedlichen Betätigungen zuzuordnen (VwGH 28.1.1997, [95/14/0156](#)). Vertretbar ist dabei eine Aufteilung im Verhältnis der Einnahmen (vgl. VwGH 29.5.1996, [93/13/0008](#)); **bei der Aufteilung sind auch Tätigkeiten zu berücksichtigen, bei denen sich die betreffenden Aufwendungen im Ergebnis – etwa, weil die Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft wird – steuerlich nicht auswirken können (VwGH 17.10.2024, [Ra 2022/13/0089](#)).**

Rz 4102 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2025):

4102

Die Basispauschalierung darf nur innerhalb der gesetzlichen Umsatzgrenze vorgenommen werden. Die Umsatzgrenze bezieht sich auf den Vorjahresumsatz des betreffenden Betriebes. Dieser Vorjahresumsatz darf nicht mehr als ~~220.000 Euro~~ **420.000 Euro (bis 2024 220.000 Euro, im Jahr 2025 320.000 Euro)** betragen. Maßgeblich ist der in [§ 125 BAO](#) umschriebene Umsatz, also

Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen
+ Umsätze aus nicht steuerbaren Auslandsumsätzen

+ Umsätze aus Eigenverbrauch

- Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 und 9 UStG 1994](#) (zB Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und Wertpapieren, Umsätze aus dem Verkauf von Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes; in diesem Sinne sind auch Entschädigungen für Bodenwertminderungen auszuscheiden), außer wenn sie unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienen

- Umsätze gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (Umsätze aus der Vermietung oder Verpachtung von Grund und Boden und Gebäuden), außer wenn sie unmittelbar dem Betriebszweck oder dem Zweck des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dienen

- Umsätze aus Geschäftsveräußerungen iSd [§ 4 Abs. 7 UStG 1994](#) (Veräußerung eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes im Ganzen)

- Umsätze aus Entschädigungen ([§ 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)) und aus besonderen Waldnutzungen

Rz 4103 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2025, redaktionelle Anpassung):

4103

Die Grenze von ~~220.000 Euro~~ **420.000 Euro (bis 2024 220.000 Euro, im Jahr 2025 320.000 Euro)** ist auch für freiberufliche Betriebe und Betriebe von Steuerpflichtigen mit sonstigen selbstständigen Einkünften maßgebend. Sind Gesellschafter-Geschäftsführer keine Unternehmer im Sinne des [UStG 1994](#), sind die Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit maßgebend. Zur Behandlung von Kraftfahrzeugkosten (Kilometergelder) und Reisekosten (Tages- und Nächtigungsgelder) als durchlaufende Posten siehe Rz 4109a. Der Vorjahresumsatz ist auch dann maßgeblich, wenn die betreffende Tätigkeit im Vorjahr nicht das ganze Jahr hindurch ausgeübt worden ist; eine Umrechnung auf ein volles Jahr ist nicht vorzunehmen.

Wird ein Betrieb neu eröffnet oder im Wege einer Einzelrechtsnachfolge übernommen und liegen daher keine Vorjahresumsätze vor, kann die ~~Verordnung~~ **Basispauschalierung** 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~~ **Basispauschalierung** nur dann anwendbar, wenn der Umsatz des letzten vollen Wirtschaftsjahres des Rechtsvorgängers ~~220.000 Euro~~ **420.000 Euro (bis 2024 220.000 Euro, im Jahr 2025 320.000 Euro)** nicht überschritten hat.

Rz 4112a wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2025):

4112a

Die pauschale Gewinnermittlung umfasst beide Ebenen der Gewinnermittlung: Auf der ersten Ebene der Gewinnermittlung (Ermittlung des verteilungsfähigen Gewinnes) ist neben den nach [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) gesondert abzugsfähigen Betriebsausgaben die Betriebsausgabenpauschale zu berücksichtigen. Da Leistungsvergütungen im Sinne des [§ 23 Z 2 EStG 1988](#) (Vergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) als Sonderbetriebseinnahmen in voller Höhe anzusetzen sind, sind sie bei Ermittlung des verteilungsfähigen Gewinnes in voller Höhe zu berücksichtigen; sie sind daher vom Betriebsausgabenpauschale nicht erfasst.

Auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung steht die Betriebsausgabenpauschale nicht zu, weil dafür keine Bemessungsgrundlage (Umsätze) vorhanden ist. Sonderbetriebseinnahmen sind hier (nur) anzusetzen, wenn sie gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) gesondert zu berücksichtigen sind (VwGH 19.9.2013, [2011/15/0107](#)).

Beispiel:

An der gewerblich tätigen ABC-OG sind A, B und C jeweils zu einem Drittel beteiligt. Diese OG erzielt im Jahr 2026 Umsätze von 52.50060.000 Euro.

A steht in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft und erhält einen Arbeitslohn von 13.000 Euro. Im Rahmen dieser Tätigkeit beschäftigt er (unter fremdüblichen Bedingungen) eine Sekretärin, der er dafür einen Lohn iHv 1.000 Euro bezahlt.

B hat ein Gebäude an die OG vermietet, das diese betrieblich nutzt und dafür eine Miete an B in Höhe von 9.200 Euro bezahlt. Die AfA für das Mietgebäude beträgt 700 Euro.

C hat seinen Anteil fremdfinanziert und bezahlt an Zinsen 500 Euro.

Der steuerliche Gewinn der OG ist unter Anwendung der Basispauschalierung folgendermaßen zu ermitteln:

Erste Ebene der Gewinnermittlung:

<i>Umsätze</i>	<i>52.50060.000</i>
<i>Betriebsausgabenpauschale (12%15% der Umsätze) ¹⁾</i>	<i>-6.300- 9.000</i>
<i>Arbeitslohn A (als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen)</i>	<i>- 13.000</i>
<i>Miete B (als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen)</i>	<i>- 9.200</i>
<i>Verteilungsfähiger Gewinn (vor Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen)</i>	<i>24.00028.800</i>

¹⁾ Auf Gesellschaftsebene existieren keine zusätzlich abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Zweite Ebene der Gewinnermittlung:

	Gewinnanteil A	Gewinnanteil B	Gewinnanteil C
Drittanteil	8.000 9.600	8.000 9.600	8.000 9.600
Sonderbetriebseinnahme A	+ 13.000		
Sonderbetriebsausgabe A	- 1.000		
Sonderbetriebseinnahme B		+ 9.200	
Steuerlicher Gewinnanteil	20.000 21.600	17.200 18.800 ²⁾	8.000 9.600 ²⁾
Steuerlicher Gewinn der OG	45.200 50.000		

²⁾ Die Sonderbetriebsausgaben AfA und Zinsen sind nicht gesondert abzugsfähig.

Rz 4113 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2025):

4113

Seit 1997 beträgt das Betriebsausgabenpauschale 6% für Tätigkeiten iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) (zB wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, Aufsichtsräte, Hausverwalter, siehe dazu Rz 4113b), bei Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung (siehe dazu auch Rz 7937 f), bei Einkünften aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit (siehe dazu auch Rz 5262 ff).

Für die übrigen Tätigkeiten im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb beträgt das Betriebsausgabenpauschale ~~12%~~**15% (bis 2024 12%, im Jahr 2025 13,5%)**.

~~Ab der Veranlagung 2004 ist das~~**Das Betriebsausgabenpauschale ist mit einem Höchstbetrag gedeckelt. Der Höchstbetrag beträgt:**

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

	Höchstbetrag bis 2024	Höchstbetrag im Jahr 2025	Höchstbetrag ab 2026
Pauschalsatz 6%	13.200	19.200	25.200
Pauschalsatz 15% ¹⁾	26.400	43.200	63.000

¹⁾ bis 2024 12%, im Jahr 2025 13,5%

Die Höchstbeträge ergeben sich aus der Anwendung der Pauschalsätze auf die als Anwendungsvoraussetzung in [§ 17 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) vorgesehene Umsatzgrenze (**siehe Rz 4102**) ~~von 220.000 Euro~~. Die Begrenzung zielt darauf ab, einer gezielten Ausnutzung der Pauschalierung in Fällen entgegenzuwirken, in denen sich aus der Ableitung der

Pauschalierung von den jeweiligen Jahresumsätzen ein verglichen mit den tatsächlichen Verhältnissen überhöhter Betriebsausgabenpauschalbetrag ergibt. Die Begrenzung ist sachlich gerechtfertigt, da erfahrungsgemäß bei umsatzstarken Betrieben der Zuwachs an Betriebsausgaben nicht linear mit dem Umsatz steigt.

Rz 4114 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2025):

4114

Einheitliche Tätigkeiten sind nicht aufzuteilen (zB Steuerberater, der auch kaufmännische Beratungen vornimmt - einheitliches Betriebsausgabenpauschale von ~~12%~~**15%, bis 2024 12% und im Jahr 2025 13,5%**). Bei Tätigkeiten, die nicht nur einem einzigen Berufsbild entsprechen, sind hingegen die jeweils unterschiedlichen Pauschsätze einkünftebezogen anzusetzen (zB Steuerberater, der auch als Fachschriftsteller tätig ist - für die Einnahmen als Steuerberater beträgt das Betriebsausgabenpauschale ~~12%~~**15% (bis 2024 12%, im Jahr 2025 13,5%)**, für die schriftstellerischen Einnahmen 6%).

Das Betriebsausgabenpauschale von 6% für kaufmännische oder technische Beratung betrifft nur Tätigkeiten, die nicht über die Beratung hinausgehen. Beratungsleistungen sind insb. reine Konsulententätigkeiten (VwGH 24.11.2016, [Ro 2014/13/0028](#)). Tätigkeiten, die über die Beratung hinausgehen (zB Erstellung von Bauplänen, Durchführung statischer Berechnungen, Durchführung der Bauaufsicht, überwachende Tätigkeiten im Markscheidewesen) unterliegen dem Betriebsausgabenpauschale von ~~12%~~**15% (bis 2024 12%, im Jahr 2025 13,5%)**.

Rz 4121 wird geändert (Verweisanpassung):

4121

Steuerfreie Beträge für Abfertigungsverpflichtungen nach § 14 Abs. ~~6~~**5** EStG 1988 können abgezogen werden. (...)

Rz 4132 wird geändert (Aktualisierung des Beispiels aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2025):

4132

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

Beispiel:

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

Einnahmen **2026** brutto:

Warenerlöse usw. 240.000 (40.000 Umsatzsteuer)

Ausgaben **2026** brutto:

Waren 144.000 (24.000 Umsatzsteuer), Anlageninvestitionen (**Anschaffungskosten jeweils über 1.100 1.500, 10 Jahre ND**) 36.000 (6.000 Umsatzsteuer), Löhne, Gehälter samt Nebenkosten 30.000, Sonstige Ausgaben 24.000 (4.000 Umsatzsteuer).

Zahllast Umsatzsteuer bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

	ohne USt-Pauschalierung	mit USt-Pauschalierung
Geschuldete USt	40.000	40.000
Vorsteuer Waren	-24.000	-24.000
Vorsteuer Anlagen	-6.000	-6.000
Vorsteuer sonstige Ausgaben	-4.000	-3.600
Zahllast	6.000	6.400

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Einkommensteuer-Pauschalierung

Bruttomethode:	240.000	
Umsatz brutto	240.000	240.000
Wareneinsatz brutto	-144.000	-144.000
Lohnaufwand	-30.000	-30.000
Zahllast	-6.000	6.000 (-6.400 bei USt-Pauschalierung)
Vorsteuer aus Anlageninvestitionen	-6.000	-6.000
Vorsteuer aus sonstigen pauschalierten Ausgaben	-4.000	4.000 (-3.600 bei USt-Pauschalierung)
12% 15% von 200.000	24 -30.000	-30.000
Summe Betriebsausgaben	-214 -220.000	-220.000
Gewinn	26 20.000	20.000
Nettomethode:		
Umsatz netto	200.000	200.000

Wareneinsatz netto	-120.000	-120.000
Lohnaufwand	-30.000	-30.000
12% 15% von 200.000	-30.000	24 -30.000
Summe Betriebsausgaben	-180.000	-17480.000
Gewinn	260.000	20.000

Rz 4139I wird geändert (Änderung der [Dienstleistungsbetriebe-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 300/2025):

4139I

Welche Betriebe Dienstleistungsbetriebe sind, ergibt sich aus [§ 1 Abs. 1 Dienstleistungsbetriebe-Verordnung – DLB-V](#), BGBl. II Nr. 615/2020 **idF BGBl. II Nr. 300/2025**.

Bei Inanspruchnahme der Pauschalierung für einen Dienstleistungsbetrieb ist in der Steuererklärung die für den Betrieb maßgebende Branchenkennzahl anzuführen. Eine unterrichtende Tätigkeit als Vortragender ist nach der genannten Verordnung als "Unterricht (außerhalb Schulen und Kindergärten)" - Branchenkennzahl 855 - zu qualifizieren (zB Vortragender an einer Universität oder Fachhochschule mit selbständigen Einkünften). Eine Tätigkeit als Arzt mit Sonderklassengebühren fällt unter die Branchenkennzahl 869 "Dienstleistungen im Gesundheitswesen, anderweitig nicht genannt".

Bei einem Betrieb, der branchenbezogen nicht ausschließlich § 1 der VO zuzuordnen ist, muss aus den Aufzeichnungen klar erkennbar sein, für welche Tätigkeiten der Pauschalsatz von 20% oder der Pauschalsatz von 45% maßgeblich ist. Für die Anwendung des einheitlichen Pauschalsatzes von 20% oder 45% ist die Tätigkeit maßgebend, aus der die höheren Betriebseinnahmen stammen.

Rz 4175 wird geändert (Klarstellung):

4175

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

- (...)
- Stromkostenzuschuss Landwirtschaft (Sonderrichtlinie des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Regionen und Wasserwirtschaft zur Abfederung der Kostenbelastung in der Landwirtschaft aufgrund stark gestiegener Strompreise) (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte).;

- Einnahmen aus der Ausgabe von Angelscheinen (zB Erlaubnisscheinen, Lizenzen), um in einem Teich, in Seen oder fließenden Gewässern angeln zu dürfen, im Rahmen der Angelfischerei (§§ 7, 15, 25 der Kundmachung des BMF über die Bewertung des der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmeten Vermögens sowie der Fischereirechte, kundgemacht im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ am 4. März 2014 in der Fassung der Kundmachung vom 21. März 2023). Sofern der Verkauf von Fischereikarten nicht im Einheitswert berücksichtigt ist bzw. kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, liegen gewerbliche Einkünfte vor (siehe auch Rz 5122). Zur Verpachtung von Fischereirechten siehe Rz 4243.

Rz 4185b wird geändert (Aktualisierung):

Fischereikarten

4185b

- Verkauf von Fischereikarten, ~~unter folgenden Voraussetzungen: wenn das Entgelt wird nicht nach der Menge bzw. Anzahl der gefangenen Fische abgerechnet und~~ der Verkauf ~~wurde nicht im Einheitswert für Angelfischerei berücksichtigt wurde, (§ 9 der Kundmachung des BMF über die Bewertung des der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmeten Vermögens sowie der Fischereirechte, BMF-010202/0108-VI/3/2014, Amtsblatt zur Wiener Zeitung vom 4.3.2014, Nr. 44~~ **siehe Rz 4175; in diesem Fall sind die Einnahmen sowohl bei Vollpauschalierung als auch bei Teilpauschalierung in voller Höhe ohne Abzug von 70% pauschalen Betriebsausgaben anzusetzen**},
- Verpachtung von Fischereirechten ([§ 15 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015](#), siehe auch Rz ~~5118~~ **ff 4243**).

Rz 4185c entfällt (Klarstellung in Rz 5122):

4185c

~~Teichflächen, die ausschließlich mit nicht selbst aufgezogenen fangfertigen Fischen besetzt werden (Angelsportzentren oder Partyteiche), gehen über das Ausmaß land- und forstwirtschaftlicher Bewirtschaftung hinaus und stellen einen Gewerbebetrieb dar.~~

Randzahl 4185c: entfallen

Rz 4222 wird geändert (Verweisanpassung):

4222

Bei der Erzeugung von Energie, zB durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, handelt es sich weder um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens noch um eine Be- und

Verarbeitung von Rohstoffen noch um die Verwertung selbstgewonnener Erzeugnisse. Diese Tätigkeit ist grundsätzlich als gewerbliche Tätigkeit anzusehen. Wird die auf diese Weise erzeugte Energie überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, kann hinsichtlich der an Dritte veräußerten Energie ein Substanzbetrieb (Nebenbetrieb) vorliegen (siehe Rz 4226 ff). Zur steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen siehe ~~den Erlass über die steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, BMF-AV Nr. 8/2014 Photovoltaikerlass (Richtlinie des BMF vom 30.7.2025, 2025-0.461.257, BMF-AV Nr. 106/2025).~~

Rz 4285 wird geändert (Analoge Anwendung des Inhaltes der Rz 4112a für die Drogistenpauschalierung und die Gastgewerbepauschalierung):

4285

~~Diese Randzahl ist nur bis zur Veranlagung 2010 anzuwenden. Zur Rechtslage ab Veranlagung 2011 siehe Rz 4286a.~~

~~Die Pauschalierungsverordnungen können bei Zutreffen der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft auf der Ebene der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft (erste Stufe der Gewinnermittlung) angewendet werden. Auf der Ebene der Gewinnermittlung eines einzelnen Mitunternehmers kommt die Inanspruchnahme einer Pauschalierung nicht in Betracht. Die umsatzbezogenen Anwendungsvoraussetzungen müssen daher jeweils auf die (gesamte) Mitunternehmerschaft bezogen vorliegen. Der Mindestgewinn in Höhe von 10.900 Euro gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung betreffend Gaststätten und Beherbergungsgewerbe ist somit auf den Gewinn der Mitunternehmerschaft bezogen.~~

Bei Anwendung der Drogistenpauschalierung und der Gastgewerbepauschalierung (Betriebsausgabenpauschalierungen) ist Rz 4112a (zur Basispauschalierung) entsprechend anzuwenden.

Der bisherige Text von Rz 4286 entfällt und der Text aus Rz 4286a wird unverändert übernommen (Textstraffung):

4286

~~Diese Randzahl ist nur bis zur Veranlagung 2010 anzuwenden. Zur Rechtslage ab Veranlagung 2011 siehe Rz 4286a.~~

~~Wird der Gewinn von der Mitunternehmerschaft pauschal ermittelt, ist im Fall von Leistungsvergütungen im Sinn des § 23 Z 2 EStG 1988 (Vergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) folgendermaßen vorzugehen:~~

- Auf der ersten Stufe (Mitunternehmerschaft) ist der Gewinn nach der jeweiligen Verordnung pauschal zu ermitteln. Davon sind die genannten Vergütungen iSd § 23 Z 2 EStG 1988 nach Kürzung um allfällige Sonderbetriebsausgaben in voller Höhe abzuziehen. Das verbleibende Ergebnis ist den Gesellschaftern zuzurechnen.
- Auf der zweiten Stufe (Mitunternehmer) ist (sind) dem (den) betroffenen Mitunternehmer(n) die Vergütung(en) iSd § 23 Z 2 EStG 1988 nach Kürzung um allfällige Sonderbetriebsausgaben in voller Höhe zuzurechnen.

Beispiel:

Eine Gastwirte-Erwerbsgesellschaft (A, B und C zu je einem Drittel beteiligt) ermittelt den Gewinn nach der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999. Der Gewinn für das Jahr 2007 beträgt danach 24.000 Euro. A erhält als Arbeitslohn 13.000 Euro, B erhält als Miete für der Gesellschaft überlassene Räumlichkeiten 9.200 Euro, wofür eine AfA in Höhe von 700 Euro zu berücksichtigen ist. C hat die Anschaffung seines Anteiles fremdfinanziert; die Zinsen im Jahr 2007 betragen 500 Euro.

Im pauschalen Gewinn sind die Betriebsausgaben Arbeitslohn und Miete abpauschaliert. Vom pauschalen Gewinn in Höhe von 24.000 Euro sind der als Sonderbetriebseinnahme anzusetzende Arbeitslohn des A (13.000 Euro) und die als Sonderbetriebseinnahme anzusetzende Miete vermindert um die als Sonderbetriebsausgabe zu berücksichtigende AfA (8.500 Euro) abzuziehen sowie die als Sonderbetriebsausgabe des C zu berücksichtigenden Finanzierungskosten (500 Euro) hinzuzurechnen, sodass 3.000 Euro (24.000 – 13.000 – 8.500 + 500 = 3.000) verbleiben, die anteilmäßig (je 1.000 Euro) verteilt werden. Diese werden sodann bei den Gesellschaftern um die Sonderbetriebseinnahmen erhöht bzw. um die Sonderbetriebsausgaben verringert.

Der Gewinn der Gesellschaft in Höhe von 24.000 Euro ist daher den Gesellschaftern wie folgt zuzurechnen:

A	14.000 Euro (1.000 + 13.000)
B	9.500 Euro (1.000 + 8.500)
C	500 Euro (1.000 – 500)

Rechtslage ab Veranlagung 2011:

Bei Anwendung der Pauschalierung für Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandel

(Vollpauschalierung) gilt: Wird der Gewinn von der Mitunternehmerschaft pauschal ermittelt, sind auch allfällige Leistungsvergütungen im Sinne des [§ 23 Z 2 EStG 1988](#) (Vergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) von der pauschalen Gewinnermittlung erfasst. Leistungsvergütungen sind daher im Falle einer pauschalen Gewinnermittlung nicht gesondert zu berücksichtigen. Der pauschale ermittelte Gewinn ist entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilung auf die Gesellschafter aufzuteilen. Durch die pauschale Gewinnermittlung sind weder Vergütungen

noch Sonderbetriebsausgaben auf Ebene der Gesellschafter zu berücksichtigen (vgl. VwGH 19.9.2013, [2011/15/0107](#)).

Randzahl 4286a: entfällt.

Rz 4327 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2025, Beseitigung des Widerspruchs zu Rz 4328):

4327

§ 2. Der Gewinn aus dem Betrieb eines Drogisten kann wie folgt ermittelt werden: Der Gewinn ist nach Maßgabe des [§ 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988](#) zu ermitteln; das Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 17 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) ist dabei unbeachtlich.

Die Gewinnermittlung hat nach Maßgabe der Bestimmungen des [§ 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988](#) (gesetzliche Basispauschalierung) zu erfolgen. Danach beträgt der Durchschnittssatz

- **bis zur Veranlagung 2024 12% der Umsätze ([§ 125 Abs. 2 BAO](#)), höchstens aber 26.400 Euro**
- **bei der Veranlagung 2025 13,5% der Umsätze, höchstens aber 43.200 Euro, und**
- **ab der Veranlagung 2026 15% der Umsätze, höchstens aber 63.000 Euro.**

~~12% der Umsätze ([§ 125 Abs. 2 BAO](#)). Der Höchstbetrag beträgt 26.400 Euro. Neben dem Pauschale dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden:~~

- ~~• Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch ([§ 128 BAO](#)) einzutragen sind oder einzutragen wären,~~
- ~~• Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten),~~
- ~~• Ausgaben für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters~~
- ~~• Beiträge im Sinne des [§ 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#).~~

Rz 4377 wird geändert (Klarstellung):

4377

Bei Anwendung der Verordnung sind ausländische Einkünfte aus der Tätigkeit als Sportler einschließlich der Werbetätigkeit bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen zu berücksichtigen. "Ausländische Einkünfte" im Sinne des § 3 der Verordnung sind - unabhängig davon, wo die Einkünfte erzielt wurden - stets die nicht nach § 2 der Verordnung in Österreich zu versteuernden Einkünfte, somit ~~zwei Drittel~~ **67%** des Gesamtbetrages der Einkünfte aus der Tätigkeit im Sinne der Rz 4376. Diese Größe ist in die Kennzahl 440 der Einkommensteuererklärung (Formular E 1) zu übernehmen.

Beispiel:

B erzielt im Jahr 2008~~26~~ insgesamt 63.000 Euro an Einkünften aus der Tätigkeit als Sportler und Werbetätigkeit und war überwiegend im Rahmen von Sportveranstaltungen im Ausland tätig.

*Bei Anwendung der Verordnung sind ~~21.000~~**20.790** Euro als inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern und ~~42.000~~**42.210** Euro bei Ermittlung des Steuersatzes (Kennzahl 440) zu berücksichtigen.*

Da der in § 3 der Verordnung vorgesehene Progressionsvorbehalt in seiner Funktion einem abkommensrechtlichen Progressionsvorbehalt entspricht, bestehen bis einschließlich Veranlagung 2023 keine Bedenken, die Steuerberechnung nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) vorzunehmen (siehe dazu LStR 2002 Rz 813).

Rz 4506 wird geändert (Streichung alter Rechtslage):

4506

Der Abzug der Wartetastenverluste (§§ 2 Abs. 2a ~~und 10 Abs. 8~~ EStG 1988) ist eine Art nachgeholter Verlustausgleich und geht dem Abzug des Verlustvortrages vor.

Zum Verlustabzug bei beschränkter Steuerpflicht siehe Rz 8059.

Rz 4533 wird geändert (Redaktionelle Anpassung):

4533

(...)

Beispiel:

*Verlustvorträge aus den Jahren 1 bis 3 sind in Höhe von insgesamt 350 vorhanden. Im ESt-Bescheid für das Jahr 4 werden auf Grund eines entsprechend positiven Gesamtbetrages der Einkünfte davon 200 verbraucht. Aufgrund einer Betriebsprüfung wird das ESt-Verfahren des Jahres 4 wiederaufgenommen; infolge einer Gewinnerhöhung beträgt der Verbrauch an Verlustvortrag danach 260. Aufgrund einer ~~Berufung~~**Beschwerde** wird der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Bescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen (eingetretene Verjährung) ersatzlos aufgehoben.*

(...)

Rz 4536 wird geändert (Klarstellung):

4536

Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH sind noch nicht verbrauchte Verlustvorträge, die auf vom Erblasser erzielte Verluste zurückzuführen sind, nur mehr dann und insoweit zu berücksichtigen, als auch der verlustverursachende Betrieb durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen unentgeltlich übernommen wurde. Dabei ist unerheblich, ob der Betrieb im

Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Erbschaft) oder Einzelrechtsnachfolge (Legat oder Schenkung auf den Todesfall) von Todes wegen übergeht. Bei Übertragung eines Teilbetriebes von Todes wegen gehen offene Verlustvorträge anteilig nach jenem Verhältnis über, das dem Verkehrswert des übernommenen Teilbetriebes bezogen auf den Verkehrswert des gesamten Betriebes entspricht, sofern keine eindeutige Zuordnung der Verlustvorträge zu dem übernommenen Teilbetrieb möglich ist.

Bei Übertragung eines Mitunternehmeranteiles von Todes wegen gehen die durch diesen Mitunternehmeranteil verursachten Verlustvorträge über. Wird ein Teil des Mitunternehmeranteils unter Lebenden übertragen und der danach verbleibende Teil des Mitunternehmeranteils sodann von Todes wegen übertragen, geht der Verlustvortrag auf den Erwerber von Todes wegen nur insoweit über, als die Verluste dem von Todes wegen erworbenen Teil zuzuordnen sind. **Wurde der von Todes wegen übertragene Mitunternehmeranteil im Rahmen eines wertäquivalenten Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG unter ertragsteuerlicher Buchwertfortführung verwässert, führt dieser Umstand für sich genommen zu keiner Kürzung der von Todes wegen übergangsfähigen Verlustvorträge.**

Beispiel:

A ist bis 31.12.2020 zu 50% als Kommanditist an der ABC-KG beteiligt. Mit 1.1.2021 ist A nur mehr zu 25% beteiligt, weil er die Hälfte seines Anteils dem Kommanditisten C verkauft hat. A stirbt im Jahr 2022, seinen 25%-Anteil erbt X. An vortragsfähigen Verlusten des A sind im Jahr 2022 vorhanden:

- *Verluste der Jahre bis inklusive 2020: 120.000*
- *Verlust des Jahres 2021: 5.000*

Auf X gehen über:

- *Verluste der Jahre bis inklusive 2020: 60.000 (50% der Verluste, die nach Verkauf der Hälfte des Anteils von A an C bei X verwertbar bleiben)*
- *Verlust des Jahres 2021: 5.000 (100% des Verlustes, der dem zur Gänze auf X übergegangenen KG-Anteil entspricht).*

Dementsprechend sind bei X Verluste des A in Höhe von 65.000 Euro ab dem Jahr 2022 als Verlustvortrag zu berücksichtigen.

Wird oder wurde der verlustverursachende Betrieb von dem Steuerpflichtigen, der ihn von Todes wegen erworben hat, aufgegeben oder veräußert, hat dies bei ihm keinen Einfluss auf die Zulässigkeit des Abzuges der vom Erblasser übernommenen Verluste.

Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge ist eine nur eingeschränkte Verlusttragung, zB durch bedingte Erbserklärung unerheblich. Eine bedingte Erbserklärung kann lediglich zu einer Haftungsbeschränkung hinsichtlich der Verlassenschaftsverbindlichkeiten führen.

Rz 4624 wird geändert (Judikatur):

4624

Die Hingabe eines (gedeckten) Schecks führt bereits im Zeitpunkt der Hingabe zu einem Abfluss (VwGH 19.12.1990, [87/13/0147](#)). Gleiches gilt für die Zahlung mit Wechsel im Hinblick auf dessen vergleichbare wirtschaftliche Stellung. Bei Zahlung mit Kreditkarte tritt der Abfluss erst mit der Abbuchung vom Konto des Zahlers ein (**VwGH 26.3.2025, [Ro 2021/13/0003](#)**).

Rz 4846e wird geändert (Judikatur):

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.

Schadenersatzzahlungen, die der Steuerpflichtige an Geschädigte leisten muss, damit die Staatsanwaltschaft von der Verfolgung zurücktritt (zB [§ 200 Abs. 3 StPO](#) und [§ 201 Abs. 3 StPO](#)), fallen nicht unter das Abzugsverbot und sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu Werbungskosten zu behandeln (VwGH 29.5.2024, [Ra 2023/15/0036](#)).

Rz 4869 wird geändert (Judikatur):

4869

Im Schadensfall vereinnahmte Versicherungsleistungen sind im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerbar, so weit sie als Entgelt für die Minderung der Vermögenssubstanz anzusehen sind (VwGH 14.6.1988, [87/14/0014](#); VwGH 19.9.1989, [89/14/0107](#); **VwGH 23.10.2025, [Ro 2023/13/0006](#)**). Dies gilt für den Fall eines Totalschadens gleichermaßen wie für den Fall eines durch Reparatur zu behebbenden Schadens. Gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) sind allfällige aus dem Eintritt oder der Beseitigung des Schadens anfallende Aufwendungen steuerlich nicht abzugsfähig, so weit sie durch die Versicherungsentschädigung abgegolten sind. **Zu Versicherungsentschädigungen für Wertminderungen iZm Grundstücksveräußerungen siehe Rz 6660.**

Versicherungsleistungen, die (auch) einen Ersatz für entgangene Einnahmen iSd [§ 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) darstellen, sind nach dieser Gesetzesstelle steuerpflichtig. So wären etwa

Versicherungsleistungen, die dem Vermieter eines zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ([§ 28 EStG 1988](#)) dienenden Hauses im Schadensfall zufließen und die nicht nur die Einbuße der Vermögenssubstanz, sondern auch Ertragsausfälle abgelenken, hinsichtlich des über die Abgeltung der Vermögenseinbuße hinausgehenden Teiles steuerpflichtig.

Wird mit einer Versicherungsentschädigung ein neues Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wege der AfA in vollem Umfang absetzbar. Eine Kürzung der steuerlich zu berücksichtigenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten kommt mangels des im [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) geforderten unmittelbaren Zusammenhanges der Aufwendungen mit den nicht steuerbaren Einnahmen nicht in Betracht.

Rz 5068 wird geändert (Klarstellung):

5068

Werden abnutzbare Wirtschaftsgüter (~~inklusive~~ **zu Gebäuden siehe Rz 5069**) aus der Landwirtschaft (aus dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb oder Nebenbetrieb) in den eigenen Gewerbebetrieb (zB Fleischereibetrieb, Gasthaus) überführt, liegt eine Entnahme aus dem landwirtschaftlichen Betrieb und eine Einlage in den Gewerbebetrieb vor (Gewinnverwirklichung). Der Teilwert bei der Entnahme aus der Landwirtschaft entspricht dem Teilwert bei der Einlage in den Gewerbebetrieb. Als Teilwert ist jener Betrag anzusetzen, den ein Gewerbebetreibender (ohne eigene Landwirtschaft) für die Beschaffung des überführten Wirtschaftsgutes am selben Ort aufwenden müsste (in der Regel der Wiederbeschaffungspreis im Großhandel). Bei abnutzbarem Anlagevermögen ist allerdings die Teilwertfiktion (Teilwert = seinerzeitige Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die laufende AfA) zu beachten (vgl. dazu Rz 2232).

5069

Die Entnahme von ~~Grund und Boden~~ **Grundstücken** aus dem landwirtschaftlichen Betrieb und eine etwaige Einlage in einen Gewerbebetrieb oder den Betrieb eines selbständigen Tätigen erfolgt zum Buchwert, **wenn nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 3 EStG 1988](#) vorliegt.**

In **Rz 5085** wird „S“ durch „€“ ersetzt (Redaktionelle Anpassung)

Rz 5122 wird geändert (Klarstellung):

5122

Das Fischereirecht ist die ausschließliche Befugnis, in jenem Gewässer, auf das sich das Recht räumlich erstreckt, Fische, Krustentiere und Muscheln zu hegen, zu fangen und sich anzueignen. Es ist ein Privatrecht und dort, wo es vom Eigentum abgesondert in Erscheinung tritt, ein selbständiges dingliches Recht (OGH 26.4.1978, [1 Ob 7/78](#), EvBl. 1979/23).

Während das Fischereirecht an im Eigentum des Fischereiberechtigten stehenden Gewässern (gutseigene Fischwässer) als ein selbständiges, mit dem Eigentum am Grund und Boden untrennbar verbundenes Recht und als Ausfluss und Teil des Eigentumsrechtes am gutseigenen Gewässer betrachtet wird, werden Fischereirechte an Gewässern, die nicht im Eigentum des Fischereiberechtigten stehen, als Dienstbarkeiten angesehen. Das Fischereirecht ist somit ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum am Grund und Boden losgelöstes und daneben in Erscheinung tretendes, frei verfügbares und damit gesondert bewertbares und übertragbares Wirtschaftsgut im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Teichflächen, die ausschließlich mit verkaufsfertigen Fischen besetzt werden (Angelsportzentren oder Partyteiche), gehen über das Ausmaß land- und forstwirtschaftlicher Bewirtschaftung hinaus und stellen einen Gewerbebetrieb dar. Sie sind auch nicht als übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen, sondern als Grundvermögen zu bewerten und die Einkünfte daraus sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei Badeteichen ist zu unterscheiden, ob es sich um reine Badeteiche oder um Badeteiche handelt, bei denen eine Fischereibewirtschaftung möglich ist. Bei Letzteren liegt auch ein Fischereirecht laut Kataster vor. In diesem Falle kann zwar der Badeteich als Grundvermögen bewertet werden, jedoch ist das Fischereirecht gesondert als übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen und sind die Einkünfte als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen, während die Einkünfte aus dem Badebetrieb gewerbliche Einkünfte darstellen. Ist der Badebetrieb so intensiv, dass ein Fischereibetrieb nicht oder nur in sehr eingeschränkter und untergeordneter Form möglich ist, liegen zur Gänze Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Grundvermögen vor.

Rechtslage bis zur Veranlagung 2020

Ein solches Fischereirecht stellt ein grundstücksgleiches Recht im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) dar (siehe auch die Landesfischereigesetze). Die Veräußerung eines solchen Fischereirechtes stellt daher eine Grundstücksveräußerung dar und unterliegt dem besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#). Zu Fischereirechten an einem fremden Gewässer siehe Rz 6622.

Rechtslage ab der Veranlagung 2021

Fischereirechte an fremden Gewässern stellen keine grundstücksgleichen Rechte iSd [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) dar **und unterliegen im Fall der Veräußerung dem allgemeinen Tarif (siehe Rz 5009)**. Sind sie als Grunddienstbarkeit gestaltet, sind sie unselbständiger Bestandteil des Grund und Bodens (VwGH 10.9.2020, [Ra 2019/15/0066](#)). Der (allenfalls) auf solche Rechte entfallende Teil des Veräußerungserlöses ist daher für Zwecke der Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, sondern teilt das Schicksal des auf den Grund und Boden entfallenden Kaufpreises ~~(siehe Rz 5009)~~.

Rz 5172 und die Überschriften 15.7 und 15.7.1 werden geändert (Aktualisierung):

15.7 Einkünfte aus Anlass im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten und Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden

15.7.1 Steuerabzug bei Einkünften aus Anlass im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten und Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden ([§ 107 EStG 1988](#))

5172

[§ 107 EStG 1988](#) sieht vor, dass Einkünfte in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, bei Auszahlungen ab 2019 einer Abzugsteuer unterliegen.

Diese Regelung wurde für Zahlungen nach dem 31. Dezember 2024 auf Einkünfte im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden erweitert.

Betreffen derartige Einkünfte ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.

Mit dem Steuerabzug sind die erfassten Einkünfte endbesteuert, es sei denn, es wird die Regelbesteuerung beantragt. Zu [§ 107 EStG 1988](#) siehe die Rz 8207a ff.

Rz 5189 wird geändert (Verweisanpassung):

5189

Durch Solarkraft gewonnene Energie ist kein Urprodukt im Sinne des [§ 21 EStG 1988](#); dementsprechend stellt die Energieerzeugung grundsätzlich keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit dar.

Beim Betrieb einer eigenen Photovoltaikanlage findet der ~~Erlaß BMF 010219/0488-VI/4/2013 (Photovoltaikerlass)~~ **(Richtlinie des BMF vom 30.7.2025, 2025-0.461.257, BMF-AV Nr. 106/2025)** Anwendung.

Rz 5202 wird geändert (Budgetbegleitgesetz 2025):

5202

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
Keine Buchführungspflicht	Buchführungspflicht nach Maßgabe der §§ 124, 125 BAO
Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 nicht möglich	Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 möglich
Keine gesetzliche Nutzungsdauer für erworbenen Firmenwert (Praxiswert), siehe Rz 3188 ff	Gesetzliche Nutzungsdauer von 15 Jahren für erworbenen Firmenwert (§ 8 Abs. 3 EStG 1988)
AfA für Betriebsgebäude ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer 2% 2,5% (allenfalls 1,5% für zu Wohnzwecken überlassene Gebäude)	AfA für Betriebsgebäude ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer 3% ab Wirtschaftsjahr 2001 bzw. 4% bis Wirtschaftsjahre 2000 (für unmittelbar betrieblich genutzte Gebäude oder Gebäudeteile) oder 2% 2,5% bzw. 1,5% für zu Wohnzwecken überlassene Gebäude
Basispauschalierung 12% 15% (bis 2024 12%, im Jahr 2025 13,5%); 6% für Einkünfte aus <ul style="list-style-type: none"> sonstiger selbständiger Arbeit schriftstellerischer, vortragender, wissenschaftlicher, unterrichtender oder erzieherischer Tätigkeit. 	Basispauschalierung 12% 15% (bis 2024 12%, im Jahr 2025 13,5%); 6% für Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung
Besondere Bestimmungen für <ul style="list-style-type: none"> Künstler und Schriftsteller (§ 37 EStG 1988), Wissenschaftler und Künstler (§ 103 EStG 1988) 	
Umsatzsteuerlichen Regelungen liegen einkommensteuerliche Definitionen der Einkunftsart zu Grunde (zB Abgrenzung Ärzte, Krankenanstalten, Künstler)	

Rz 5254c wird geändert (Indexierung):

5254c

Ein Stipendium stellt wirtschaftlich jedenfalls keinen Einkommensersatz dar, soweit dieses jährlich insgesamt nicht höher ist als die Studienbeihilfe nach Selbsterhalt gemäß [§ 31 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1992](#). Diese beträgt ab September 2023 977 Euro, ~~und~~ ab

September 2024 1.072 Euro **und ab September 2025 1.082 Euro** monatlich (jährliche Indexierung gemäß [§ 32a StudFG](#) 1992 ab 1. September eines jeden Jahres, erstmals ab 1. September 2023). Für die Berechnung des nicht steuerbaren Betrags sind daher ab September jeweils die erhöhten Monatsbeträge heranzuziehen (für das Kalenderjahr 2024 somit 8 x 977 Euro + 4 x 1.072 Euro). Stipendien, die diesen Betrag nicht überschreiten und nicht unter [§ 25 EStG 1988](#) zu subsumieren sind, sind somit nicht steuerbar.

Rz 5417 wird geändert (Klarstellung):

5417

- (...)
- Buffetbetrieb, idR Gewerbebetrieb (VwGH 6.11.1990, [90/14/0141](#)), zu Land- und Forstwirtschaft siehe dort.
- (...)
- Flohmarkt, wenn nachhaltiger Gewerbebetrieb (~~siehe oben Veräußerung von Privatvermögen~~).
- (...)
- Illusionist, gewerblich.
- **Internetrezensent, gewerblich, bei nur gelegentlicher Tätigkeit liegen sonstige Einkünfte gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) vor.**
- Kfz-Sachverständiger, gewerblich (VwGH 6.3.1985, [84/13/0234](#); VwGH 23.6.1993, [92/15/0098](#)).
- (...)
- Sammler, das Sammeln von Antiquitäten, Bildern, Briefmarken, Comics, Kunstgegenständen, Münzen usw. sowie das bloße Tauschen begründen für sich alleine keine steuerbaren Einkünfte. Wird jedoch der Rahmen üblicher Sammleraktivitäten überschritten und kommt es zu Verkäufen, kann bei Nachhaltigkeit auch ein Gewerbebetrieb vorliegen (~~siehe oben Veräußerung von Privatvermögen~~).
- (...)
- ~~Schwarzhörfahnder (Rundfunkermittler, der im Auftrage einer Rundfunkanstalt Schwarzhörfahnder aufspürt), gewerblich, außer er ist nichtselbständig tätig.~~
- (...)

Rz 5436 wird geändert (Aktualisierung):

5436

Das kurzfristige Vermieten von fünf mit Kochgelegenheiten ausgestatteten Appartements an Saisongäste ist im Regelfall noch keine gewerbliche Betätigung (VwGH 3.5.1983, [82/14/0248](#)). Die Vermietung von achtzehn Wohnungseinheiten inklusive Inventar, bei

durchschnittlich einem Mieterwechsel pro Jahr und gleichzeitiger Weiterverrechnung der für die Wohnungen angefallenen Stromkosten an die Mieter, stellt eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar (VwGH 30.9.1999, [97/15/0027](#)).

~~Ab der Veranlagung 2006~~ Es 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~~ Es 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.

Bei Dauervermietung von Wohnungen ist ~~ab der Veranlagung 2006~~ ein Abzug von pauschalen Werbungskosten unzulässig. ~~Sollten Werbungskosten bis 2005 pauschal berücksichtigt worden sein, ist für die Ermittlung der AfA – ausgehend von der konkret maßgeblichen AfA-Bemessungsgrundlage – eine rechnerische AfA für Jahre auszuscheiden, für die die AfA durch Ansatz eines Pauschalsatzes ermittelt worden ist. Ab 2006 und den Folgejahren ist die AfA im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen.~~

Rz 5441 wird geändert (Verweisanpassung):

5441

Der Handel mit Optionsrechten auf den Erwerb von Grundstücken ist wie der Handel mit Grundstücken zu beurteilen (VwGH 26.7.2000, 95/154/0161).

Rz 5443 wird geändert (Judikatur):

5443

Gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist, bzw. wenn die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung erfolgt.

Die für den Grundstücks- bzw. Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (VwGH 31.5.1983, [82/14/0188](#)) oder der auf die Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus der der Privatsphäre zuzuweisenden Betätigung oder aus dem Bereich der betrieblichen Hilfgeschäfte heraus und machen sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel (VwGH 31.5.1983, [82/14/0188](#); VwGH 30.9.1980, [0317/80](#); VwGH 7.11.1978, [2085/78](#); VwGH 17.9.1974, [0359/74](#)). **Ein gewerblicher Grundstückshandel kann auch dann vorliegen, wenn erst auf Grund eines später gefassten Willensentschlusses der planmäßige Abverkauf der Immobilien umgesetzt wird; es kommt sohin nicht zwingend auf die ursprüngliche Absicht des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaften an (VwGH 14.11.1984, [82/13/0242](#); VwGH 24.2.2005, [2001/15/0159](#); VwGH 28.6.2012, [2009/15/0113](#)).** ~~Die in diesen Merkmalen zum Ausdruck kommende Veräußerungsabsicht muss im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstücks vorhanden sein (VwGH 31.5.1983, [82/14/0188](#)).~~

Nach Rz 5719 wird die neue Rz 5720 eingefügt (Klarstellung):

5720

Im Falle einer fremdüblichen entgeltlichen, nicht auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage (außerhalb von Art. IV und Art. V UmgrStG) erfolgenden Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen an eine Mitunternehmerschaft, an der der Veräußerer beteiligt ist, ist eine Veräußerung nur hinsichtlich der „Fremdquote“ anzunehmen. Hinsichtlich der „Eigenquote“ liegt im Sinne des [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) ein steuerneutraler Vorgang vor. Dies gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung an der (bestehenden oder neu gegründeten) Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen dieses (Teil)Betriebes gehalten wird. Zu einer Teilrealisierung kommt es auch, wenn umgekehrt (Teil)Betriebe oder Mitunternehmeranteile von einer Mitunternehmerschaft an einen Mitunternehmer fremdüblich entgeltlich ohne gesellschaftsrechtliche Grundlage übertragen werden.

Randzahlen 5720~~1~~ bis 5800: *derzeit frei.*

Rz 5834 wird geändert (Textstraffung):

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 5883 wird geändert (Judikatur):

5883

Für die Gewinnverteilung sind grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend (VwGH 29.05.1990, [90/14/0002](#); VwGH 07.02.1989, [86/14/0121](#); VwGH 20.01.1987, [86/14/0093](#); VwGH 09.11.1982, [82/14/0083](#); VwGH 06.05.1980, [1345/79](#)). Dabei ist eine getroffene unternehmensrechtliche Gewinnverteilung grundsätzlich für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trägt oder Gegenstand der Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung bei einem Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG ist. Steht die Gewinnverteilungsvereinbarung in einem offenbaren Missverhältnis zu der Beteiligung ~~und~~ der Mitarbeit **und anderen Beiträgen** der einzelnen Gesellschafter, ist sie steuerlich zu korrigieren (vgl. VwGH **7.10.2025, [Ro 2024/15/0002](#)**).

Zum Vorweggewinn (Gewinnvorab) siehe Rz 5860.

Rz 5899 wird geändert (Streichung alter Rechtslage):

5899

Im Spruch des Feststellungsbescheides ist über die Art der gemeinschaftlichen Einkünfte und ihre Höhe, den Feststellungszeitraum, über die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile abzusprechen. Der Systematik des Feststellungsverfahrens nach [§ 188 BAO](#) entspricht es, darin alle Feststellungen zu treffen, die die gemeinschaftlich erzielten

Einkünfte betreffen. Gegebenenfalls ist daher über alle die Gewinnermittlung betreffenden Fragen abzusprechen, zB ob der Freibetrag nach [§ 24 Abs. 4 EStG 1988](#) zur Anwendung kommt; mit der Geltendmachung des Freibetrages sind jedoch tarifliche Vergünstigungen nach [§ 37 EStG 1988](#) im Einkommensteuerverfahren ausgeschlossen (VwGH 25.6.2020, [Ra 2019/15/0016](#)), ob Verlustanteile gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) vortragsfähig sind (vgl. VwGH 15.12.1994, [92/15/0030](#)), ob Einkunftsteile gemäß § 2 Abs. 2a ~~oder § 10 Abs. 8 EStG 1988~~ (Wartetastenvverluste) nicht ausgleichsfähig bzw. vortragsfähig sind (VwGH 20.11.1996, [94/15/0091](#)), ob eine Komplementär-GmbH Gewinne verdeckt ausgeschüttet hat, **oder** über die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles (VwGH 22.3.1991, [87/13/0201](#)) ~~oder ob in den Einkünften der Mitunternehmer nach § 11a EStG 1988 begünstigungsfähige Gewinne enthalten sind~~. Unterbleibt eine derartige Feststellung im Spruch des Feststellungsbescheides, kann der Bescheid hinsichtlich der unterbliebenen Feststellung keine Bindung ([§ 192 BAO](#)) entfalten, sodass darüber im abgeleiteten Verfahren abzusprechen ist (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0154](#)).

(...)

Rz 5926a wird geändert (Klarstellung):

5926a

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen oder dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft oder vermögensverwaltende Personengesellschaft) ist in einen Anschaffungs- und einen Einlage- bzw. steuerneutralen Vorgang aufzuspalten ([§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#)). Dies gilt unabhängig davon, ob die Übertragung gegen ein fremdübliches Entgelt (Veräußerung) oder ohne Gewährung einer unmittelbaren Gegenleistung („schlichte Einlage“) erfolgt. Für Zwecke der ertragsteuerlich gespaltenen Behandlung als Einlagevorgang einerseits und Anschaffungsvorgang andererseits ist gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) hinsichtlich

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

zu unterscheiden.

Hinsichtlich der auf die „Eigenquote“ entfallenden stillen Reserven ist gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 1 letzter Satz EStG 1988](#) Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen, soweit sie ansonsten auf die anderen Gesellschafter entfallen würden (siehe näher zu den Vorsorgemethoden Rz 5926c).

Werden Wirtschaftsgüter von mehreren Steuerpflichtigen aus deren Privatvermögen oder Sonderbetriebsvermögen übertragen, ist [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) jeweils gesondert für jeden Übertragungsvorgang anzuwenden. **Bei Bündelung von Anteilen an ein und demselben Wirtschaftsgut in einer Mitunternehmerschaft durch mehrere Mitunternehmer gilt Rz 6021 sinngemäß.**

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

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

Rz 5928 wird geändert (Klarstellung):

5928

Soweit ein Gesellschafter mit der Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, in betriebliche Beziehung tritt, sind die dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechenden (fremdüblichen) Geschäfte zur Gänze als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln (VwGH 16.6.1970, [0405/68](#); VwGH 16.3.1979, [2979/76](#)). Es liegt kein Anwendungsfall von [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) vor. Dies gilt sowohl für betriebliche Leistungen, die der Gesellschafter mit einem anderen eigenen Betrieb gegenüber der Personengesellschaft erbringt, als auch umgekehrt die Personengesellschaft gegenüber einem anderen eigenen Betrieb des Gesellschafters erbringt.

Allerdings gelten bei Übertragungen – außerhalb eines im allgemeinen Geschäftsverkehr stattfindenden fremdüblichen Geschäfts – die Rechtsfolgen der [§ 32 Abs. 3 Z 1 und Z 2 EStG 1988](#) sinngemäß, wenn die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zum Betriebsvermögen eines Betriebes des Gesellschafters gehört und es zur Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen diesem Betrieb des Gesellschafters und dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft kommt. Dies bedeutet:

- Im Falle der Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Betrieb des Steuerpflichtigen, dem der Mitunternehmeranteil zuzuordnen ist, in das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft ("Z 1-Vorgang") liegt eine anteilige Veräußerung (und ein anteiliger steuerneutraler Vorgang zu Buchwerten) vor. Eine Entnahmebesteuerung scheidet aus, weil im Ausmaß der Eigenquote eine Übertragung innerhalb desselben Betriebsvermögens vorliegt.

Beispiel 1:

A, B und C sind zu je einem Drittel an der ABC-OG beteiligt. A unterhält einen Betrieb, dem seine Beteiligung an der ABC-OG zuzurechnen ist. A veräußert ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen seines Betriebes an die ABC-OG.

Insoweit das Wirtschaftsgut A infolge der Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist ("Fremdquote"; 2/3), liegt eine Veräußerung vor; insoweit das Wirtschaftsgut A weiterhin auch über die Personengesellschaft zuzurechnen ist ("Eigenquote"; 1/3), liegt ein steuerneutraler Vorgang vor ([§ 32 Abs. 3 Z 1 iVm Schlussteil EStG 1988](#)), wobei hinsichtlich der Eigenquote Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen ist, insoweit die darauf entfallenden stillen Reserven ansonsten auf B und C entfallen würden.

- Im Falle der Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft in den Betrieb des Steuerpflichtigen, dem der Mitunternehmeranteil zuzuordnen ist ("Z 2-Vorgang"), liegt eine anteilige Veräußerung (und ein anteiliger steuerneutraler Vorgang zu Buchwerten) vor. Eine Entnahmebesteuerung scheidet aus, weil im Ausmaß der Eigenquote eine Übertragung innerhalb desselben Betriebsvermögens vorliegt.

Beispiel 2:

A, B und C sind zu je einem Drittel an der ABC-OG beteiligt. A unterhält einen Betrieb, dem seine Beteiligung an der ABC-OG zuzurechnen ist. Ein Wirtschaftsgut wird aus dem Gesellschaftsvermögen der ABC-OG an den Betrieb des A veräußert.

Insoweit das Wirtschaftsgut den übrigen Gesellschaftern der ABC-OG (B und C) infolge der Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist ("Fremdquote"; 2/3), liegt eine Veräußerung vor, wobei der hinsichtlich der Fremdquote entstehende Veräußerungsgewinn nur bei jenen Gesellschaftern zu erfassen ist, denen die Wirtschaftsgüter infolge der Übertragung nicht mehr zuzurechnen sind (B und C). Insoweit das Wirtschaftsgut dem entnehmenden Steuerpflichtigen A vor wie nach der Übertragung zuzurechnen ist ("Eigenquote"; 1/3), liegt ein steuerneutraler Vorgang vor ([§ 32 Abs. 3 Z 2 iVm Schlussteil EStG 1988](#)); die Buchwerte sind hinsichtlich der "Eigenquote" fortzuführen.

[§ 32 Abs. 3 Schlussteil EStG 1988](#) umfasst auch Übertragungen von Wirtschaftsgütern zwischen einer unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft und dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft, deren Anteile von der Kapitalgesellschaft gehalten werden. Folglich kommt es auch diesfalls nur zu einer Realisierung hinsichtlich der „Fremdquote“; hinsichtlich der „Eigenquote“ liegt ein steuerneutraler Vorgang vor.

Rz 5941 wird geändert (Klarstellung):

5941

Zur Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschafts- bzw. Gemeinschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft **in individuelles Quoteneigentum der Mitunternehmer** im Zusammenhang mit Art. IV UmgrStG siehe UmgrStR 2002 Rz 1445.

Rz 5988 wird geändert (Änderung der Rechtsmeinung):

5988

Scheidet der Gesellschafter ohne Zahlungen aus und übersteigen die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto, liegt grundsätzlich eine unentgeltliche Übertragung vor (VwGH 2.12.1987, [87/13/0061](#); VwGH 27.5.1998, [94/13/0084](#)). **Übersteigen die stillen Reserven samt Firmenwert das negative Kapitalkonto nicht, liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor, weil das Vorliegen einer Schenkung (unentgeltlichen Übertragung) voraussetzt, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Gesellschaftsanteiles tatsächlich bereichert wird, also der reale Wert des Gesellschaftsanteiles positiv ist (VwGH 25.2.1998, [97/14/0141](#)); das gilt auch für nahe Angehörige (VwGH 28.10.2009, [2006/15/0126](#); VwGH 24.10.2013, [2012/15/0028](#)). Zur Einkünfteermittlung siehe Rz 5991.**

In **Rz 5990** wird „S“ durch „€“ ersetzt (Redaktionelle Anpassung)

Rz 5991 wird geändert (Änderung der Rechtsmeinung):

5991

Übersteigen die stillen Reserven und der Firmenwert den Betrag des negativen Kapitalkontos nicht, besteht insoweit eine Auffüllungsverpflichtung des ausscheidenden Gesellschafters. ~~Ein Veräußerungsgewinn entsteht in Höhe der stillen Reserven zuzüglich des Firmenwertes. Wird auf die Auffüllung aus betrieblichen Gründen verzichtet, entsteht ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos (außer der ausscheidende Gesellschafter muss mit der Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger rechnen). Einkünfte aus einem späteren Verzicht sind gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als nachträgliche betriebliche Einkünfte zu berücksichtigen.~~ **Ein Veräußerungsgewinn entsteht in Höhe der stillen Reserven zuzüglich des Firmenwertes zuzüglich des nicht mehr aufzufüllenden negativen Kapitalkontos (außer der ausscheidende Gesellschafter muss mit der Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger rechnen); siehe auch VwGH 28.10.2009, [2006/15/0126](#); 24.10.2013, [2012/15/0028](#); 21.9.2016, [2013/13/0018](#); 29.3.2017, [Ra 2015/15/0034](#). Tritt beim ausscheidenden Gesellschafter**

Gewinnverwirklichung ein, wird er aber später wider Erwarten von Gesellschaftsgläubigern in Anspruch genommen, kann für ihn ein Verlust insoweit entstehen, als keine durchsetzbaren Ausgleichsforderungen gegenüber den anderen Gesellschaftern bestehen. Dieser Verlust ist im Rahmen des [§ 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) im Jahr der Inanspruchnahme zu berücksichtigen (vgl. VwGH 04.02.2009, [2006/15/0151](#)).

Rz 6005 wird geändert (Klarstellung):

6005

Wird der Übernahmepreis bei nahen Angehörigen besonders niedrig oder hoch angesetzt, ist eine Untersuchung vorzunehmen, ob für die Kaufpreisfindung außerbetriebliche Gründe (Versorgungsgedanken, Zuwendungsabsicht aus verwandtschaftlich bedingten Motiven usw.) ausschlaggebend waren. Ist dies der Fall, ~~so~~ wird von einem unentgeltlichen Vorgang und somit Buchwertfortführung auszugehen sein. **Wenn der Mitunternehmeranteil insgesamt einen positiven Verkehrswert aufweist (siehe Rz 5988), kann dieselbe Betrachtungsweise ~~kann~~ insbesondere bei aus Gründen der Angehörigeneigenschaft gegebenem Verzicht auf die Auffüllung eines negativen Kapitalkontos geboten sein.**

Rz 6103I wird geändert (Klarstellung):

6103I

Befinden sich auf einer Kryptowährungs- bzw. Walletadresse (zum Begriff siehe Rz 6178h) Einheiten derselben Kryptowährung, wobei nicht alle nach dem 28. Februar 2021 angeschafft worden sind (Altbestand), kann der Steuerpflichtige gemäß [§ 3 KryptowährungsVO](#) ab 1. Jänner 2023 wählen, welche Einheiten der Kryptowährung zuerst veräußert bzw. auf eine andere Kryptowährungsadresse oder -wallet übertragen werden. Jedoch kann auch der Abzugsverpflichtete vom Steuerpflichtigen dazu ermächtigt werden, die Auswahl vorzunehmen. Wird insbesondere bei Kryptowährungen, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, keine Auswahl vorgenommen, soll die früher erworbene Einheit der Kryptowährung als zuerst veräußert gelten (FIFO-Verfahren).

Befinden sich auf einer Kryptowährungsadresse bzw. -wallet Einheiten derselben Kryptowährung, die vor dem 1. März 2021 angeschafft worden sind (Altbestand), und Einheiten, deren Anschaffungskosten gemäß [§ 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988](#) angesetzt wurden, kann der Steuerpflichtige gemäß [§ 3 KryptowährungsVO](#) auch in diesen Fällen wählen, welche Einheiten der Kryptowährung zuerst veräußert bzw. auf eine andere Kryptowährungsadresse oder -wallet übertragen werden. Wurde dem Abzugsverpflichteten dieses Wahlrecht übertragen, kann – durch den Abzugsverpflichteten – auch pauschal festgelegt werden, dass Kryptowährungen, die vor dem 1. März 2021

angeschafft worden sind, stets als zuallererst veräußert gelten (vor der Veräußerung von Kryptowährungen mit pauschalen Anschaffungskosten gemäß [§ 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988](#)). Wurde dem Abzugsverpflichteten jedoch kein solches Wahlrecht eingeräumt und übt der Steuerpflichtige sein Wahlrecht selbst nicht aus, geht [§ 2 Abs. 3 KryptowährungsVO](#) der Bestimmung des [§ 3 Z 2 KryptowährungsVO](#) vor, weshalb in diesen Fällen Kryptowährungen als zuerst veräußert gelten, deren Anschaffungskosten nach [§ 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988](#) pauschal angesetzt wurden.

Eine im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzuges vorgenommene Reihung ist, unabhängig davon, ob sie vom Steuerpflichtigen oder vom Abzugsverpflichteten vorgenommen wurde, auch stets für die Veranlagung maßgeblich.

Für Realisationen vor dem 1. Jänner 2023 gilt die früher erworbene Einheit der Kryptowährung als zuerst veräußert, sofern der Steuerpflichtige keine abweichende Zuordnung nachweisen kann.

Rz 6110 wird geändert (Klarstellung):

6110

Unter Gewinnanteile fallen alle Anteile am Gewinn von inländischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von ausländischen Kapitalgesellschaften, die den inländischen vergleichbar sind. Zu den Gewinnanteilen zählen daher offene Ausschüttungen auf Grund eines Gewinnverteilungsbeschlusses (Dividenden und Gewinne der GmbH), Gratisaktien und Freianteile (befreit nach [§ 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988](#)) und garantierte Dividenden. Gewinnanteile von ausländischen Kapitalgesellschaften, die weder Aktiengesellschaften noch GmbHs vergleichbar sind, zählen zu den anderen Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) (siehe Abschnitt 20.2.1.6).

Die Prämienrückgewähr (das ist die Rückgewährung von Prämien durch ein Versicherungsunternehmen an den Versicherungsnehmer) stellt grundsätzlich keinen Gewinnanteil dar, auch wenn das Versicherungsunternehmen die Rückgewähr so bezeichnet (zu einer möglichen Steuerpflicht siehe Abschnitt 20.2.1.10.1).

Werden Gewinne nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert und erst im Wege der Veräußerung der Anteilsrechte realisiert, dann liegen keine Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, sondern aus realisierten Wertsteigerungen vor. **Daher führt auch ein Aktienrückkauf mit anschließender Einziehung der Aktien – auch wenn es dadurch zu einer Verringerung der Innenfinanzierung kommt – zu keinen steuerpflichtigen Einkünften aus der Überlassung von Kapital; für den veräußernden Gesellschafter liegen bei fremdüblichem Kaufpreis ausschließlich Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen vor.**

Allein aus dem Eintritt einer allfälligen Wertsteigerung der verbleibenden Anteile nach dem Aktienrückkauf kann nicht das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an die verbleibenden Aktionäre abgeleitet werden. Daher hat auch von der einziehenden Gesellschaft kein KESt-Abzug zu erfolgen.

Zu Ausschüttungen aus Investmentfonds siehe InvFR 2018.

Sonstige Bezüge sind andere geldwerte Vorteile, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben; dazu zählen vor allem die verdeckten Ausschüttungen (siehe Abschnitt 20.2.1.5).

Rz 6134 wird geändert (Klarstellung):

6134

[§ 27 Abs. 5 Z 1 iVm Abs. 2 EStG 1988](#) umfasst grundsätzlich nur Geldleistungen.

Sachleistungen sind geldwerte Vorteile, die an Stelle von in Geld ausbezahlten Zinsen gewährt werden.

Zu den steuerpflichtigen Sachleistungen zählen beispielsweise Wohnungsüberlassungen im time-sharing, soweit sie auf Darlehen entfallen.

Boni sind Vorteile, die neben Dividenden oder Zinsen für die Überlassung des Kapitals erzielt werden. Diese sind als Erträge aus Kapitalvermögen zu qualifizieren, wenn sie Entgeltscharakter für die Nutzungsüberlassung des Kapitals haben, wie zB besondere Gewinnbeteiligungen oder Vergütungen in besonders günstigen Geschäftsjahren (vgl. auch Rz 6110). Werden hingegen Entgelte für bestimmte Leistungen erbracht, wie zB Treueboni, die dafür gewährt werden, dass gekaufte Aktien innerhalb einer bestimmten Frist nicht veräußert (bzw. in einem bestimmten Depot belassen) werden oder, dass ein bestimmtes Abstimmungsverhalten ausgeübt wird, gehören diese nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu den Einkünften aus Leistungen im Sinne des [§ 29 Z 3 EStG 1988](#).

Kommt es zur Erstattung eines Teilbetrages des ~~Kredit- oder~~ Debitkartenumsatzes durch den Kartenanbieter (sogenannter „Cashback“), stellen diese Zahlungen steuerpflichtige Kapitaleinkünfte gemäß [§ 27 Abs. 5 Z 1 iVm Abs. 2 EStG 1988](#) dar, soweit

- diese Zahlungen mit Geldeinlagen beim kartenausstellenden Finanzdienstleister in Zusammenhang stehen und
- generell vom Kartenumsatz abhängig sind.

Ein Zusammenhang ist immer dann anzunehmen, wenn der ~~Kredit- oder~~ Debitkartenumsatz mit einem Einlagenkonto bei diesem Anbieter verknüpft ist und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise durch diese Cashbackzahlungen eine **verstärkte Nutzung des**

Einlagenkontos ~~Steigerung der Einlagen~~ durch die Kunden erwirkt werden soll.

Cashbackzahlungen durch andere, unabhängige Kartenanbieter stehen daher jedenfalls nicht in Zusammenhang mit diesen Einlagen. Der besondere Steuersatz von 25% gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) kann dabei angewendet werden, wenn Geldeinlagen bei Kreditinstituten vorliegen (siehe Rz 6223). Erfolgen die Cashbackzahlungen lediglich bei Umsätzen mit ausgewählten Partnerunternehmern, ist hingegen von Rabatten auszugehen.

Beispiel:

*Die T-Bank bietet verbunden mit einem Einlagenkonto (Girokonto) eine **Debit**Kreditkarte an. Für jeden Kauf mit dieser Karte erfolgt von der T-Bank eine Erstattung („Cashback“) in Höhe von 1% des Umsatzes.*

Die Erstattung führt zu steuerpflichtigen Kapitaleinkünften gemäß [§ 27 Abs. 5 Z 1 iVm Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#); der besondere Steuersatz von 25% gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) kommt zur Anwendung.

Die Vergütung von Bestandsprovisionen (meist prozentuale Rückvergütung einer Management Fee) sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 2 EStG 1988](#) iVm [§ 27 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#) zu qualifizieren. Daher unterliegen diese – bei Vergütung durch inländische Abzugsverpflichtete – auch dem KESt-Abzug.

Rz 6143 wird geändert (Judikatur):

6143

Unter dem Oberbegriff „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“ werden grundsätzlich sämtliche positive wie negative Einkünfte aus der tatsächlichen und fiktiven Veräußerung, der Einlösung und der sonstigen Abschichtung erfasst („Substanzgewinne“, „Substanzverluste“).

Betroffen sind abstrakt sämtliche Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des [§ 27 Abs. 2 EStG 1988](#) sind (**VwGH 4.9.2025, Ro 2023/13/0010**). Damit unterliegen insbesondere Aktien, GmbH-Anteile, Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie nicht verbrieft Forderungen und auch Abschichtungsgewinne bei der echten stillen Gesellschaft [§ 27 Abs. 3 und 6 EStG 1988](#). Entscheidend ist, ob ein Wirtschaftsgut beim konkreten Steuerpflichtigen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erwirtschaften kann, weshalb Verbindlichkeiten nicht von [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) umfasst sind. Daher fallen zB Konvertierungsgewinne von Darlehen nicht unter [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) (VwGH 18.12.2017, [Ro 2016/15/0026](#)).

Ein (Teil-)Nachlass einer Darlehensforderung führt nicht zu positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen beim Darlehensnehmer und umgekehrt nicht zu negativen Einkünften beim Darlehensgeber.

(...)

Rz 6148 wird geändert (Klarstellung):

6148

Die Veräußerungsfiktion greift daher immer dann, wenn durch Umstände, welcher Art auch immer, irgendeine Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes oder Derivates iSd [§ 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988](#) eingeschränkt wird. Maßgeblich sind somit nicht nur die Veräußerung selbst, sondern jegliche von den Grundtatbeständen erfassten Realisierungsvorgänge, wie etwa die Liquidation, der Differenzausgleich oder die sonstige Abschichtung. Geht somit hinsichtlich eines der steuerpflichtigen Realisierungsvorgänge das Besteuerungsrecht der Republik Österreich verloren, gelten die Umstände, die zur Einschränkung geführt haben, als Veräußerung und lösen somit die Steuerpflicht aus. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn hinsichtlich eines einzelnen Wirtschaftsgutes oder Derivates iSd [§ 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988](#) für bestimmte Realisierungsvorgänge das Besteuerungsrecht nicht eingeschränkt wird, für andere Realisierungsvorgänge hingegen schon.

Eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes tritt auch dann ein, wenn das Besteuerungsrecht zwar dem Grunde nach aufrecht vorhanden ist, allerdings der Höhe **nach (hinsichtlich des Steuersatzes) nach** eingeschränkt wird (**zB wenn gemäß DBA dem Quellenstaat ein der Höhe nach eingeschränktes Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen zusteht**).

Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes führen können, sind ua. die Wohnsitzverlegung in das Ausland, die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern und Derivaten an einen Steuerausländer oder die Übertragung auf eine ausländische Stiftung, wenn in allen diesen Fällen ~~das Besteuerungsrecht Österreichs~~ auf Grund des EStG 1988 oder durch ein DBA **die Möglichkeit Österreichs zur Besteuerung der bestehenden stillen Reserven bei einem zukünftigen Realisierungsvorgang an zukünftigen Realisierungsüberschüssen** eingeschränkt wird.

In **Rz 6156** wird das Beispiel zu Beispiel 6.

Rz 6156b wird geändert (Klarstellung):

6156b

Eine nach dem Wegzug erfolgte tatsächliche Realisierung im Sinne des [§ 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988](#) oder der nachfolgende Wegzug bzw. die spätere Überführung des Wirtschaftsgutes oder Derivates in einen Drittstaat gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne

des [§ 295a BAO](#), das die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht. **Dabei liegt eine tatsächliche Realisierung immer dann vor, wenn ein dem Wegzug nachgelagerter Vorgang entweder nach ausländischem Recht nicht steuerneutral erfolgt oder nach inländischem Recht nicht steuerneutral erfolgen könnte.**

Beispiel 7:

Die im Inland ansässigen natürlichen Personen A und B halten je eine 50-prozentige Beteiligung an der A-GmbH. A verlegt seine Ansässigkeit ins EU-Ausland und stellt anlässlich des Wegzugs einen Antrag auf Nichtfestsetzung. In weiterer Folge legen A und B ihre Beteiligungen an der A-GmbH in eine ausländische Personengesellschaft ein.

- a) Nach dem ausländischen Recht führt die Einlage zu einer Realisierung. Die nach dem Wegzug erfolgende Realisierung führt jedenfalls zur Festsetzung der Steuerschuld bei A.**
- b) Nach dem ausländischen Recht erfolgt die Einlage steuerneutral. Wenn die Einlage nach abstrakter Maßgabe des [§ 32 Abs. 3 EStG 1988](#) ebenfalls steuerneutral erfolgen könnte (zB aufgrund der „Bündelung“ gemäß Rz 6021), kommt es zu keiner Festsetzung bei A.**

Der Eintritt des rückwirkenden Ereignisses ist dem zuständigen Finanzamt vom Steuerpflichtigen anzuzeigen, wenn das rückwirkende Ereignis in der Begründung des Bescheides angeführt ist ([§ 120 Abs. 3 BAO](#)).

Die Neufestsetzung der Steuer im Bescheid des Wegzugsjahres wird daher ausgelöst durch:

- Eine tatsächliche Veräußerung oder einens sonstigen Realisierungsvorgangs der Wirtschaftsgüter und Derivate durch den Steuerpflichtigen selbst oder seinen unentgeltlich erwerbenden Rechtsnachfolger.

Beispiel 86:

A schenkt 2013 seine Anteile an der XY-AG seinem Sohn B mit Wohnsitz in München. Dieser Vorgang unterliegt der Entstrickungsbesteuerung; A macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in der Beteiligung enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2014 verkauft B die Beteiligung. Der Verkauf durch B gilt als rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung des an A gerichteten Bescheides des Entstrickungsjahres nach sich zieht.

Beispiel 97:

B mit Wohnsitz in Wien ist an der deutschen X-AG beteiligt. 2016 übersiedelt B nach Budapest unter Aufgabe seines Wohnsitzes in Wien. Die durch den Wegzug entstehende Steuerschuld wird bei der Veranlagung 2016 antragsgemäß nicht festgesetzt. 2018 veräußert B seine Beteiligung. Der Verkauf durch B gilt als rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung des an B gerichteten Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.

- Einen späteren Wegzug in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes bzw. eine spätere Überführung des Wirtschaftsgutes oder Derivates in einen solchen Staat (fiktive Veräußerung).

Um zu verhindern, dass durch einen Wegzug/Überführung in einen EU-Staat/EWR-Staat mit anschließendem Wegzug/Überführung in einen Drittstaat die Entstrickungsbesteuerung umgangen wird, gilt ein weiterer Wegzug in einen Drittstaat als Veräußerung, die die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.

Beispiel 108:

A mit Wohnsitz in Wien ist an der deutschen X-AG beteiligt. 2012 übersiedelt A nach München unter Aufgabe seines Wohnsitzes in Wien. Die durch den Wegzug entstehende Steuerschuld wird bei der Veranlagung 2012 antragsgemäß nicht festgesetzt. 2014 übersiedelt A unter Aufgabe seines Wohnsitzes in München nach

a) Oslo,

b) Istanbul.

Im Fall a) gilt der Wegzug nicht als Veräußerung, da es sich bei Norwegen um einen EWR-Staat handelt.

Im Fall b) gilt der Wegzug als Veräußerung, da die Türkei ein Drittstaat iSd [§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988](#) ist.

Rz 6156d wird geändert (Fehlerberichtigung, Umnummerierung):

6156d

(...)

Beispiel 119:

	Fall 1	Fall 2	Fall 3
Anschaffungskosten im Jahr 2015	500	500	500
Gemeiner Wert bei Wegzug im Jahr 2016	800	800	800
Erlös aus Veräußerung nach Wegzug im Jahr 2017	700	900	400
Einkünfte (§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988) des Jahres 2016 (§ 295a BAO) bei Inanspruchnahme der Steuernichtfestsetzung im Jahr 2016	200	300	0
Einkünfte (§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988) des Jahres 2016 bei Versteuerung im Jahr 2016 (kein Antrag auf Steuernichtfestsetzung gestellt)	300	300	300

Beispiel 1210:

A besitzt Aktien der finnischen X-AG (Anschaffungskosten 10.000 Euro). Im Jahr 2016 verlegt A seinen Wohnsitz von Österreich nach Deutschland. Der gemeine Wert der X-Aktien beträgt zum Wegzugszeitpunkt 27.000 Euro. A erzielt im Jahr 2016 folgende Einkünfte:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-1.000 Euro
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	15.000 Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	14.000 Euro
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988	17.000 Euro

1. A beantragt die Nichtfestsetzung der auf die Einkünfte gemäß [§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) entfallenden Einkommensteuer.

Vereinfachte ESt Berechnung (Durchschnittssteuersatz bei 14.000 Euro = 5,36%):

14.000 Euro mit 5,36%	750 Euro
17.000 Euro mit 27,5%	4.675 Euro
ESt-Gesamt	5.425 Euro

Der Nichtfestsetzungsbetrag beträgt 27,5% von 17.000 Euro somit 4.675 Euro.

2. Im Jahr 2018 verkauft A seine Beteiligung um 26.000 Euro (Anschaffungskosten 10.000 Euro). Die Veräußerung löst die Neufestsetzung der Einkommensteuer 2016~~3~~ aus:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-1.000 Euro
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	15.000 Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	14.000 Euro
Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988	16.000 Euro

Vereinfachte ESt Berechnung (Durchschnittssteuersatz bei 14.000 Euro = 5,36%):

14.000 Euro mit 5,36%	750 Euro
16.000 Euro mit 27,5%	4.400 Euro
ESt-Gesamt	5.150 Euro
ESt vor § 295a BAO	750 Euro
ESt nach § 295a BAO	5.150 Euro
Nachforderung	4.400 Euro

In **Rz 6156d** wird das Beispiel 11 zum Beispiel 13 unnummeriert.

In **Rz 6156e** werden die Beispiele 12, 13, 14 und 15 zu den Beispielen 14, 15, 16, und 17 unnummeriert.

In **Rz 6157b** wird das Beispiel 16 zum Beispiel 18 unnummeriert.

In **Rz 6157c** wird das Beispiel 17 zum Beispiel 19 unnummeriert.

Rz 6178t wird geändert (Klarstellung):

6178t

Zu keinen laufenden Einkünften führen Kryptowährungen, die unentgeltlich oder gegen lediglich unwesentliche sonstige Leistungen im Rahmen sogenannter Airdrops und Bounties übertragen werden. Dabei handelt es sich meist um Kryptowährungen, die zu Werbezwecken gewährt werden. Ein Zusammenhang mit laufenden Einkünften aus Kryptowährungen ist nicht erforderlich.

Als unwesentliche Gegenleistung gelten Tätigkeiten, die lediglich einen Zeitaufwand von wenigen Minuten beanspruchen (zB Teilen von Beiträgen in sozialen Netzwerken, Ausfüllen eines Fragebogens oder Quizzes, Verwendung eines bestimmten Produktes, **Accounteröffnung**, Aufladung oder Verwendung einer bestimmten Krypto-Kreditkarte). Erfolgt die Gewährung gegen wesentlichen Arbeitsaufwand, können betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

Nicht unter die Ausnahmebestimmung fallen im Zuge einer Schenkung (mit Bereicherungsabsicht) übertragene Kryptowährungen. Eine echte Schenkung liegt vor, wenn die Übertragung ausschließlich aus privaten Motiven erfolgt und keine betrieblichen Gründe vorliegen. In diesen Fällen setzt der Geschenknehmer die Anschaffungskosten des Geschenkgebers fort.

Rz 6178ab wird geändert (Klarstellung):

6178ab

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

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

Sogenannte „Token-Merge“-Vorgänge, bei denen zwei oder mehr Token zu einem einzigen Token zusammengeführt werden, um zB Effizienzsteigerungen zu erzielen, den Nutzen bzw. den Wert der Token zu erhöhen oder die Governance des Tokens zu verbessern, können ebenfalls als Tausch einer Kryptowährung in eine andere Kryptowährung qualifiziert werden. Dies gilt unabhängig davon, ob dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht

hinsichtlich der Umwandlung eingeräumt wird und ob bare Zuzahlungen geleistet werden; soweit Zuzahlungen vorliegen, kommt die Ausnahmebestimmung allerdings nicht zur Anwendung. Weiters ist auch in diesem Fall für die Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung notwendig, dass sowohl die hingebene als auch die erhaltene Kryptowährung die Voraussetzungen des [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) erfüllen.

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

Rz 6201c wird geändert (Klarstellung):

6201c

Für die Bewertung von Fremdwährungsgewinnen/-verlusten gilt Folgendes:

- Wenn Einkünfte in Fremdwährungen erzielt werden (zB Zinsen, Dividenden, ausschüttungsgleiche Erträge), ist der EZB-Referenzkurs **im Zuflusszeitpunkt** für die Bewertung heranzuziehen. Dies gilt auch, wenn eine Gewinnrealisierung ohne tatsächliche Umrechnung in Euro erfolgt (zB Veräußerung/Anschaffung eines Wertpapiers in Fremdwährung).
- Kommt es tatsächlich zu einer Konvertierung von Fremdwährungen in Euro, ist der tatsächlich im Rahmen der Konvertierung herangezogene Wechselkurs für die Bewertung der Kursgewinne/-verluste relevant, weil die Realisierung tatsächlich zu diesen Werten erfolgt.

Rz 6203 wird geändert (Klarstellung):

6203

Ein Zertifikat ist eine verbriefte Kapitalforderung (Schuldverschreibung), mit der die Wertentwicklung eines zugrunde liegenden Basiswertes abgebildet wird. Basiswerte können Aktien, Indizes, Rohstoffe, Währungen, Anleihen, Edelmetalle (wie zB bei ETCs) usw. sein. Ebenso stellen American Depositary Receipts (ADR) und Global Depositary Receipts (GDR) Zertifikate dar, die in Form eines Hinterlegungsscheins das Eigentum einer Aktie verbiefen.

Zertifikate verbiefen dem Käufer ein Recht auf Zahlung eines Geld- oder Abrechnungsbetrages, dessen Höhe vom Wert des zugrunde liegenden Index (Basiswertes) am Fälligkeitstag abhängt. Auch bei einem obligatorischen Anspruch auf die Lieferung des Basiswerts (zB des Edelmetalls) kann ein Zertifikat vorliegen, weil die Partizipation an der Wertentwicklung des Basiswerts im Vordergrund steht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Möglichkeit physischer Ausfolgung **zwar besteht, aber** nur theoretischer Natur **ist** und weder vom Emittenten noch vom Anleger **primär ernsthaft** beabsichtigt ist, **weil das Produkt dem Grunde nach auf die reine Partizipation an der Wertentwicklung ausgelegt ist**

und eine physische Ausfolgung somit nicht zwingend erforderlich ist. Indizien, dass die Ausfolgung nicht ~~primär ernsthaft~~ beabsichtigt ist, können sich aus den Emissionsbedingungen ergeben, etwa wenn ~~eine hohe Mindestausfolgungsmenge sowie im~~ Verhältnis zum Ertrag hohe Auslieferungskosten vorgesehen sind, oder wenn die Einzelheiten der Ausfolgung nicht geregelt sind (zB Art und Umstände der Lieferung, Kosten- und Risikotragung). Während der Laufzeit ~~müssen finden meist~~ keine periodischen Zinszahlungen oder sonstige Ausschüttungen stattfinden. **Sind solche Produkte nicht verbrieft, liegt zwar kein Zertifikat, aber dennoch ein nicht verbrieftes Derivat vor (siehe Rz 6225a).**

Der Preis eines Zertifikates verläuft im Allgemeinen parallel mit den Bewegungen des Basiswertes, positiv wie negativ. Ein steigender Basiswert führt demnach zu höheren Preisen des Zertifikates und ein rückläufiger Basiswert zu sinkenden Zertifikatspreisen. Die einzige Ertragschance besteht in der Steigerung des Kurswertes der Zertifikate.

Realisierte Wertsteigerungen bzw. Wertverluste aus Zertifikaten bei deren Veräußerung oder sonstiger Einlösung stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) dar.

Rz 6203a wird geändert (Klarstellung):

6203a

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

- Sofern der Anleger sich tatsächlich den Basiswert (zB Edelmetalle) durch Rückgabe der Schuldverschreibung physisch liefern lässt, wird dadurch kein steuerlich relevanter Tatbestand verwirklicht (vgl. auch BFH 6.2.2018, IX R 33/17). Zwar liegt ein Derivat vor, allerdings ist diese Form der Abwicklung im Rahmen des [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) nicht steuerpflichtig. Vielmehr ist in der Anschaffung der Schuldverschreibung das Verpflichtungsgeschäft und in der Lieferung des Basiswertes lediglich das Verfügungsgeschäft zu sehen (vergleichbar mit der tatsächlichen Ausübung einer Option iSd Rz 6174a; vgl. auch Rz 6181a zur Wandelanleihe). Veräußert der Anleger den Basiswert in der Folge weiter, können Spekulationseinkünfte iSd [§ 31 EStG 1988](#) vorliegen, sofern die Jahresfrist noch nicht abgelaufen ist; bei Wirtschaftsgütern gemäß [§ 27](#) oder [§ 30 EStG 1988](#) ist keine Spekulationsfrist zu beachten. Hierbei ist zu beachten, dass für den Fristenlauf auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen ist (Erwerb der Inhaberschuldverschreibung). Als Anschaffungskosten sind die ursprünglichen

Anschaffungskosten der Schuldverschreibung fortzuführen. Etwaige Ausfolgungskosten (zB für Verpackung, Transport etc.) stellen ebenso (nachträgliche) Anschaffungsnebenkosten dar; etwaige (Folge-)Kosten für die Verwahrung stellen Werbungskosten dar.

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

Rz 6218c wird geändert (Klarstellung):

6218c

Werden bei forstlichen Agrargemeinschaften zustehende Holznutzungsrechte dem Anteilsinhaber zur Schlägerung zugewiesen, ist das zur Entnahme zur Verfügung stehende Holz dem Anteilsinhaber als zugeflossen anzusehen; bei Überschreiten der Freigrenze von 4.000 Euro (bis 2018: 2.000 Euro) ist daher ein entsprechender Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, auch wenn die tatsächliche Entnahme des Holzes erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

Die Bewertung von Brennholz kann nach den in der [Sachbezugswertverordnung](#), BGBl. II Nr. 416/2001, vorgesehenen Werten erfolgen.

Es bestehen keine Bedenken, für geschlägertes Nutzholz 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 das vom Anteilsinhaber für den Eigenbedarf genutzte Holz weder auf die Freigrenze anzurechnen noch einem Kapitalertragsteuerabzug zu unterwerfen.

Ferner bestehen keine Bedenken, wenn Ausschüttungen, die wegen Waldnutzungen infolge ~~Waldbruchs~~ **Katastrophenschadens** durch die Agrargemeinschaft getätigt werden, gemäß [§ 206 Abs. 1 lit. a BAO](#) auf 10 Jahre verteilt werden. **Rz 7325 und 7326 gelten entsprechend.**

Rz 6221b wird geändert (Klarstellung):

6221b

Der Tilgungsplan muss im Zusammenhang mit einem Kredit stehen, ~~der~~ **der** dem Erwerb eines Eigenheimes, der Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) dient. Der Verweis auf die Bestimmung über den Sonderausgabenabzug dient lediglich dazu, die Begriffe des Eigenheimes, der Wohnraumschaffung und der Wohnraumsanierung abzugrenzen und ist nur als programmatische Ausrichtung zu

verstehen. Aufgrund des unterschiedlichen Anwendungsbereiches soll die Befreiung daher nicht nur ausschließlich dann zustehen, wenn auch der entsprechende Sonderausgabenabzug möglich wäre.

Der Erwerb eines Eigenheimes umfasst jene Fälle, in denen Wohnraum samt Grund und Boden erworben wird. Aufgrund des Verweises auf [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) ist ein weiterer Eigenheimbegriff der Befreiungsbestimmung anzunehmen, womit etwa auch Eigentumswohnungen darunter fallen. Die Definition des Eigenheimes und der Eigentumswohnung ist dabei durch [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) vorgegeben, womit die Einschränkung bezüglich der Größe und Nutzungsart zum Tragen kommen. Wird hingegen nur Grund und Boden erworben (= ein Vorgang, der grundsätzlich von [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) erfasst ist), fällt dies nicht unter den Eigenheimbegriff der Befreiungsbestimmung. Zulässig ist allerdings die Anschaffung mehrerer Objekte, **wenn diese als Eigenheim genutzt werden.**

Die Wohnraumschaffung umfasst jene Fälle, in denen Wohnraum neu errichtet wird. Unter Wohnraum sind ebenso wie beim Erwerb sowohl Eigenheime als auch Eigentumswohnungen zu verstehen, womit die zuvor genannten Einschränkungen ebenso zur Anwendung kommen. Auch hier können mehrere Objekte errichtet werden. Anders als beim Erwerb eines Eigenheimes ist zudem im Zuge einer geplanten Wohnraumschaffung auch der vorbereitende Erwerb von Grund und Boden von der Befreiung erfasst.

Die Wohnraumsanierung entspricht weitgehend der Bestimmung des [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#) (siehe dazu LStR 2002 Rz 522 ff).

Der Kredit muss zudem den genannten Zwecken dienen, wobei es allerdings unschädlich ist, wenn nicht die gesamte Kreditsumme ausschließlich dafür aufgewendet wird. Werden beispielweise neben einer Eigentumswohnung auch Einrichtungsgegenstände wie etwa Möbel mit dem gleichen Kredit angeschafft, kann so lange weiterhin von einer den begünstigten Zwecken dienenden Kreditaufnahme ausgegangen werden, als der weit überwiegende Teil (mindestens 80%) der Kreditsumme dazu verwendet wird.

Wird ein ursprünglich erworbenes Eigenheim, zB durch Vermietung, später nicht mehr als Eigenheim genutzt, ~~so~~ ist dies für die Inanspruchnahme der Befreiung schädlich. Es muss über die gesamte Laufzeit ein Eigenheim vorliegen.

Rz 6221c wird geändert (Klarstellung):

6221c

Die Befreiung steht nur zu, soweit die Darlehensvaluta den Betrag von 200.000 Euro nicht übersteigt. Unter Darlehensvaluta ist der Gesamtkreditbetrag im Sinne des [§ 2 Abs. 10 Verbraucherkreditgesetz](#) zu verstehen, somit die Summe aller Beträge, die vom Kreditgeber

aus einem bestimmten Kreditvertrag zur Verfügung gestellt werden. Bei einem Fremdwährungskredit ist für die Umrechnung in Euro der Währungskurs im Zeitpunkt des Kreditvertragsabschlusses heranzuziehen.

Die angegebene Höhe des Gesamtkreditbetrages ist allerdings nicht als Ausschlussgrenze – somit nicht im Sinne einer Freigrenze – zu verstehen. Kredite mit einem Gesamtkreditbetrag von über 200.000 Euro schließen damit nicht die gesamte Befreiung aus. Diese steht dann nur noch anteilig, im Verhältnis der 200.000 Euro zur Gesamtkreditbetragssumme (**bwz. zum auf die antragsberechtigte Person entfallenden Teil der Kreditbetragssumme bei Gemeinschaftskrediten**) zu.

Diese Grenze ist auch nicht als personen-, sondern als kredit- und zusätzlich als objektbezogene Einschränkung zu verstehen. Hat ein Steuerpflichtiger somit mehrere, alle sonstigen notwendigen Voraussetzungen erfüllende Tilgungsträgerkredite für ein Objekt abgeschlossen, kann er die Befreiung für dieses Objekt bis zur 200.000 Euro-Grenze in Anspruch nehmen. Werden mehrere Objekte angeschafft, errichtet oder saniert, steht die Befreiung für jedes Objekt bis zur 200.000 Euro-Grenze zu. Errichten mehrere Personen gemeinsam ein Objekt und nehmen sie daher gesondert oder gemeinsam einen Tilgungsträgerkredit für dieses Objekt auf, steht die 200.000 Euro-Grenze für jede Person zu. **Daher besteht – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen – kein Unterschied, ob mehrere Personen gemeinsam einen Kredit mit einer Valuta von mehr als 200.000 Euro oder jeweils einzeln Kredite mit niedrigeren Darlehensvaluten aufnehmen.**

Beispiel 1:

A und B errichten gemeinsam ein Eigenheim und nehmen dazu einen Kredit mit einer Darlehensvaluta von 300.000 Euro auf. Die Voraussetzungen des [§ 124b Z 185 lit. d EStG 1988](#) sind erfüllt. Die Steuerbefreiung steht für die gesamten Wertsteigerungen des Tilgungsträgers zu, weil pro Person die 200.000 Euro-Grenze nicht überschritten wird.

Beispiel 2:

C und D erwerben gemeinsam eine Eigentumswohnung und nehmen dazu einen Kredit mit einer Darlehensvaluta von 500.000 Euro auf. Die Voraussetzungen des [§ 124b Z 185 lit. d EStG 1988](#) sind erfüllt. Im Jahr 2025 erfolgt die Tilgung des Kredits, wobei im Tilgungsträger Wertsteigerungen von 100.000 Euro realisiert werden, die jeweils zur Hälfte C und D zuzurechnen sind. Die Steuerbefreiung steht jeweils anteilig zu; die Wertsteigerung kann im Ausmaß von jeweils 80% (200.000 Euro in Relation zur Darlehensvaluta von 250.000 Euro pro Person) steuerfrei bleiben.

Die steuerpflichtigen Wertsteigerungen des Tilgungsträgers bleiben auf Antrag des Steuerpflichtigen steuerfrei. Es handelt sich somit nicht um eine automatische Befreiung, sondern um eine antragsgebundene, wobei der Antrag in der Veranlagung geltend zu machen ist.

Rz 6224d wird geändert (Indexierung):

6224d

Zu den besonderen Steuersätzen besteuerte Kapitaleinkünfte zählen nur beim Steuerpflichtigen selbst und bei der Berechnung seiner Einkommensteuer nicht zum Gesamtbetrag der Einkünfte und zum Einkommen. Dies bedeutet Folgendes:

- Zu den besonderen Steuersätzen besteuerte Kapitaleinkünfte des (Ehe-)Partners dürfen bei Beurteilung des Anspruchs auf den Alleinverdienerabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#)) bzw. des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages ([§ 33 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#)) beim anderen (Ehe-)Partner nicht außer Ansatz bleiben. Auch zu den besonderen Steuersätzen besteuerte Kapitaleinkünfte fallen dabei wie die übrigen Einkünfte unter die allgemeine Einkunftsgrenze gemäß [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) bzw. [§ 33 Abs. 6 Z 1 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) (dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß [§ 33 Abs. 1a](#) iVm [§ 33a EStG 1988](#); siehe die Tabelle unten).
- In jenen Fällen, in denen die abgegoltenen Kapitalerträge nicht für die Berechnung der Einkommensteuer, sondern für andere Zwecke von Bedeutung sind (Ermittlung des wirtschaftlichen Einkommens im Bereich der Mietzinsbeihilfe, Einkommensermittlung für außersteuerliche Förderungsgesetze), bleiben die zu den besonderen Steuersätzen besteuerten Kapitaleinkünfte ebenfalls beachtlich.

Kalenderjahr	Einkunftsgrenze gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988	Einkunftsgrenze gemäß § 33 Abs. 6 Z 1 zweiter Teilstrich EStG 1988
bis 2022	6.000 Euro	2.200 Euro
2023	6.312 Euro	2.315 Euro
2024	6.937 Euro	2.545 Euro
2025	7.284 Euro	2.673 Euro
2026	7.411 Euro	2.720 Euro

Rz 6224e wird geändert (StRefG 2020):

6224e

[§ 27a Abs. 6 EStG 1988](#) sieht vor, dass die Bestimmungen des [§ 27a Abs. 1 bis 5 EStG 1988](#) auch für die von natürlichen Personen im betrieblichen Bereich (~~oder im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit~~) erzielten Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen, aus Derivaten und aus Kryptowährungen Anwendung finden. Damit kommen die besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) für die genannten Einkünfte auch im betrieblichen Bereich zur Anwendung. (Der in [§ 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) enthaltene Ausschluss von Anschaffungsnebenkosten für

Wirtschaftsgüter gemäß [§ 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988](#) kommt dessen ungeachtet gemäß dem zweiten Satz dieser Vorschrift im betrieblichen Bereich nicht zur Anwendung; die Bewertungsbestimmungen des [§ 6 EStG 1988](#) gehen somit vor; siehe Abschnitt 4.8.) Auch im betrieblichen Bereich bleibt es (ausgenommen bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption) bei der Besteuerung mit einem der besonderen Steuersätze; ob aber bereits der Kapitalertragsteuerabzug Abgeltungswirkung entfaltet, oder die Einkünfte in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen und zum besonderen Steuersatz zu veranlagern sind, ergibt sich aus [§ 97 EStG 1988](#) (siehe Abschnitt 29.7).

Rz 6225a wird geändert (Klarstellung):

6225a

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht einem der besonderen Steuersätze von 25% bzw. 27,5%, sondern dem normalen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuertarif unterliegen, sind in [§ 27a Abs. 2 EStG 1988](#) abschließend aufgezählt:

- Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt (Z 1):
Darunter fallen insbesondere Privatdarlehen und sonstige nicht verbrieft private Forderungen, wie zB nicht verbrieft obligationenähnliche Genussrechte; Einkünfte aus Darlehen von Privatdarlehensvermittlern (zB Onlineplattformen für Privatkredite) sind ebenso erfasst. Unter den Begriff Bankgeschäft fallen alle **gewerblich durchgeführten** aufsichtsrechtlich zulässigen Bankgeschäfte, auch wenn diese nicht von Kreditinstituten erbracht werden. Uneinbringliche private Darlehensforderungen stellen negative Einkünfte im Sinne des [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) dar, deren Substanzanteil jedoch ebenfalls nicht unter den besonderen Steuersatz von 27,5% (vor 1.1.2016 von 25%) fällt (zum Nachlass einer Forderung siehe aber Rz 6143). Zum Verlustausgleich siehe Rz 6234. Auch Forderungen auf Kryptowährungen sind grundsätzlich vom Anwendungsbereich der Z 1 umfasst. Jedoch geht [§ 27a Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) – als lex specialis für sämtliche Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen ([§ 27b Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#)) – der Anwendung von Z 1 vor; Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen unterliegen folglich nur dann nicht dem besonderen Steuersatz, wenn kein öffentliches Angebot vorliegt. Gemäß [§ 27a Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) sind somit andere – nicht von Z 2 umfasste – nicht verbrieft sonstige Forderungen auf Kryptowährungen vom besonderen Steuersatz ausgenommen. Dabei handelt es sich um Forderungen auf Kryptowährungen, die gerade keinen Rückzahlungsanspruch einer überlassenen Kryptowährung vorsehen und bei denen daraus erzielte Einkünfte folglich nicht [§ 27b Abs. 2 EStG 1988](#) unterliegen (siehe Rz 6178k). Praktisch könnten darunter zB bestimmte in Euro erworbene Genussrechte mit Verzinsungsanspruch in Kryptowährung fallen.

Zu Einkünften aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt, die über ein der Investmentfondsbesteuerung unterliegendes Gebilde bezogen werden, siehe Rz 6225b.

- (...)

Rz 6228a wird geändert (Klarstellung):

6228a

Die Anrechnung bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer unterbleibt insoweit, als der Steuerpflichtige einem Dritten den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag (zur betraglichen Höhe siehe die Tabelle in LStR 2002 Rz 771a; zur Einkunftsgrenze siehe die Tabelle in LStR 2002 Rz 773) oder einen Kinderabsetzbetrag (zur betraglichen Höhe siehe die Tabelle in LStR 2002 Rz 790a) vermittelt. **Dies gilt ebenso, wenn der Kinderabsetzbetrag dem Kind selbst zusteht (bei Direktbezug der Familienbeihilfe durch das Kind).** Übersteigen die vermittelten Absetzbeträge die anzurechnende Kapitalertragsteuer, kommt es daher zu keiner Erstattung.

Beispiele:

1. Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 2024 Sparsbuchzinsen von 4.000 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher 1.000 Euro; der Kinderabsetzbetrag im Jahr 2024 beträgt 67,80 Euro (Betrag für das Veranlagungsjahr 2024). Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Es kommt 2024 zu einer Erstattung von 186 Euro ($1.000 - 12 * 67,80 = 186,40$; Rundung gemäß [§ 39 Abs. 3 EStG 1988](#)).
2. Ein Kind, für das ganzjährig Familienbeihilfe bezogen worden ist, hat im Jahr 2024 Sparsbuchzinsen von 2.000 Euro. Die Kapitalertragsteuer beträgt daher 500 Euro; der Kinderabsetzbetrag im Jahr 2024 beträgt monatlich 67,80 Euro (813,6 Euro). Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Es kommt 2024 zu keiner Erstattung der KESt, weil diese niedriger ist, als der für das Kind ganzjährig bezogene Kinderabsetzbetrag.
3. Der Ehepartner eines Alleinverdieners mit zwei Kindern bezog im Jahr 2024 Sparsbuchzinsen von 2.000 Euro. Die KESt beträgt daher 500 Euro. Weitere Einkünfte liegen nicht vor. Eine KESt-Erstattung für 2024 unterbleibt, weil die KESt niedriger ist, als der dem Ehepartner zustehende Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 774 Euro (Betrag für das Veranlagungsjahr 2024).

Für das Unterbleiben der Anrechnung ist ohne Belang, ob ~~der Dritte~~ der jeweilige Absetzbetrag tatsächlich beantragt ~~wurde hat~~ bzw. in Anspruch ~~genommen wird nimmt~~.

Beispiel:

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

Da auch Einkünfte aus Kapitalvermögen, die unter [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) fallen, für die Einkunftsgrenze des Alleinverdienerabsetzbetrages von 6.937 Euro (Betrag für das

Veranlagungsjahr 2024) unabhängig davon relevant sind, ob eine Regelbesteuerung beantragt wird oder nicht, steht B hier jedenfalls kein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. A erhält daher im Fall der Regelbesteuerungsoption die gesamte KESt von 500 Euro erstattet.

Rz 6410 wird geändert (Judikatur):

6410

Auch Schadenersatzleistungen, die mit dem Mietobjekt zusammenhängen, gehören zu den Einkünften (VwGH 21.3.1972, [2123/71](#)), es sei denn, sie stellen ein Entgelt für die Minderung der Vermögenssubstanz dar (zB Versicherungsentschädigungen wegen Zerstörung eines Mietobjektes; **VwGH 23.10.2025, Ro 2023/13/0006**). Aufwendungen, die mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht abgezogen werden.

Beispiel:

Eine bei Zerstörung des Mietwohnhauses an sich zulässige Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung darf insoweit nicht berücksichtigt werden, als ihr eine nicht steuerpflichtige Versicherungsentschädigung gegenübersteht. Die Wiederherstellungskosten des Gebäudes dürfen hingegen für die Berechnung der AfA nicht um die Versicherungsentschädigung gekürzt werden.

Keiner Kürzung unterliegen jedoch die Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes, auch für den Fall, dass für das zerstörte Wirtschaftsgut eine Versicherungsentschädigung geleistet wurde (BFG 11.6.2014, RV/3100063/2010).

Rz 6418 wird geändert (Klarstellung):

6418

Werbungskosten können nach [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) "Aufwendungen" (wie zB die AfA) oder "Ausgaben" (tatsächlich verausgabte Beträge) sein. **Ausgaben, die durch die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veranlasst sind und den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen, stellen Werbungskosten dar (zB Verlust einer Anzahlung wegen Konkurses des Lieferanten; vgl. auch LStR 2002 Rz 223 zu unfreiwilligen Werbungskosten).**

Keine Werbungskosten sind:

- Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern, ausgenommen im Wege der AfA oder Renten zum Erwerb der Einkunftsquelle;
- Wertminderungen bzw. Verlust von Wirtschaftsgütern, ausgenommen Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung.

Rz 6420 wird geändert (Judikatur):

6420

Werbungskosten können ausnahmsweise bereits vor Beginn der Einnahmenerzielung anfallen (vorweggenommene Werbungskosten, siehe auch Rz 4035). Der auf Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss muss dann aber klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, nach außen in Erscheinung treten (VwGH 25.6.1997, [94/15/0227](#), VwGH 23.6.1992, [92/14/0037](#)). Zur AfA als vorweggenommene Werbungskosten siehe Rz 6422 ff.

Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hierbei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (VwGH 29.7.1997, [93/14/0132](#)); **zu bloßen Sanierungsmaßnahmen ohne weitere Hinweise auf eine Vermietungsabsicht siehe BFG 14.1.2021, RV/7105443/2014; BFG 14.4.2025, RV/5100117/2023).**

Rz 6431 wird geändert (Judikatur):

6431

Für Gebäude, die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, sind die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen. **Dies gilt auch für Gebäudeteile, also zB einzelne Wohnungen in einem Gebäude (VwGH 27.5.2025, [Ro 2024/15/0018](#)).** Zu den fiktiven Anschaffungskosten siehe Rz 6441 ff.

Rz 6458a wird eingefügt (Klarstellung):

6458a

Treffen Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen im Rahmen einer Baumaßnahme zusammen, ist grundsätzlich eine Trennung in Instandhaltungsaufwand und Instandsetzungsaufwand vorzunehmen. Ist der Instandhaltungsaufwand durch den Instandsetzungsaufwand bedingt, liegt insgesamt Instandsetzungsaufwand vor.

Beispiel:

Bei einem Gebäude werden mehr als 25% der Fenster getauscht und infolge dieser Maßnahme müssen die Wände in diesen Räumen ausgemalt werden. Es liegt insgesamt Instandsetzungsaufwand vor.

Wäre der Instandhaltungsaufwand jedoch auch ohne Instandsetzungsaufwand notwendig gewesen, sind die Aufwendungen getrennt zu beurteilen.

Beispiel:

Die Fassade eines Gebäudes muss neu gestrichen werden. Bei dem Gebäude werden mehr als 25% der Fenster getauscht und es wird die Fassade gestrichen. Der Fenstertausch ist Instandsetzungsaufwand, der Anstrich der Fassade ist nicht durch den Fenstertausch bedingt und daher (sofort abzugsfähiger) Instandhaltungsaufwand.

Rz 6468 wird geändert (Klarstellung, Ergänzung Beispiel):

6468

Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden, die ausschließlich infolge höherer Gewalt eingetreten sind, sind nicht als Instandsetzungsaufwand, sondern als Instandhaltungsaufwand zu behandeln.

Beispiel 1:

Infolge eines Sturmschadens ist eine Dacherneuerung samt Neukonstruktion des vor dem Schadensfall intakten Dachstuhles erforderlich. Die Kosten der Dacherneuerung sind als Instandhaltungsaufwand abzugsfähig.

Beispiel 2:

Siehe Angaben des Beispiels zu Rz 6464. Wird die Erneuerung des ohnehin bereits instandsetzungsbedürftigen Daches auf Grund eines Sturmschadens sofort notwendig, so liegt kein Instandhaltungsaufwand vor.

Beispiel 3:

Wird infolge eines Brandes das gesamte Gebäude zerstört, ist der Neubau des Gebäudes jedenfalls Herstellungsaufwand.

Rz 6611 wird geändert (Klarstellung):

6611

Unter den Begriff der Leistung bzw. Einkünfte gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) fallen beispielsweise:

- Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen
- Die Vermietung eines einzigen Motorbootes, weil davon ausgegangen werden kann, dass eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit allenfalls in geringem Ausmaß anfällt und dadurch ein steuerlicher Gewerbebetrieb nicht begründet wird.
- Die Dauervermietung von zwei ehemaligen Betriebsfahrzeugen, zumal diese über eine bloße Vermögensverwaltung nicht hinausgeht.
- Einkünfte von gerichtlichen Erwachsenenvertreterinnen/gerichtlichen Erwachsenenvertretern (bis 1.7.2018: Sachwaltern) für einen Angehörigen (keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr). **Wird die Erwachsenenvertretung von einem Vertreter der rechtsberatenden Berufe übernommen, sind die**

Entschädigungen Teil der selbständigen Einkünfte; wird die Erwachsenenvertretung nicht für nahe Angehörige übernommen, führt die Entschädigung zu Einkünften aus Vermögensverwaltung (siehe Rz 5266c). Reine Aufwandsersätze (bei allen Formen der Erwachsenenvertretung) führen nicht zu Einkünften.

- Die nicht gewerbsmäßige Vermietung eines KFZ gegen ein Entgelt in Höhe des amtlichen Kilometergeldes an das Unternehmen des Ehegatten.
- (...)

Rz 6624 wird geändert (AbgÄG 2023):

6624

Keine Veräußerung/Anschaffung liegt insbesondere in folgenden Fällen vor:

- (...)
- Bei der Herstellung von Gebäuden (siehe dazu Rz 6646 f). Zu beachten ist jedoch, dass durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden das Gebäude ein neues Wirtschaftsgut darstellt (siehe dazu Rz 6654). Hinsichtlich des Gebäudes ist jedoch bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen die Herstellerbefreiung ([§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)) anzuwenden;
- Bei der Entnahme von Grundstücken (VwGH 28.2.1973, [0900/72](#)). ~~Soweit es dabei zur Aufdeckung stiller Reserven kommt, tritt der Entnahmewert für alle steuerrelevanten weiteren Vorgänge (Veräußerung, Wiedereinlage) an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten (§ 6 Z 4 EStG 1988).~~ **Bei der Entnahme von Grund und Boden kommt es nur dann zur Aufdeckung von stillen Reserven, wenn die Entnahme aufgrund des Vorliegens einer Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 3 EStG 1988](#) mit dem Teilwert (bei Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe mit dem gemeinen Wert) erfolgt.** Wird ein bebautes Grundstück **bis 30.6.2023** entnommen, sind die stillen Reserven des Gebäudes zu versteuern (ausgenommen bei Anwendung des [§ 24 Abs. 6 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2023](#)). **Bei einer Entnahme nach dem 30.6.2023 sind die stillen Reserven des Gebäudes nur dann zu versteuern, wenn die Entnahme mangels Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) zum Teilwert bzw. bei Ausübung der Option gemäß [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) zum gemeinen Wert erfolgt.** Der Entnahmewert tritt **für alle steuerrelevanten weiteren Vorgänge (Veräußerung, Wiedereinlage)** an die Stelle der **tatsächlichen Anschaffungskosten des Grundstücksgebäudes ([§ 6 Z 4 EStG 1988](#))**. Im Zuge einer späteren Veräußerung des Grundstückes aus dem Privatvermögen ist daher der Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Alt-Grund und Boden kann dabei nach der pauschalen Gewinnermittlung gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#)

versteuert werden, das (zum 31.3.2012 steuerverfangene) Gebäude ist nach [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) zu erfassen.

- Erwirbt ein Miteigentümer aus Anlass einer Teilungsklage im Wege einer Versteigerung gemäß [§ 352 EO](#) das gesamte Grundstück, liegt eine Anschaffung nur hinsichtlich der von den anderen Miteigentümern erworbenen Miteigentumsanteile vor. Hinsichtlich seines eigenen Miteigentumsanteiles liegt kein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang vor.

Rz 6651 wird geändert (Verweisanpassung):

6651

Befreit ist die Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs. Diese Befreiung gilt ab 1.4.2012 auch für zu einem Betriebsvermögen gehörende Grundstücke ([§ 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988](#)), insoweit verliert damit [§ 37 Abs. 3 EStG 1988](#) (Fünfjahresverteilung der Einkünfte) für Grundstücke seinen Anwendungsbereich.

Neben dem Veräußerungserlös zählt zu den Einkünften aus der Veräußerung auch ein Akzeptanzzuschlag/Infrastrukturzuschlag (Entgelt, das über dem aus den Grundstückswerten der Vergangenheit vom Gutachter abgeleiteten Verkehrswert liegt). Da ein Ersatz der Wiederbeschaffungskosten für ein gleichwertiges Ersatzgrundstück in tatsächlicher Höhe oder als Pauschalentschädigung ebenso aus der die Enteignung vorwegnehmenden Veräußerung resultiert, ist auch dieser Ersatz Bestandteil der Einkünfte aus der Veräußerung und somit steuerfrei – unabhängig davon, ob und wann es tatsächlich zu einer Wiederbeschaffung kommt. Nebenentschädigungen (zB für Erdablagerungen oder für Nachteile, die anderen Grundstücken durch den Veräußerungsvorgang entstehen) sind mangels direkter kausaler Verknüpfung hingegen nicht Bestandteil der Einkünfte aus der Veräußerung und somit von der Steuerbefreiung nicht erfasst (**vgl. Rz 5170 ff zu Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse**).

(...)

Rz 6654 wird geändert (Judikatur):

6654

Entscheidend für die Ermittlung der Einkünfte und den Umfang der Steuerpflicht ist, ob es sich handelt um

- Altgrundstücke oder
- Neugrundstücke.

Maßgebender Stichtag ist dabei der 31.3.2012. Grundstücke, die zum 31.3.2012 steuerverfangen waren oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft werden (worden sind),

gelten als Neugrundstücke. Zu diesem Stichtag nicht steuerverfangene Grundstücke gelten als Altgrundstücke. Für private Grundstücke sowie für zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden außerhalb der Gewinnermittlung nach [§ 5 EStG 1988](#) ist für die Frage der Steuerverfangenheit alleine auf die bisherige Spekulationsfrist im Sinne des [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 abzustellen. Damit ergibt sich idR als Anschaffungsstichtag der 31.3./1.4.2002:

31.3.2002 ^{x)}	31.3./1.4.2012
← Anschaffung vor 31.3.2002 ^{x)}	← Anschaffung ab dem 31.3.2002 ^{x)}
= nicht steuerverfangen am 31.3.2012	= steuerverfangen am 31.3.2012
= Altgrundstück	= Neugrundstück
grundsätzlich pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs. 4 EStG 1988),	zwingende Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs. 3 EStG 1988)
	Veräußerung →

^{x)} 31.3.1997 bei bisher 15-jähriger Spekulationsfrist wegen [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) ([§ 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) idF vor 1. StabG 2012).

Wird ein Grundstück sukzessiv erworben, kann die pauschale Einkünfteermittlung nur bezüglich jenes Anteils am Grundstück angewendet werden, der am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war; für jenen Anteil, der zu einem späteren Zeitpunkt angeschafft wurde und somit zum 31.3.2012 steuerverfangen war, kann daher nur die Regeleinkünfteermittlung nach [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) angewendet werden (vgl. VwGH 2.10.2014, [2012/15/0083](#); **VwGH 27.5.2025**, [Ro 2024/15/0018](#)). Der Veräußerungserlös für das gesamte Grundstück ist daher entsprechend aufzuteilen. In diesem Fall kann die Aufteilung der Anschaffungskosten und des Veräußerungserlöses an Hand der den jeweiligen Anteilen am Grund und Boden und dem Gebäude zuzuordnenden Fläche erfolgen. Dies gilt auch für den Fall, dass das sukzessive erworbene Grundstück nur anteilig veräußert wird.

Maßgeblich ist die abstrakte Steuerbarkeit nach [§ 30 EStG 1988](#) idF vor 1. StabG 2012, nicht aber, ob im Falle der Veräußerung am 31.3.2012 tatsächlich ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn (oder –verlust) entstanden wäre oder der Vorgang aufgrund von einer Befreiung (Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) nicht steuerpflichtig wäre (VwGH 18.10.2018, [Ro 2016/15/0013](#)).

Da bei am 31.3.2012 beschränkt Steuerpflichtigen die Veräußerung eines ausländischen Grundstücks mangels Nennung in [§ 98 EStG 1988](#) nicht steuerbar war, liegt Altvermögen vor und es können die Einkünfte nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden, wenn ein bislang beschränkt Steuerpflichtiger mit einem ausländischen Grundstück, das er bereits am

31.3.2012 in seinem Vermögen hatte, nach dem 31.3.2012 nach Österreich zuzieht und in der Folge das Grundstück veräußert (siehe auch Rz 6631).

Beispiel:

A und B kaufen 2010 gemeinsam ein Grundstück in Italien. A wohnt in Italien und B in Österreich. 2017 zieht A nach Österreich.

2020 veräußern beide gemeinsam das Grundstück in Italien.

Bei B liegt bezüglich seines Hälfteanteils Neuvermögen vor, bei A handelt es sich bei seinem Hälfteanteil um Altvermögen.

Bei Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten handelt es sich um selbständige Wirtschaftsgüter. Ab dem In-Kraft-Treten des 1. StabG 2012 ist die Einheitstheorie auf bebaute Grundstücke nicht mehr anzuwenden. Daher ist ab diesem Zeitpunkt auch die Beurteilung, ob Altvermögen vorliegt, für jedes Wirtschaftsgut selbst zu treffen. Wird daher auf vor dem 31.3.2002 angeschafften Grund und Boden nach dem 31.3.2012 mit der Errichtung eines Gebäudes begonnen (maßgeblich ist der Beginn der tatsächlichen Bauausführung) oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt, stellt das Gebäude oder grundstücksgleiche Recht Neuvermögen dar. Wird mit der Errichtung eines Gebäudes vor dem 31.3.2012 begonnen, stellt das Gebäude aufgrund der Einheitstheorie Altvermögen dar, weil die Spekulationsfrist des [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 bereits mit der Anschaffung des Grundstücks zu laufen begann und eine gesonderte Frist für das Gebäude nicht in Lauf gesetzt wurde (VwGH 18.10.2018, [Ro 2016/15/0013](#)). **Werden jedoch auf ein Gebäude des Altvermögens nach dem 31.3.2012 Baumaßnahmen gesetzt, durch welche die Außenmaße des Gebäudes deutlich erhöht werden (Aufstockung, Zubau usw.), stellen die neu hergestellten räumlichen Teile Neuvermögen dar (VwGH 27.5.2025, [Ro 2024/15/0018](#); siehe auch Rz 3164 zur Abgrenzung eigenständiger Gebäudeteile).** Wird das bebaute Grundstück nach dem 31.3.2012 veräußert, liegen im Zeitpunkt der Veräußerung getrennte Wirtschaftsgüter vor und kann die Option zur Regeleinkünfteermittlung für beide Wirtschaftsgüter getrennt ausgeübt werden (siehe dazu Rz 6675).

Wird ein Grundstück veräußert, das aus einem Betriebsvermögen entnommen und vorher mit dem Teilwert eingelegt wurde, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage und den (ursprünglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös ist der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage ins Betriebsvermögen anzusetzen. Soweit das Grundstück zum 31.3.2012 nicht steuerverfänglich war oder es ohne Einlage ins Betriebsvermögen nicht mehr steuerverfänglich gewesen wäre, können die Einkünfte pauschal nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden.

Wird ein Superädifikat vor dem 31.3.2002 erworben und der dazugehörige Grund und Boden erst danach, folgt das Superädifikat nicht dem Grund und Boden und ist die Einheitstheorie nicht anzuwenden. Ein Superädifikat stellt wirtschaftlich betrachtet ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, sodass es sowohl bei der Anschaffung als auch bei der Veräußerung vom zugehörigen Grund und Boden getrennt zu beurteilen ist. Bezüglich des Superädifikats liegt demnach Altvermögen vor, während der später erworbene Grund und Boden Neuvermögen darstellt.

Rz 6658 wird geändert (Klarstellung):

6658

- (...)
- Die fiktiven Anschaffungskosten bei nach dem 31.12.2012 erstmalig vermieteten Gebäuden ([§ 30 Abs. 6 lit. a EStG 1988](#) iVm [§ 124b Z 227 EStG 1988](#)); hinsichtlich des Grund und Bodens **können die Einkünfte ausgehend** vom darauf entfallenden Veräußerungserlös die Steuer gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden.

(...)

Rz 6660 wird geändert (Judikatur, analog zu Rz 6645):

6660

Zu den tatsächlichen Anschaffungskosten gehören der Kaufpreis samt Nebenkosten (zB Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Käuferprovision, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, nicht aber zB Geldbeschaffungskosten, Kosten der Besicherung der erforderlichen Fremdmittel wie etwa die Pfandbestellung, Fremdwährungsverluste oder Zinsen, vgl. VwGH 16.11.1993, [93/14/0125](#)). Kein Teil des Veräußerungserlöses und somit auch nicht der Anschaffungskosten ist der gemeine Wert von zurückbehaltenen Nutzungsrechten (siehe dazu Rz 6624).

Wurde eine Mehrzahl von Grundstücken zu einem Gesamtpreis erworben, sind die insgesamt geleisteten Gegenleistungen im Verhältnis der gemeinen Werte der einzelnen Grundstücke auf diese aufzuteilen.

Müssen die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks in einen Grund-und-Boden-Anteil und einen Gebäudeanteil aufgesplittet werden, bestehen für Veräußerungen vor dem 1.1.2016 keine Bedenken, den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen (siehe Rz 6447). Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (zB im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (zB mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen. Gleiches gilt für eine Aufspaltung des Veräußerungserlöses.

Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 ist das Aufteilungsverhältnis gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, zu berücksichtigen. Siehe dazu Rz 6447 ff.

Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2024 hat die Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und Gebäude nach der Sachwertmethode zu erfolgen (VwGH 24.4.2024, [Ro 2022/15/0044](#)). Aus verwaltungsökonomischen Gründen können in typisierender Betrachtungsweise in Anlehnung an [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d zweiter Satz EStG 1988](#) bei bebauten Grundstücken 40% des Veräußerungserlöses für den Grund und Boden angesetzt werden. Ein anderes Aufteilungsverhältnis ist nach der Sachwertmethode nachzuweisen. Siehe dazu Rz 6645.

Auch nachträgliche Anschaffungskosten (zB Freimachungskosten, siehe dazu auch Rz 2189 und Rz 6414) sind zu berücksichtigen, ebenso nachträgliche Verminderungen (zB teilweise Rückzahlung des Kaufpreises wegen hervorgekommener Mängel) der Anschaffungskosten. **Die Anschaffungskosten sind um empfangene, nicht steuerpflichtige Versicherungsentschädigungen für Wertminderungen zu kürzen, weil diese gemäß [§ 20 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zueinander stehen (VwGH 23.10.2025, [Ro 2023/13/0006](#) zu einer Brandruine; zur vergleichbaren Beurteilung bei steuerfreien Subventionen siehe Rz 6665); die Kürzung ist maximal in Höhe der Anschaffungskosten des zerstörten Gebäude(-teil)s vorzunehmen.** Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Ein vom seinerzeitigen Veräußerer zurückbehaltenes Wohnrecht ist nicht zusätzlich (zum dadurch ohnehin geminderten Kaufpreis) zu berücksichtigen (VwGH 31.3.2011, [2007/15/0158](#)). Die Ablöse des Wohnrechts bzw. Fruchtgenussrechtes stellt hingegen nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Keine nachträglichen Anschaffungskosten stellen im Gegensatz dazu frustrierte Aufwendungen (zB Pönalzahlungen) dar. Sie stehen regelmäßig nicht in Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks und unterliegen auch nicht dem Tatbestand des [§ 30 EStG 1988](#) (siehe dazu auch Rz 6620 f).

Planungskosten sind ein Teil der Herstellungskosten des fertiggestellten Wirtschaftsgutes und dementsprechend zu aktivieren. Vergebliche Planungskosten zählen dann zu den Herstellungskosten des schlussendlich auf demselben Grundstück errichteten Gebäudes, wenn davon auszugehen ist, dass die ursprüngliche Planung der – wenn auch wesentlich – geänderten Bauausführung in baurechtlicher, statischer und architektonischer Hinsicht gedient hat. Unterbleibt hingegen die Errichtung des zunächst geplanten Gebäudes zur Gänze, sind die (somit vergeblichen) Planungskosten mangels Vorliegens eines Herstellungsvorganges keine Herstellungskosten. Sie erhöhen damit auch nicht die Anschaffungskosten gemäß [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) (VwGH 24.2.2021, [Ro 2019/15/0006](#)).

Bei Aufschließungskosten (Herstellung von Straßen, Kanal- und Wasser- und/oder Energieversorgung), bei von der Gemeinde dem Grundstückseigner vorgeschriebenen Umwidmungskosten sowie bei Kosten einer Grundstücksteilung (zB Vermessungskosten) handelt es sich um nachträgliche Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten von Grund und Boden bzw. Gebäuden (siehe auch Rz 2626 ff); die daher zu aktivieren sind. Ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang ist nicht erforderlich. Dies gilt auch für Infrastrukturkostenbeiträge, die vom Erwerber an die Gemeinde zu leisten sind. Umwidmungs- und Aufschließungskosten können daher auch dann im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung berücksichtigt werden, wenn das Grundstück unentgeltlich erworben wurde.

Kommt es im Rahmen einer Grundstücksveräußerung durch eine Gemeinde zu einer Vorschreibung von Aufschließungskosten an den Erwerber des Grundstücks, sind diese Kosten nachträgliche bzw. zusätzliche Anschaffungskosten des Erwerbers. Sie sind allerdings nicht Bestandteil des Veräußerungserlöses für die Gemeinde, da es sich bei Aufschließungsabgaben um gesetzlich determinierte Abgaben handelt, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks stehen.

Herstellungskosten von Straßen und Wegen (inklusive der Anschaffungskosten des für die Straßen und Wege erforderlichen Grund und Bodens) stehen im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grund und Bodens und sind daher Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Grund und Bodens und somit der veräußerten Parzellen. Die Aufteilung kann dabei entsprechend der Flächenverhältnisse der Parzellen zueinander zu erfolgen. Werden im Rahmen der Ablösezahlung für die Aufgabe oder Übertragung eines Kleingartenpachtvertrages Aufwendungen für Wirtschaftsgüter abgegolten, die dem Grund und Boden zuzuordnen sind (zB Wege, Bäume usw.), sind diese Beträge bei der Ermittlung der Einkünfte nicht zu berücksichtigen, weil nur das Gebäude übertragen wird (siehe dazu auch Rz 6624).

Anschlusskosten an Versorgungsnetze stellen grundsätzlich Teilherstellungskosten des Gebäudes dar, bei bebauten Grundstücken sind diese Aufwendungen daher den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes zuzurechnen. Bei unbebauten Grundstücken liegt dagegen ein selbständiges Wirtschaftsgut vor. Da allerdings diese Anschlusskosten zur Veräußerung des unbebauten Grundstücks erforderlich sind, bestehen keine Bedenken, diese Anschlusskosten den Anschaffungskosten von Grund und Boden zuzurechnen.

Wurde das Grundstück unentgeltlich erworben, sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbers maßgebend (dies gilt sinngemäß auch für Herstellungskosten und Instandsetzungsaufwendungen sowie für geltend gemachte AfA-Beträge, siehe dazu Rz 6661

und 6664). Kosten im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb (zB Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, an den Geschenkgeber oder weichende Miterben bezahlte Beträge, die den Charakter der Unentgeltlichkeit nicht aufheben) sind nach [§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) nicht abziehbar und erhöhen nicht die Anschaffungskosten. Nachträglich anfallende Anschaffungs- und Herstellungskosten sind vom Abzugsverbot nicht betroffen.

Rz 6669 wird geändert (Judikatur):

6669

Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht (darunter fallen auch raumordnungsrechtliche Vorgängerbestimmungen); Umwidmungen in eine Verkehrsfläche stellen daher keine Umwidmung iSd [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) dar. Damit sind im Wesentlichen ab 1.1.1988 erfolgte Umwidmungen von Grünland in Bauland von der höheren Pauschalbesteuerung erfasst; dies gilt auch für Umwidmungen in Sonderflächen oder Sondergebiete innerhalb des Baulandes. Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren). Dies gilt auch für Fälle, in denen eine vergleichbare Bebauung nicht auf Grund einer Widmungsänderung nach einem raumordnungsrechtlichen Landesgesetz, sondern auf Grund eines anderen Landes- oder Bundesgesetzes ermöglicht wird (zB für Gebäude auf einem Flugplatz). Der Zweck der Bebauung ist dabei unbeachtlich, sodass eine mit dem Bauland vergleichbare Bebaubarkeit auch dann gegeben sein kann, wenn die Bebauung nicht Wohnzwecken dient. Daher können sondergesetzliche Widmungen als Widmungen angesehen werden, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entsprechen.

Kleingartengrundstücke gelten als Bauland, wenn sie ganzjährig bewohnbar sind. Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen im Sinne des [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#), wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist (zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland, siehe dazu BFG 17.05.2016, RV/1100587/2014, zur Höhe der pauschalen AK für Bauerwartungsland). Eine Umwidmung im Sinne des [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) ist in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht (zB wenn das Aufschließungsgebiet [mittels Verordnung] aufgehoben wird; vgl. BFG 5.5.2023, RV/5102157/2015; vgl. **VwGH 5.3.2025, [Ra 2023/15/0046 zur Bauerwartungsfläche](#)**). Eine Umwidmung liegt aber dann vor, wenn eine Bebauung im

Einzelfall trotz Vorliegens eines Aufschließungsgebietes oder Bauerwartungsland auf Grund landesgesetzlicher Regelungen zulässig ist. Ist eine raumordnungsrechtliche Baulandwidmung gegeben, sind Bausperren, die eine Bebauung nicht dauerhaft verhindern, nicht zu beachten.

Wird im Zuge einer Umwidmung in Bauland ein Teil eines Grundstücks als Schutz- oder Pufferzone (Frei- und Grünfläche) ausgewiesen, die nicht bebaut werden darf, ist der Veräußerungserlös für das Grundstück trotzdem nicht analog einer teilweisen Umwidmung (siehe dazu Rz 6673) aufzuteilen, wenn ein einheitlicher Kaufpreis bezahlt wurde. Es erfolgt in diesem Fall eine einheitliche Betrachtung des Grundstücks als Bauland, da davon auszugehen ist, dass das Grundstück in dem Wissen erworben wird, dass die Schutz- oder Pufferzone nicht bebaut werden darf.

Eine Aufteilung des Veräußerungserlöses ist allerdings dann geboten, wenn die Schutz- oder Pufferzone ausdrücklich im Flächenwidmungsplan als Grün- oder Freiland gewidmet ist.

Umwidmungen innerhalb einer Widmungskategorie (zB von Mischgebiet auf Wohngebiet im Bauland oder eine bloße Anhebung der Bauklasse) sind durch diese Anknüpfung grundsätzlich nicht erfasst, es sei denn, es tritt durch diese Maßnahme erstmals überhaupt die Möglichkeit der Bebauung ein.

Rz 6673 wird geändert (Judikatur):

6673

Wurde das gesamte Grundstück in Bauland umgewidmet, führt der Umstand, dass vorübergehende Bebauungsbeschränkungen für Teilflächen bestehen, nicht zu einer anteiligen Betrachtung.

Wurde allerdings nur ein Teil eines Altgrundstückes in Bauland umgewidmet, ist der Veräußerungserlös aufzuteilen. Bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage sind die unterschiedlichen Wertverhältnisse des Baulandanteils und des Grünlandanteils zu berücksichtigen, weil davon auszugehen ist, dass der für Bauland erzielte Quadratmeterpreis höher ist als der für Grünland erzielte Quadratmeterpreis. Als Grundlage für die Aufteilung des Veräußerungserlöses können Kaufpreise vergleichbarer Baulandgrundstücke bzw. vergleichbarer Grünlandgrundstücke der Umgebung herangezogen werden.

Im Falle einer unterschiedlichen Widmung eines Grundstückes (Grünland und Bauland) ist der Veräußerungserlös daher nach der Verhältnismethode aufzuteilen. Dabei ist der Marktpreis für Bauland bezogen auf die Baulandfläche mit dem Marktpreis für Grünland bezogen auf die Grünlandfläche in ein Verhältnis zu setzen und der Veräußerungserlös in diesem Verhältnis aufzuteilen (**vgl. VwGH 5.3.2025, [Ra 2023/15/0117](#)**).

Beispiel 1:

Es wird eine Liegenschaft (2.000 m²) veräußert. Ein Teil dieser Liegenschaft (800 m²) wurde 2005 in Bauland umgewidmet (**daher kein Umwidmungszuschlag**), der Rest (1.200 m²) ist weiterhin Grünland. Der Baulandpreis für vergleichbare Liegenschaften in dieser Gegend beträgt rund 450 Euro/m², der Grünlandpreis 10 Euro/m².

Umgelegt auf die Liegenschaft ergibt dies einen Preis von 360.000 Euro für den Baulandteil (450*800) und einen Preis von 12.000 Euro für den Grünlandteil (10*1.200). Dies ergibt ein Verhältnis von 30:1.

Wird für die Liegenschaft ein Veräußerungserlös von 434.000 Euro erzielt, ist dieser Erlös im Verhältnis 30:1 auf Bauland und Grünland aufzuteilen, dh. auf den Baulandanteil entfallen 420.000 Euro und auf den Grünlandanteil 14.000 Euro.

Beispiel 2:

Es wird eine Liegenschaft (Altvermögen) im Ausmaß von 1.800 m² um 450.000 Euro veräußert. Ein Teil der Liegenschaft ist seit 2001 (**daher kein Umwidmungszuschlag**) als Bauland gewidmet (400 m²), der zweite Teil als Grünland (1.400 m²). Für das Gebäude und 1.000 m² Grund und Boden kommt die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung.

Sind Grundstücksflächen, die als Hauptwohnsitz genutzt werden, sowohl als Bau- als auch als Grünland gewidmet, sind die unterschiedlich gewidmeten Flächen in ein Verhältnis zu setzen. In diesem Verhältnis ist sodann die 1.000 m²-Grenze auf die Bau- und Grünlandfläche umzulegen (siehe Rz 6634c). Dies ergibt 22% Bauland und 78% Grünland. 1000 m² Grund und Boden sind von der HWS-Befreiung mit umfasst, das sind 220 m² vom Bauland und 780 m² vom Grünland. Somit bleiben 800 m² steuerpflichtiger GuB übrig, davon sind 176 m² Bauland und 624 m² Grünland.

Im nächsten Schritt ist der Veräußerungserlös nach der Verhältnismethode aufzuteilen. Der Grünlandpreis beträgt in der betr. Gemeinde 4 Euro/m², der Baulandpreis beträgt laut Immobilienpreisspiegel durchschnittlich 90 Euro/m².

4 x 1.400 m² Grünland = 5.600 Euro

90 x 400 m² Bauland = 36.000 Euro

Das Verhältnis beträgt somit 13% Grünland zu 87% Bauland.

Der Veräußerungserlös für den GuB beträgt ~~entsprechend der Grundanteil IV 2016 20%~~ **40%** vom gesamten Veräußerungserlös, das sind ~~90.000~~ **180.000** Euro. 13% davon entfallen auf Grünland, das sind ~~11.700~~ **23.400** Euro; 87% davon entfallen auf Bauland, das sind ~~78.300~~ **156.600** Euro. Von diesen Beträgen sind aber nur 176 m² vom Bauland sowie 624 m² vom Grünland steuerpflichtig, das ergibt ~~34.452~~ **268.904** Euro für Bauland (~~78.300~~ **156.600/400x176**) bzw. ~~5.215~~ **10.430** Euro für Grünland (~~11.700~~ **23.400/1400x624**).

Vom anteiligen Veräußerungserlös sind die pauschalen AK abzuziehen: ~~34.452~~ **268.904** x 40% (weil die Umwidmung nach dem 31.12.1987 stattfand) = ~~13.780,80~~ **27.561,60** Euro und ~~5.215~~ **10.430** x 86% = ~~4.484,908~~ **9.069,80** Euro. Somit ergeben sich insgesamt Einkünfte iHv ~~21.401,30~~ **42.802,60** (~~20.671,20~~ **41.342,40** + ~~730,10~~ **1.460,20**), die mit 30% ImmoESt zu versteuern sind (~~6.420,39~~ **12.840,78** Euro).

Nach Rz 6675 werden Abschnitt 22.4.4.7 samt Unterabschnitten und die Rz 6675a bis 6675j eingefügt, die Nummerierung der bisherigen Überschrift 22.4.4.7 ändert sich auf 22.4.4.8 (Budgetbegleitgesetz 2025):

22.4.4.7 Umwidmungszuschlag

22.4.4.7.1 Anwendungsbereich

6675a

Im Fall einer nach dem 31.12.2024 erfolgten Umwidmung erhöhen sich die positiven Einkünfte, die sich aus einer nach dem 30.6.2025 stattfindenden Veräußerung des umgewidmeten Grund und Bodens ergeben, um einen Umwidmungszuschlag von 30%. Der Umwidmungszuschlag umfasst sowohl Grundstücke des Alt- als auch des Neuvermögens.

6675b

Der Umwidmungszuschlag knüpft an den Veräußerungsbegriff des [§ 30 EStG 1988](#) an, darunter ist jede entgeltliche Übertragung eines Grundstücks zu verstehen (siehe Rz 6623 ff). Als Veräußerung gilt auch ein Tausch im Sinne des [§ 6 Z 14 EStG 1988](#), wie zB bei Einlagen in Kapitalgesellschaften außerhalb des UmgrStG oder bei der Ausübung von (partiellen) Aufwertungswahlrechten im Anwendungsbereich des UmgrStG (zB [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#)).

Bei einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen zum Teilwert liegt keine Veräußerung vor, sodass kein Umwidmungszuschlag anfällt. Bei einer „alinearen Entnahme“ aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft ist jedoch die gespaltene Betrachtungsweise gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) zu beachten, weshalb hinsichtlich der „Fremdquote“ (= Veräußerung) ein Umwidmungszuschlag zu berücksichtigen ist.

Hinsichtlich des Veräußerungszeitpunkts gelten die allgemeinen Grundsätze zur Grundstücksveräußerung. Entscheidend ist somit im betrieblichen Bereich der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (siehe Rz 763), im privaten Bereich hingegen der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts (siehe Rz 6623).

6675c

Aufgrund des ausdrücklichen gesetzlichen Verweises ist für den Umwidmungszuschlag auf den Umwidmungsbegriff in [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) abzustellen. Zur Frage, wann eine solche Umwidmung vorliegt, siehe Rz 6669 ff. Zur zeitlichen Rückwirkung einer Umwidmung innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung eines Grundstücks aufgrund eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Veräußerung und Umwidmung siehe Rz 6672.

6675d

Die Umwidmung erfolgt zu jenem Zeitpunkt, in dem sie wirksam wird; somit im Zeitpunkt des Inkrafttretens der zugrundeliegenden Verordnung bzw. mit Eintritt der Rechtskraft des zugrundeliegenden Bescheids (siehe Rz 6670 ff).

Die Umwidmung muss nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden haben. Ein Umwidmungszuschlag fällt somit bei einer Grundstücksveräußerung nur dann an, wenn die Umwidmung nach dem letzten Kauf des Grundstücks (beim Steuerpflichtigen oder bei dessen unentgeltlichem Rechtsvorgänger) erfolgt ist. Pro Umwidmung in Bauland (bzw. vergleichbare Bauflächen) kann der Umwidmungszuschlag daher nur einmal anfallen.

Umwidmungen, die nach der Veräußerung erfolgen, die aber wirtschaftlich im Zusammenhang mit einer zeitlich vorgelagerten Veräußerung gemäß [§ 30 Abs. 4 Z 1 dritter Satz EStG 1988](#) stehen und beim (ehemaligen) Veräußerer bereits als rückwirkendes Ereignis gemäß [§ 295a BAO](#) berücksichtigt wurden, lösen aufgrund der Rückwirkung daher bei einer späteren Weiterveräußerung des Grundstücks keinen erneuten Umwidmungszuschlag aus, auch wenn die Umwidmung nach dem letzten entgeltlichen Erwerb erfolgt ist (siehe auch Rz 6672a).

Beispiel:

A verkauft an B im Juli 2025 Grünland annähernd zum Baulandpreis, eine wirtschaftlich damit im Zusammenhang stehende Umwidmung erfolgt im Jänner 2026. Dabei handelt es sich um ein rückwirkendes Ereignis gemäß [§ 295a BAO](#), der Umwidmungszuschlag ist bei A nachträglich zu berücksichtigen. B verkauft das umgewidmete Grundstück dann im Jahr 2027 weiter. Der Weiterverkauf im Jahr 2027 löst bei B keinen Umwidmungszuschlag aus, auch wenn die Umwidmung nach dem letzten entgeltlichen Erwerb (Juli 2025) erfolgt ist.

6675e

In den Anwendungsbereich des Umwidmungszuschlags fallen sowohl Veräußerungen von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen als auch aus dem Privatvermögen; durch den Generalverweis in [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) iVm [§ 4 Abs. 3a Z 6 EStG 1988](#) sind auch Körperschaften (zB GmbHs, AGs, Privatstiftungen, Vereine, Körperschaften öffentlichen Rechts) erfasst. Der Umwidmungszuschlag erhöht den Gewinn bzw. die positiven Einkünfte unabhängig davon, ob der Tarifsteuersatz (zB Regelbesteuerungsoption, Renten), der besondere Steuersatz gemäß [§ 30a EStG 1988](#) oder der Körperschaftsteuersatz zur Anwendung gelangt.

22.4.4.7.2 Ermittlung des Umwidmungszuschlags und Deckelung

6675f

Der Umwidmungszuschlag erhöht den Gewinn bzw. die positiven Einkünfte aus einer Veräußerung, nicht aber den Veräußerungserlös bzw. den Verkaufspreis des Grundstückes.

Vom Umwidmungszuschlag erfasst sind nur die Gewinne bzw. positiven Einkünfte aus der Veräußerung von Grund und Boden. Gewinne bzw. positive Einkünfte aus der Veräußerung von Gebäuden sind nicht zu erhöhen. Dies gilt sowohl, wenn das Gebäude erst nach der Umwidmung errichtet wurde, als auch, wenn sich das Gebäude bereits vor der Umwidmung (zB Ausnahmen für landwirtschaftliche Gebäude, gesetzwidriger Bau) auf dem Grundstück befunden hat. Zur Berechnung des Umwidmungszuschlags ist der Veräußerungserlös eines bebauten Grundstücks daher nach der Sachwertmethode (siehe Rz 6634 und 6645) auf den Gebäudeanteil und den Anteil des Grund und Bodens aufzuteilen.

Beispiel 1:

C hat im Jahr 2010 unbebautes Grünland um 30.000 € erworben. Im Jahr 2025 wird dieses in Bauland umgewidmet und C errichtet ein Gebäude auf dem Grund (Herstellungsaufwand 450.000 €, die Voraussetzungen für die Herstellerbefreiung liegen nicht vor). Im Jahr 2026 veräußert C das Grundstück um einen Veräußerungspreis von 600.000 €, wobei 100.000 € auf Grund und Boden und 500.000 € auf das Gebäude entfallen. Der Veräußerungsgewinn errechnet sich wie folgt:

– Grund und Boden: Veräußerungserlös (100.000) – Anschaffungskosten (30.000) = 70.000 €

– Gebäude: Veräußerungserlös (500.000) – Herstellungskosten (450.000) = 50.000 €

Es ergibt sich ein Umwidmungszuschlag iHv 21.000 € (30% von 70.000 €). Der um den Zuschlag erhöhte Veräußerungsgewinn des Grund und Bodens beträgt somit 91.000 € (70.000 + 21.000 €), der Veräußerungsgewinn insgesamt 141.000 €.

Werden bloß Teile eines Grundstücks in Bauland umgewidmet, fällt auch nur für diese Teile ein Umwidmungszuschlag an. Auch bei einer bloß teilweisen Umwidmung ist daher eine Aufteilung des Veräußerungserlöses erforderlich (siehe Rz 6673).

Bei der Tauschbesteuerung gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) ist der Veräußerungsgewinn die Differenz zwischen den Anschaffungskosten bzw. dem Buchwert und dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsguts (umgewidmeter Grund und Boden); zu dieser Differenz ist ein Umwidmungszuschlag von 30% hinzuzurechnen.

Beispiel 2:

Im Jänner 2025 wird das Grundstück des Landwirts A (unbebautes Grünland, Neuvermögen, Anschaffungskosten: 50.000 Euro) in Bauland umgewidmet. Im Oktober 2025 tauscht A das umgewidmete Grundstück gegen ein anderes Grundstück des Landwirts B, welches für seinen Betrieb günstiger gelegen ist (die Befreiung gemäß [§ 4](#)

Abs. 3a Z 1 EStG 1988 gelangt nicht zur Anwendung) und leistet zusätzlich eine Aufzahlung iHv 100.000 Euro. Der gemeine Wert des von A hingegebenen Grundstückes nach der Umwidmung beträgt 200.000 Euro, sodass sich für ihn grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn gemäß § 30 Abs. 1 vierter Satz iVm § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 iHv 150.000 Euro (Wert des hingegebenen Grundstücks iHv 200.000 Euro abzüglich der Anschaffungskosten iHv 50.000 Euro; siehe Rz 6626) ergibt, der um einen Umwidmungszuschlag iHv 30% (45.000 Euro) zu erhöhen ist. Als Anschaffungskosten des erworbenen Grundstückes hat A 300.000 Euro (gemeiner Wert des hingegebenen Grundstückes plus Aufzahlung) anzusetzen.

6675g

Der Umwidmungszuschlag erhöht den Gewinn bzw. die positiven Einkünfte aus der Veräußerung des Grund und Bodens grundsätzlich um 30%. Diese Erhöhung ist jedoch betraglich mit dem Veräußerungserlös gedeckelt: Der Veräußerungsgewinn des Grund und Bodens und der Umwidmungszuschlag dürfen zusammen nicht den auf den Grund und Boden entfallenden Veräußerungserlös übersteigen. Übersteigt die Summe aus Veräußerungsgewinn und Umwidmungszuschlag den Erlös, ist der Umwidmungszuschlag um den übersteigenden Betrag zu kürzen.

Beispiel 1:

A hat im Jahr 2010 unbebautes Grünland um 10.000 € erworben. Im Jahr 2026 wird dieses in Bauland umgewidmet, anschließend verkauft A das unbebaute Grundstück um 100.000 €.

Der Veräußerungsgewinn iHv 90.000 € wäre grundsätzlich um einen Umwidmungszuschlag iHv 27.000 € (30% von 90.000 €) zu erhöhen, sodass sich insgesamt Einkünfte iHv 117.000 € ergeben würden. Da diese den Veräußerungserlös iHv 100.000 € um 17.000 € übersteigen, ist der Umwidmungszuschlag auf 10.000 € zu kürzen (27.000 € - 17.000 €). Es ergeben sich somit insgesamt Einkünfte iHv 100.000 € (90.000 € + 10.000 €), die dem Veräußerungserlös entsprechen.

Bei Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 kann aufgrund der Höhe der gesetzlich festgelegten pauschalen Anschaffungskosten die Deckelung nicht zum Tragen kommen.

Beim Ratenkauf eines umgewidmeten Grundstückes fällt bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen ab Überschreiten der (adaptierten) Anschaffungskosten auch ein Umwidmungszuschlag mit jeder Ratenzahlung an. Da der Umwidmungszuschlag nie größer als die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Veräußerungsgewinn aus dem Grund und Boden sein kann, können beim Ratenkauf Umwidmungszuschläge in Summe nur bis zur Höhe der (adaptierten) Anschaffungskosten des Grund und Bodens anfallen. Dies gilt sinngemäß auch für Gegenleistungsrenten, bei denen (um den Umwidmungszuschlag zu erhöhende) steuerpflichtige positive Einkünfte ebenfalls erst ab Überschreiten der (adaptierten) Anschaffungskosten entstehen (siehe Rz 6657).

Beispiel 2:

A verkauft im Jahr 2026 unbebautes Grünland (Anschaffungskosten: 30.000 €; Umwidmung erfolgte 2025) um 300.000 €. Der Kaufpreis wird in drei Jahresraten zu je 100.000 € entrichtet. Bei einem angenommenen Zinssatz von 5% beträgt der Barwert der ersten Rate 100.000 €, jener der zweiten Rate 95.238 € und jener der dritten Rate 90.703 € (abgezinster Gesamterlös somit 285.941 €).

Die Anschaffungskosten werden bereits mit der ersten Rate überschritten und es ergeben sich steuerpflichtige positive Einkünfte iHv 70.000 €. Diese sind um einen Umwidmungszuschlag von 21.000 € (30%) zu erhöhen. Die Summe aus positiven Einkünften und Zuschlag (91.000 €) hat den bisher erhaltenen Verkaufserlös (100.000 €) nicht überschritten.

Die zweite Rate iHv 95.238 € ist voll steuerpflichtig und wäre um einen Umwidmungszuschlag von 28.571 € (30%) zu erhöhen. Im Zeitpunkt dieser Ratenzahlung beträgt der Gesamterlös 195.238 €; die Summe der bisher angefallenen positiven Einkünfte plus Umwidmungszuschläge der beiden Raten beträgt bereits mehr (214.809 €). Der Umwidmungszuschlag ist daher um die Differenz (19.571 €) zu kürzen und es verbleibt ein gekürzter Umwidmungszuschlag für die zweite Rate iHv 9.000 €.

Die dritte Rate iHv 90.703 € ist voll steuerpflichtig, bei dieser fällt kein Umwidmungszuschlag mehr an. Der Umwidmungszuschlag beträgt somit insgesamt 30.000 €.

6675h

Aufgrund der Ausgestaltung des Umwidmungszuschlags als Einkünfteerhöhung fällt kein Umwidmungszuschlag an, wenn die Einkünfte nach [§ 30 Abs. 2 EStG 1988](#) von der Besteuerung ausgenommen sind. Es fällt daher insbesondere kein Umwidmungszuschlag an, soweit die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung gelangt; bei Anwendung der Herstellerbefreiung greift der Umwidmungszuschlag hingegen, weil diese nur Gebäude umfasst.

Da der Umwidmungszuschlag nach dem Gesetzeswortlaut nur „Gewinne“ bzw. „positive Einkünfte“ umfasst, fällt dieser nicht an, wenn aus der Grundstücksveräußerung ein Verlust resultiert.

Nach [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) abzugsfähige Aufwendungen vermindern die Einkünfte aus der Veräußerung von Grund und Boden und damit auch die Bemessungsgrundlage für den Umwidmungszuschlag (soweit sie auf den Grund und Boden entfallen). Dies gilt entsprechend auch für sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen, wenn der besondere Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) nicht angewendet wird ([§ 20 Abs. 2 Z 3 lit. b EStG 1988](#); siehe Rz 4872). Der um den Umwidmungszuschlag erhöhte Gewinn ist im Zuge einer Verlustverrechnung zu berücksichtigen. Falls aus der Veräußerung des Gebäudes ein Verlust, aus der Veräußerung des Grund und Bodens jedoch ein um den Umwidmungszuschlag erhöhter

Veräußerungsgewinn resultiert, sind diese – vor etwaigen weiteren Verlustverrechnungen – miteinander zu verrechnen. Dies gilt auch für die Selbstberechnung der ImmoEST.

22.4.4.7.3 Zusammenspiel mit anderen Regelungen

6675i

Der Umwidmungszuschlag ist im Zusammenspiel mit anderen Regelungen wie folgt zu berücksichtigen:

- Der Umwidmungszuschlag hat keine Auswirkungen auf das Vorliegen einer gemischten Schenkung (75%-Grenze), weil er den Verkehrswert des Grundstücks nicht ändert.
- Der Umwidmungszuschlag erhöht die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag; der Gewinnfreibetrag ist aliquot auf die tarif- und sonderbesteuerten Gewinne aufzuteilen (siehe Rz 3705).
- Der Umwidmungszuschlag fällt auch bei Anwendung des [§ 12 EStG 1988](#) an. Die übertragbaren stillen Reserven werden in diesem Fall durch den Umwidmungszuschlag nicht erhöht, weil zur Ermittlung der stillen Reserven ex lege ([§ 12 Abs. 2 EStG 1988](#)) auf den – durch den Umwidmungszuschlag unveränderten – Veräußerungserlös abzustellen ist.

Beispiel:

A verkauft im Jahr 2026 sein unbebautes Grundstück 1 (Altvermögen, Umwidmung erfolgte 2025) und möchte das unbebaute Grundstück 2 um 190.000 € kaufen. Der Veräußerungserlös für das Grundstück 1 beträgt 200.000 €, die pauschalen Anschaffungskosten daher 80.000 € (40%). Der Gewinn iHv 120.000 € ist um einen Umwidmungszuschlag von 36.000 € (30%) zu erhöhen. A kann die stillen Reserven, welche beim Verkauf aufgedeckt wurden (120.000 €) auf das neue Grundstück 2 übertragen. Der Umwidmungszuschlag iHv 36.000 € kann nicht übertragen werden.

- Bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe ist der auf die Grundstücke entfallende anteilige Veräußerungsgewinn bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen um den Umwidmungszuschlag zu erhöhen (siehe zur Aufteilung Rz 5659). Wenn der besondere Steuersatz hierbei nicht zur Anwendung gelangt, sind die um den Umwidmungszuschlag erhöhten Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen dem allgemeinen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn hinzuzurechnen und daher den Begünstigungen gemäß [§ 24](#) und [§ 37 EStG 1988](#) zugänglich. Bei Entnahme eines Grundstückes im Zuge einer Betriebsveräußerung/-aufgabe fällt kein Umwidmungszuschlag an, siehe Rz 6675b.

22.4.4.7.4 Erhebung

6675j

Die durch den Umwidmungszuschlag erhöhte ImmoEST ist nach den Bestimmungen der [§§ 30b und 30c EStG 1988](#) abzuführen, ansonsten ist der Umwidmungszuschlag im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen. Für Körperschaften ist [§ 24 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#) zu beachten.

Vor Rz 6676 wird die Nummerierung der Abschnittsbezeichnung wie folgt geändert (Budgetbegleitgesetz 2025):

22.4.4.78 Freigrenze, nachträgliche Einkünfterminderung

Rz 6752 wird geändert (Verweisanpassung):

6752

Unter [§ 31 EStG 1988](#) fallen somit ab 1.4.2012 insbesondere folgende Wirtschaftsgüter, wenn sie innerhalb eines Jahres ab der Anschaffung veräußert werden:

- Gold und Edelmetalle (**zu Produkten, die den Goldpreis abbilden, siehe aber Rz 6203 und 6203a**),
- Antiquitäten,
- Sammlungen,
- sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter,
- Rechte mit Ausnahme grundstücksgleicher Rechte,
- Bodenschätze, die keinem Betriebsvermögen zuzurechnen sind,
- Non-Fungible Token (NFT) (zur Definition vgl. Rz 6178d).

Rz 7270 wird geändert (Judikatur):

Rz 7270

Betroffen sind Gewinne, die entstanden sind aus

1. der Erfüllung eines Sanierungsplanes im Sinne der [§§ 140 bis 158 der Insolvenzordnung](#) oder einer vergleichbaren außergerichtlichen Sanierung (ab der Veranlagung 2021; siehe dazu Rz 7271) oder durch
2. die Erfüllung eines Zahlungsplanes ([§§ 193 ff der Insolvenzordnung](#)) oder durch ~~Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 ff der Insolvenzordnung)~~

3. Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens ([§§ 199 ff der Insolvenzordnung](#)).

(...)

Nach Rz 7400 wird folgende Abschnittsüberschrift samt Rz 7401 eingefügt (Klarstellung, Judikatur):

27.11 Ermäßigung nach dem Energieförderungsgesetz 1979 ([§ 8](#) und [§ 9 EnFG](#))

7401

Gemäß [§ 8](#) iVm [§ 9 EnFG](#), BGBl. Nr. 567/1979, ermäßigt sich die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer bei Kleinwasserkraftwerken ab Betriebsbeginn für die Dauer von 20 Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge. Der Ermäßigungszeitraum beginnt neu zu laufen, wenn der Betrieb des Kleinwasserkraftwerkes durch Revitalisierungsmaßnahmen umgewandelt und in einer nicht vergleichbaren Form weitergeführt wird. Eine tiefgreifende Änderung der bisherigen Tätigkeit ist nicht zu erkennen, wenn bei gleichbleibender Turbine von Ein- auf Zweidüsenbetrieb umgestellt und der Generator getauscht wird, die baulichen Bestandteile jedoch unverändert bleiben (vgl. BFG 27.5.2025, RV/4100152/2021).

Mit dem 2. Bundesrechtsbereinigungsgesetz, [2. BRBG](#), BGBl. I Nr. 61/2018, treten alle vor dem 1.1.2000 kundgemachten Bundesgesetze und Verordnungen mit Ablauf des 31.12.2018 außer Kraft, es sei denn, sie sind in der Anlage dieses Bundesgesetzes angeführt. Das [EnFG](#) findet sich nicht in dieser Anlage. Das EnFG trat somit mit Ablauf des 31.12.2018 außer Kraft.

Gemäß [§ 5 Abs. 1 2. BRBG](#) sind außer Kraft getretene Gesetze weiterhin auf Sachverhalte anzuwenden, die vor dem 1.1.2019 verwirklicht wurden. Dies bedeutet, dass die Steuerermäßigung des [§ 9 EnFG](#) für einen Zeitraum von 20 Jahren weiterhin zusteht, wenn der Betriebsbeginn des Kleinwasserkraftwerkes vor dem 1.1.2019 erfolgt ist. Auf Kleinwasserkraftwerke, deren Betriebsbeginn nach dem 31.12.2018 erfolgt, kommt die Anwendung des Hälftesteuersatzes nicht mehr in Betracht.

Randzahlen 7402~~1~~ bis 7500: *derzeit frei*

Rz 7543 wird geändert (der bisherige Inhalt der Rz 7545 wird inhaltsgleich als zweiter Absatz übernommen; Klarstellung):

7543

Der Steuererklärungspflicht ist dann entsprochen, wenn die Erklärung grundsätzlich die für die Veranlagung maßgebenden Angaben enthält. Daher ist etwa die Einreichung eines

unterschiedenen Einkommensteuererklärungsformulars ohne Angaben über Art bzw. Höhe der Einkünfte nicht zur Wahrung der Erklärungsfrist geeignet. "Vorläufige" Abgabenerklärungen sind im Abgabenverfahrensrecht nicht vorgesehen (VwGH 26.6.1996, [95/16/0238](#)).

Als Steuererklärung gilt nur die erstmalig für einen Veranlagungszeitraum eingereichte Erklärung. Eine auf Grund des [§ 139 BAO](#) abgegebene berichtigte Erklärung (Zweiterklärung) ist keine eigene Erklärung, sondern eine Anzeige iSd [§ 119 Abs. 2 BAO](#).

Die bisherigen Überschriften „28.4.3.1.1“, „28.4.3.1.2“, „28.4.3.1.3“ und „28.4.3.1.4“ entfallen ersatzlos. Vor Rz 7545 wird die bisherige Überschrift „28.4.3.2“ mit neuem Wortlaut eingefügt:

28.4.3.2 Steuererklärung bei Tod des Steuerpflichtigen und im Konkursverfahren

Rz 7545 wird geändert (der bisherige Inhalt der Rz 7546 wird inhaltsgleich übernommen; Klarstellung):

7545

Bei Tod des Abgabepflichtigen trifft die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärungen den (die) Erben oder den Verlassenschaftskurator. Die Erben sind auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge verpflichtet, bei Erkennen der Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Erklärungen des Rechtsvorgängers entsprechende Berichtigungen vorzunehmen ([§ 15 BAO](#)).

Rz 7546 wird geändert (der bisherige Inhalt der Rz 7547 wird inhaltsgleich übernommen; Klarstellung):

7546

Im Konkursverfahren ist der Masseverwalter zur Abgabe der Steuererklärungen verpflichtet. Diese Verpflichtung betrifft auch Zeiträume vor Konkurseröffnung, unabhängig von einer vorhandenen Kostendeckung, und ist mit Zwangsstrafe durchsetzbar (VwGH 3.3.1987, [86/14/0130](#)).

Die bisherige Überschrift „28.4.3.3“ vor Rz 7548 entfällt. Vor Rz 7547 wird die folgende Überschrift 28.4.3.3 eingefügt (Klarstellung):

28.4.3.3 Erklärungspflicht unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtiger

Rz 7547 wird geändert (Klarstellung, AbgÄG 2025):

7547

~~Hinsichtlich der Erklärungspflicht unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtiger wird auf § 42 EStG 1988 verwiesen.~~

Eine unbeschränkt steuerpflichtige Person hat gemäß [§ 42 Abs. 1 EStG 1988](#) eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn

1. sie vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder
2. das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften iSd [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) bestanden hat und der Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln war oder ermittelt worden ist oder
3. das Einkommen, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten sind, höher ist, als der für das jeweilige Jahr maßgebende Einkommensgrenzwert 1 (siehe unten; dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß [§ 33 Abs. 1a](#) iVm [§ 33a EStG 1988](#)); liegen die Voraussetzungen des [§ 41 Abs. 1 Z 1, 2, 4, 5, 9 oder 12 EStG 1988](#) vor, besteht Erklärungspflicht, wenn das zu veranlagende Einkommen (siehe dazu Rz 7548) höher ist, als der für das jeweilige Jahr maßgebende Einkommensgrenzwert 2 (siehe unten; dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß [§ 33 Abs. 1a](#) iVm [§ 33a EStG 1988](#)), oder
4. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) oder entsprechende betriebliche Einkünfte vorliegen, die keinem KEST-Abzug unterliegen, es sei denn, eine Regelbesteuerung gemäß [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) ergäbe keine Steuerpflicht, oder
5. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd [§ 30 EStG 1988](#) erzielt werden, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß [§ 30c Abs. 2 EStG 1988](#) entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß [§ 30b Abs. 2 EStG 1988](#) gegeben ist.

Jahr	Einkommensgrenzwert 1 in Euro	Einkommensgrenzwert 2 in Euro
bis 2022	11.000	12.000
2023	11.693	12.756
2024	12.816	13.981
2025	13.308	14.517
2026	13.539	14.769

Rz 7548 wird geändert, wobei der bisherige Text unverändert in Rz 7548b übernommen wird (Klarstellung):

7548

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

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

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

„Einkommen“ iSd [§ 42 Abs. 1 EStG 1988](#) ist das Einkommen iSd [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) zuzüglich steuerfreier, aber progressionswirksamer Auslandseinkünfte. Derartige Einkünfte sind mit zu berücksichtigen, wenn auch inländische veranlagungspflichtige Einkünfte vorliegen.

Beispiel:

A erzielt im Jahr 2024 inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb ([§ 23 EStG 1988](#)) iHv 5.000 Euro und ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ([§ 28 EStG 1988](#)) iHv 8.000 Euro, die in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei sind. Da mit dem gesamten Einkommen iHv 13.000 Euro die Grenze des [§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) von 12.816 Euro überschritten wurde, besteht Steuererklärungspflicht. Im Rahmen der Veranlagung 2024 wird das in Österreich steuerpflichtige Einkommen (5.000 Euro) mit dem Steuersatz besteuert, der sich aus dem Einkommen von 13.000 Euro ableitet.

Nach Rz 7548 wird Rz 7548a eingefügt (Klarstellung):

7548a

Eine beschränkt steuerpflichtige Person hat eine Steuererklärung über die inländischen Einkünfte für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn sie vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder wenn die gesamten inländischen Einkünfte, die gemäß [§ 102 EStG 1988](#) zur Einkommensteuer zu veranlagen sind, höher sind, als der für das jeweilige Jahr maßgebende Betrag gemäß [§ 42 Abs. 2 EStG 1988](#) (siehe unten; dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß [§ 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988](#)).

Jahr	Maßgebender Betrag in Euro
bis 2022	2.000
2023	2.126
2024	2.331
2025	2.421
2026	2.463

Nach Rz 7548a wird die folgende Überschrift 28.4.3.4, die der bisherigen Überschrift 28.4.3.3 entspricht, eingefügt:

28.4.3.4 Erklärungspflicht bei Doppelwohnsitz

Rz 7548b wird eingefügt (der Inhalt der bisherigen Rz 7548 wird übernommen und die Tabelle aktualisiert; Klarstellung):

7548b

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

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

- sie können den Nachweis erbringen, dass ihr Welteinkommen im DBA-Partnerstaat steuerlich erfasst wird.

Jahr	Maßgebender Betrag in Euro
bis 2022	2.000
2023	2.126
2024	2.331
2025	2.421
2026	2.463

Rz 7558 wird geändert (Redaktionelle Anpassung):

7558

Die Verpflichtung, eine Vorauszahlung zu leisten, beruht auf einer bescheidmäßigen Festsetzung durch das Finanzamt. Dieser Bescheid ergeht idR gleichzeitig mit dem Einkommensteuerbescheid für ein abgelaufenes Kalenderjahr. Diese Verpflichtung bleibt solange aufrecht, bis es zu einer bescheidmäßigen Änderung kommt (zB infolge eines Herabsetzungsantrages anlässlich der nächsten Veranlagung oder im Rahmen einer ~~Berufungserledigung~~ **Beschwerdeerledigung**).

Rz 7735b wird geändert (Klarstellung):

7735b

[§ 93 Abs. 4a Z 1 EStG 1988](#) iVm [§ 1 KryptowährungsVO](#) sieht für Steuerpflichtige die Möglichkeit zur Bekanntgabe der notwendigen Steuerdaten an den Abzugsverpflichteten vor. Folgende Steuerdaten können dem Abzugsverpflichteten bekannt gegeben werden:

1. das Anschaffungsdatum der Kryptowährung oder, wenn der Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge erfolgt ist und der gleitende Durchschnittspreis anzuwenden ist, der Anschaffungszeitraum;
2. die Anschaffungskosten der betreffenden Kryptowährung, wobei diese unter Anwendung des gleitenden Durchschnittspreis zu ermitteln sind (siehe Rz 6178z f);
3. die Information, ob seit Erwerb der betreffenden Kryptowährung ein steuerneutraler Tausch im Sinne des [§ 27b Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG 1988](#) erfolgt ist.

Der Abzugsverpflichtete kann Inhalt und Struktur der zu übermittelnden Steuerdaten vorgeben, wobei durch [§ 2 Abs. 3 KryptowährungsVO](#) auch die Übermittlung durch externe Dienstleister (insbesondere Steuersoftwareanbieter) zugelassen werden kann. Die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze, wie insbesondere der Grundsatz der

Bewertungsstetigkeit, sind bei der Wahl der Datengrundlage durch den Steuersoftwareanbieter zu berücksichtigen. Des Weiteren muss der externe Dienstleister seine Berechnungen auf Verlangen des Steuerpflichtigen, Abzugsverpflichteten oder des Finanzamtes jederzeit nachvollziehbar offenlegen können. Liegen dem Abzugsverpflichteten jedoch im Vorhinein Informationen vor, die zu begründeten Zweifeln an den Informationen der externen Dienstleister führen, dürfen in diesem Fall die Daten nicht übernommen werden.

Die Bekanntgabe und Plausibilisierung der Steuerdaten kann umgehend bei Übertragung der Kryptowährungen an den Abzugsverpflichteten erfolgen. Spätestens hat diese jedoch unmittelbar vor der Realisierung zu erfolgen (zB bei Custody Providern, die im Rahmen einer Veräußerung in die Abwicklung einer Realisierung eingebunden sind). Können die Daten dabei nicht plausibilisiert werden, hat der Abzugsverpflichtete diese gemäß [§ 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988](#) anzusetzen.

Werden dem Abzugsverpflichteten die relevanten Steuerdaten erst nach der Realisierung bekannt gegeben, ist eine Korrektur des Kapitalertragsteuerabzugs durch den Abzugsverpflichteten im Rahmen des [§ 240 Abs. 1 BAO](#) zulässig. Daher kann der Kapitalertragsteuerabzug bis zum Ablauf des Kalenderjahres berichtigt werden.

Ein auf korrekten Angaben des Steuerpflichtigen basierender KEST-Abzug entfaltet Endbesteuerungswirkung.

Rz 7762b wird geändert (Klarstellung):

7762b

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

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

Für die technische Durchführung der Meldung von Konten ausländischer Personengesellschaften, an denen inländische juristische Personen beteiligt sind, sind

diese Konten wie Gemeinschaftskonten ([§ 3 Abs. 2 BefE-DV](#)) zu behandeln und daher sämtliche beteiligten inländischen juristischen Personen als Inhaber unter Angabe deren Steuernummern direkt zu übermitteln.

Rz 7941 wird geändert (Klarstellung):

7941

Die "Tätigkeit als Sportler" umfasst alle Tätigkeiten, die dem steuerlich relevanten Gewerbebetrieb des Sportlers zuzurechnen sind; mithin nicht nur die aus den **inländischen** reinen Sportwettkämpfen erzielten Einkünfte, sondern auch alle anderen Vergütungen für Tätigkeiten, die in der betrieblichen Einheit des für die Sportausübung unterhaltenen (steuerlichen) Gewerbebetriebes zu erfassen sind. Im Ausland ansässige Sportler unterliegen insbesondere auch mit Einkünften aus der Überlassung des Rechtes, den Namen, die Persönlichkeit und das äußere Erscheinungsbild in Wort und Bild kommerziell im Inland zu nutzen (zB inländische Plakat- und Fernsehwerbung) der beschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) (siehe jedoch unter dem Gesichtspunkt der isolierenden Betrachtungsweise das Beispiel unter Rz 7978). **Einkünfte eines im Ausland ansässigen Sportlers aus der Bewerbung einer inländischen Sportveranstaltung, an der er selbst aktiv teilnimmt, auf seinen Social Media-Accounts unterliegen aufgrund des Zusammenhangs mit der Tätigkeit als Sportler im Inland der beschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#).**

Enthält das anzuwendende DBA eine dem Art. 17 OECD-Musterabkommen nachgebildete Bestimmung (Sportlerklausel), ~~so~~ können die Einkünfte auch ohne Betriebsstätte in Österreich besteuert werden.

Rz 7972d wird geändert (Rechtsbereinigung):

7972d

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

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

Rz 7972f wird geändert (Rechtsbereinigung):

7972f

Bei ausländischen Stiftungen (Anstalten oder Trusts) darf ein KESt-Abzug nur unterbleiben, wenn diese als intransparent anzusehen sind (vgl. dazu insbesondere StiftR 2009 Rz 21). Damit die kuponauszahlende Stelle feststellen kann, ob die ausländische Stiftung (Anstalt oder Trust) steuerlich als intransparent zu behandeln ist, gilt (nur) für Zwecke des KESt-Abzuges Folgendes:

Der Stiftungsvorstand (bzw. das zur Vertretung befugte äquivalente Verwaltungsorgan) hat gegenüber der kuponauszahlenden Stelle eine schriftliche (Anleger-)Erklärung abzugeben. Aus dieser muss zweifelsfrei hervorgehen, dass der Stiftungsvorstand (bzw. das zur Vertretung befugte äquivalente Verwaltungsorgan) die ausschließliche Dispositionsbefugnis über das gesamte Vermögen der Stiftung (Anstalt oder Trust) hat und diese unbeeinflusst von Weisungen Dritter ausübt. Die Verantwortung für die Richtigkeit der Erklärung liegt beim Anleger; ergeben sich jedoch für die kuponauszahlende Stelle insbesondere auf Grund der nach dem [BWG](#) durchzuführenden Prüfungen berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der Angaben, ist ein KESt-Abzug solange vorzunehmen, solange die Voraussetzungen für das Unterbleiben des KESt-Abzuges nicht einwandfrei vorliegen.

Werden Sparkonten (Sparbücher), andere Konten und Depots nach dem 31.12.2009 eröffnet, muss die schriftliche (Anleger-)Erklärung bereits bei Eröffnung abgegeben werden. Für zum 31.12.2009 schon bestehende Sparkonten (Sparbücher), andere Konten und Depots muss die schriftliche (Anleger-)Erklärung bis längstens 30.6.2010 abgegeben werden. Unterbleibt dies, hat ein KESt-Abzug zu erfolgen.

Übertragen Abgabepflichtige Vermögen auf eine von ihnen in einer Steueroase gegründete und dort steuerfreie Körperschaft und legt diese Körperschaft ihre Finanzmittel in der Folge in österreichischen festverzinslichen Bankkonten (Wertpapierkonten) an, dann mag das den Kapitalertrag (Früchte und Wertsteigerungen) abwerfende Vermögen wohl (zivilrechtlich) der Körperschaft gehören, doch werden die wirtschaftlichen Eigentümer dieses Vermögens – und in einem solchen Fall auch des daraus abreifenden Ertrages – die Abgabepflichtigen sein. Denn sie begeben sich in solchen Fällen regelmäßig nicht der Verfügungsmacht weder über das Vermögen noch über den daraus erzielten Ertrag. Zu ausländischen Stiftungen (Anstalten, Trusts) siehe Rz ~~7979~~**7749**.

Ist der Kapitalertrag aus steuerlicher Sicht nicht der ausländischen Körperschaft, sondern dahinter stehenden Abgabepflichtigen zuzurechnen, hat ein KESt-Abzug zu erfolgen.

Ein solcher darf hinsichtlich eines hinter der ausländischen Körperschaft stehenden Abgabepflichtigen nur unterbleiben, wenn

- dieser der kuponauszahlenden Stelle gegenüber die Höhe des ihm zuzurechnenden Anteils am Zinsertrag nachweist und
- die Voraussetzungen **für eine Kapitalertragsteuerbefreiung (siehe zB der Rz 79767972c)** für den betreffenden Abgabepflichtigen vorliegen.

~~Hat in einem derartigen Fall der Abgabepflichtige seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU, ist von dem ihm zuzurechnenden Anteil am Zinsertrag EU-Quellensteuer einzubehalten, sofern kein Grund für eine Nichterhebung der EU-Quellensteuer vorliegt.~~

Rz 8035 wird geändert (Inflationsanpassung):

8035

In den in [§ 102 Abs. 1 Z 1, 2 und 4 EStG 1988](#) genannten Fällen hat eine Veranlagung von Einkünften stattzufinden (Pflichtveranlagung). Die Veranlagungspflicht setzt Erklärungspflicht nach [§ 42 EStG 1988](#) voraus. Bei beschränkter Steuerpflicht besteht Erklärungspflicht, wenn die gesamten inländischen Einkünfte, die einer Pflichtveranlagung unterliegen, den für das jeweilige Kalenderjahr maßgeblichen Betrag gemäß [§ 42 Abs. 2 EStG 1988](#) übersteigen (dieser Betrag unterliegt der jährlichen Indexierung gemäß [§ 33 Abs. 1a iVm § 33a EStG 1988](#); siehe nachfolgende Tabelle).

Kalenderjahr	maßgeblicher Betrag gemäß § 42 Abs. 2 EStG 1988
bis 2022	2.000 Euro
2023	2.126 Euro
2024	2.331 Euro
2025	2.421 Euro
2026	2.463 Euro

Rz 8202a wird geändert, wobei der zweite Absatz in Rz 8202b verschoben wird (Aktualisierung, Judikatur):

8202a

Eine Tätigkeit ist gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016](#) als wissenschaftlich anzusehen, wenn sie auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Diese Definition deckt sich mit dem Ausdruck "Forschung und experimentelle Entwicklung" (siehe Anhang I zur ~~ISd~~ [Forschungsprämienverordnung](#), BGBl. II Nr. 515/2012 (**BFG 9.3.2022, RV/7100469/2022; 6.6.2025, RV/7104248/2024**)). **Das Frascati-**

Handbuch der OECD in der jeweils gültigen Fassung kann daher ergänzend zur Auslegung herangezogen werden.

Rz 8202b wird geändert (Judikatur):

8202b

Die Lehre (einschließlich der Lehre der Kunst) gilt nicht als wissenschaftliche Tätigkeit iSd [§ 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016](#) (VwGH 15.12.2021, [Ro 2019/13/0015](#)).

Als gleichwertiges Pendant zur Universitätsforschung gilt die universitäre Erschließung und Entwicklung der Künste jedenfalls als wissenschaftliche Tätigkeit iSd [§ 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016](#).

Rz 8202e wird geändert (Klarstellung):

8202e

Die Begünstigung darf gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016](#) nur wissenschaftlich hochqualifizierten Wissenschaftlern und Forschern gewährt werden. Das sind Personen, deren wissenschaftliche Qualifikation durch entsprechende Leistungen (zB durch Publikationen, Peer-Reviews oder Mitarbeit an Forschungsprojekten) dokumentiert ist. Wissenschaftlich hochqualifizierte Leistungen kommen in einer wissenschaftlich besonders verantwortungsvollen Tätigkeit (zB hoher inhaltlicher Verantwortungsgrad, wichtige Projektleitungsfunktion) zum Ausdruck (BFG 25.2.2019, RV/7100556/2019). **Übernimmt ein Antragsteller zB die wissenschaftliche Gesamtverantwortung in einer Forschungseinrichtung oder umfassende Peer-Review-Tätigkeiten für international bedeutende Fachzeitschriften, spricht das für einen hohen inhaltlichen Verantwortungsgrad.**

Die Zuzugsbegünstigung ist auf den Zuzug von Spitzenkräften beschränkt (BFG 10.12.2018, RV/7100488/2017; 10.1.2019, RV/7100448/2018; 25.2.2019, RV/7103382/2018; 25.2.2019, RV/7100556/2019; 11.10.2019, RV/7104784/2019). Aus der Schwierigkeit, geeignetes Personal zu finden, kann nicht auf eine hohe wissenschaftliche Qualifikation geschlossen werden (BFG 25.2.2019, RV/7100556/2019). Angehende Wissenschaftler ohne Habilitation, wie beispielsweise Universitätsassistenten, erfüllen das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens des öffentlichen Interesses am Zuzug im Allgemeinen nicht. Auch bei einer internationalen und mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossenen Universitätsausbildung ist ein Doktoratsstudium alleine noch keine hinreichend "hohe wissenschaftliche Qualifikation" im Sinne des [§ 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016](#) (BFG 10.12.2018, RV/7100488/2017; 10.1.2019, RV/7100448/2018; 25.2.2019, RV/7103382/2018). **Die Besetzung von Laufbahnstellen nach § 99 Abs. 5 UG („Tenure-Track-Modell“) hat ex lege in einem „internationalen kompetitiven Standards entsprechenden Auswahlverfahren“ zu erfolgen, sodass dabei**

grundsätzlich von der hohen wissenschaftlichen Qualifikation iSd [§ 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016](#) auszugehen ist.

Rz 8202f wird geändert (Änderung [§ 12c AuslBG](#), Judikatur):

8202f

Während [§ 2 Abs. 1 ZBV 2016](#) alle Zuzugsfälle in den Bereichen Wissenschaft und Forschung regelt ("materielle Prüfung", siehe Rz 8202 ff), dient Abs. 2 lediglich der Verfahrensvereinfachung in bestimmten Fällen ("formelle Prüfung"). Ein der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienender Zuzug liegt jedenfalls in den Fällen vor, die in [§ 2 Abs. 2 ZBV 2016](#) genannt werden:

- Universitätsprofessoren nach [§ 94 Abs. 2 UG](#) (insbesondere Assoziierte Professoren, nicht jedoch Ehrenprofessoren)
- Professoren des Institute of Science and Technology – Austria (inoffizielle Stellenbezeichnung "Professor" oder "Assistant Professor")
- Habilitierte Wissenschaftler und Forscher, deren Tätigkeit überwiegend in Forschung und Entwicklung sowie in der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste liegt, an bestimmten Forschungseinrichtungen, falls die Tätigkeit unmittelbar in einem inländischen Betrieb (siehe Rz 409), einer inländischen Betriebsstätte ([§ 29 BAO](#)) oder einer anderen wirtschaftlich selbständigen (vgl. KStR 2013 Rz 61) Einheit (vgl. Rz 411) dieser Forschungseinrichtung erfolgt:
 - Universitäten nach [§ 4 UG](#)
 - Donau Universität Krems
 - Fachhochschulen nach [§ 8 FHG](#)
 - Wissenschaftliche Einrichtungen iSd [FOG](#) (zB Österreichische Akademie der Wissenschaften)
 - EU- und EWR-Körperschaften, deren überwiegender (mindestens 75%) Forschungsauftrag gesetzlich verankert ist (zB Landesforschungsgesellschaften mit entsprechendem Auftrag)
 - Forschungseinrichtungen nach [§ 71 NAG](#)
(https://www.bmi.gv.at/312/50/start.aspx#Zertifizierte_Forschungseinrichtungen)
- Wissenschaftler und Forscher, deren Tätigkeit überwiegend in Forschung und Entwicklung liegt, falls die Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) nach [§ 103 EStG 1988](#) prämienbegünstigte Forschungsaufwendungen oder -ausgaben darstellen und mindestens das gemäß [§ 12c AuslBG](#) für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt (2015: 57.405 Euro; 2016: 58.434 Euro; 2017: 59.718 Euro; 2018: 60.948 Euro; 2019: 62.265 Euro; 2020: 63.672 Euro; 2021: 65.579 Euro; **bis 30.9.2022:**

66.593 Euro; ab 1.10.2022: 44.395 Euro (ab dem 1.10.2022 ist gemäß [§ 12c AuslBG](#) idF BGBl. I Nr. 106/2022 nur noch das einfache Bruttojahresgehalt relevant); 2023: 45.595 Euro; 2024: 47.855 Euro; 2025: 51.500 Euro; <http://www.migration.gv.at/de/formen-der-zuwanderung/dauerhafte-zuwanderung/blauekarteeu/>) betragen. Das Bruttojahresgehalt nach [§ 12c AuslBG](#) ist keine steuerliche Größe. Maßgeblich ~~ist~~ demnach nur **das unbedingt zustehende Gehalt** ~~fixe Gehaltsbestandteile~~ (zB laufendes Gehalt, Urlaubs- und Weihnachtsremuneration, Überstundenpauschale, **laufende Sachbezüge (etwa für einen PKW), laufend gebührende Zulagen**; keine unregelmäßigen Zahlungen **wie etwa Umzugskostenaufwand, Reisekostenzuschüsse, Einmalzahlungen oder Zahlungen, die nur bei der Erfüllung von bestimmten Bedingungen, zB Leistungszielen, zustehen**; vgl. VwGH 27.3.2024, [Ra 2022/13/0044](#)).

Rz 8207h wird geändert (Klarstellung):

8207h

Erfasst sind insbesondere Zahlungen aus Anlass der Einräumung eines Leitungsrechtes, die Folgendes betreffen:

- Randschäden
- Hiebsunreife, Bestandsentschädigung
- Schlägerung zur Unzeit/Nutzung zur Unzeit
- Jagdbeeinträchtigung/Jagdentschädigung
- vorübergehende und dauernde Bewirtschaftungserschwernisse, Mehraufwand
- (erhöhte) Schlägerungs- und Räumungskosten, Bringungs- oder Rückungskosten
- einen Notzaun (vorübergehende Abgrenzung für Weidevieh oder Behelfszäune gegen Wild)
- vorübergehender oder dauernder Nutzungsentgang
- Flur- und Folgeschäden
- Verlust von Arbeitseinkommen
- Abgeltung eines Überhanges von Gebäuden und Maschinen
- Ersatz von Aufforstungskosten
- Abgeltung von (Bau-)Schäden
- Aufwandsersatz, Mühewaltung
- Lichtwellenleiter, Datenkabel
- Leitungsmaste, Marker, Messsäulen, (Mast-)Trafostationen, Schieberstationen, Gasdruckregelanlagen, **Öl- und Gassonden/-plätze**, Schaltkästen, Zugangs- und Kontrollschächte
- besondere Belastungen (Masthäufung, Hanglage, Grenznähe usw.)
- Wegebenützungsübereinkommen, Verträge für den Wegebau

- Zahlungen für Baulagerplätze an den Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter
- Ersatzaufforstung durch den Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter auf Grund eines entsprechenden Übereinkommens

(...)

Rz 8207n wird geändert (Anpassung an die geänderte [Leitungsrechte-Hochwasserschutz-DÜV](#)):

8207n

Modalitäten für die Verpflichtung zum Einbehalt und der Abfuhr der Abzugsteuer sind in der Leitungsrechte-**Hochwasserschutz**-Datenübermittlungsverordnung – [Leitungsrechte-Hochwasserschutz-DÜV](#), BGBl. II Nr. 321/2018 idF BGBl. II Nr. **122/2025**, geregelt.

Der Abzugsverpflichtete **oder die Einrichtung, welche für diesen die Zahlung durchführt**, hat in einer Anmeldung die Daten und den Steuerbetrag für jene Personen oder Einrichtungen zu übermitteln, gegenüber denen er zahlungsverpflichtet ist **die Zahlungsverpflichtung besteht**. Damit ist klargestellt, dass ~~für das abzugsverpflichtete Unternehmen~~ in Bezug auf die Anmeldung jene Person(en) oder sonstige Einrichtung(en) maßgeblich ist/sind, gegenüber der/denen er zahlungsverpflichtet ist **die Zahlungsverpflichtung besteht**. Der ~~Abzugsverpflichtete~~ **Schuldner der Einkünfte oder die Einrichtung, welche für diesen die Zahlung durchführt**, braucht keine Erhebungen darüber anstellen, ob die Person, der gegenüber er zahlungsverpflichtet ist **die Zahlungsverpflichtung besteht**, steuerlich Zurechnungsempfänger der Einkünfte ist. Das ist insbesondere in Fällen von Bedeutung, in denen mehrere Personen Zurechnungsempfänger (zB Miteigentümer, Bewirtschafter) sind, aber nur eine Person **gegenüber dem Abzugsverpflichteten Schuldner der Einkünfte oder gegenüber der Einrichtung, welche für diesen die Zahlung durchführt**, gegenüber auftritt und die Zahlungsabwicklung **für die Empfänger** übernimmt.

Die Verordnung sieht **auch** eine besondere Informationspflicht für Fälle vor, in denen mehrere Personen oder Einrichtungen als Empfänger der Einkünfte in Betracht kommen und der ~~Abzugsverpflichtete~~ **Schuldner der Einkünfte oder die Einrichtung, welche für diesen die Zahlung durchführt**, nicht gegenüber jeder einzelnen von ihnen zahlungsverpflichtet ist, insbesondere weil erhaltene Zahlungen vom Empfänger weitergegeben werden. In derartigen Fällen muss der ~~Abzugsverpflichtete~~ **Schuldner der Einkünfte oder die Einrichtung, welche für diesen die Zahlung durchführt**, von der Person oder Einrichtung, der gegenüber er zahlungsverpflichtet ist, über diesen Umstand informiert werden. Der ~~Abzugsverpflichtete~~ **Schuldner der Einkünfte oder die Einrichtung, welche für diesen die Zahlung durchführt**, hat die erhaltene Information in der Anmeldung bei der Person oder

Einrichtung anzuführen, deren Daten ~~er~~ übermittelt **werden**. Die konkreten Empfänger brauchen dabei nicht offen gelegt zu werden.

Beispiel:

Ein von einem Leitungsrecht betroffenes Grundstück steht im Miteigentum der Personen A, B, C, D, E und F. Die Zahlung aus Anlass der Einräumung des Leitungsrechtes betrifft Einkünfte, die diesen Personen zuzuordnen sind. Dem abzugsverpflichteten Energieversorgungsunternehmen gegenüber tritt aber nur A als Vertragspartner auf. A gibt die auf die übrigen Miteigentümer entfallenden Anteile der Zahlung an diese weiter.

A muss das abzugsverpflichtete Energieversorgungsunternehmen darüber informieren, dass noch andere Personen als Einkünfteempfänger in Betracht kommen. Er braucht ihre Namen nicht zu nennen. Das Energieversorgungsunternehmen übermittelt für A die einbehaltene Abzugsteuer mit dem Vermerk, dass A gemeldet hat, dass noch andere Personen als Einkünfteempfänger in Betracht kommen.

Sollte A die Regelbesteuerung beantragen, ist für das Finanzamt erkennbar, dass A nicht allein Einkünfteempfänger ist und dementsprechend die einbehaltene Abzugsteuer auch nicht zur Gänze bei ihm anzurechnen ist.

Sollte E die Regelbesteuerung beantragen, ist für das Finanzamt erkennbar, dass E keine Abzugsteuer zugeordnet ist, weil E in der Anmeldung nicht erfasst ist. Im Verfahren vor dem Finanzamt ist daher zu klären, wie hoch der auf E entfallende Anteil der Einkünfte und der auf diese Einkünfte entfallenden Abzugsteuer ist, die in der Anmeldung dem A zugeordnet ist.

Rz 8207o wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

8207o

Der Abzugsverpflichtete haftet nur für die Entrichtung ([§ 107 Abs. 6 EStG 1988](#)). Im Gegensatz zur KESt, bei der der Abzugsverpflichtete für die Einbehaltung und Abfuhr haftet ([§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#)), ist die Haftung auf die Abfuhr einer einbehaltenen Abzugsteuer beschränkt. Eine Festsetzung mittels Haftungsbescheid gegenüber dem Abzugsverpflichteten kommt daher nur insoweit in Betracht, als Abzugsteuer einbehalten, aber nicht abgeführt wurde.

Beispiel 1:

Der Infrastrukturbetreiber A entschädigt B für die Einräumung eines Leitungsrechtes mit 5.000 Euro (exklusive USt). Unter Einbehalt der Abzugsteuer (500 Euro) werden 4.500 Euro an B ausbezahlt. Der Infrastrukturbetreiber führt in Bezug auf die von A einbehaltene Abzugsteuer nur 300 Euro ab. Die unmittelbare Inanspruchnahme des B gemäß [§ 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#) kommt sachverhaltsbezogen nicht in Betracht. Für den nicht entrichteten Betrag von 200 Euro haftet der Infrastrukturbetreiber.

Wird Abzugsteuer in einem zu niedrigen Betrag einbehalten, kommt insoweit die Geltendmachung einer Haftung nicht in Betracht; Gleiches gilt, wenn die Einbehaltung zu Unrecht unterblieben ist. In derartigen Fällen ist der Steuerschuldner mit Abgabenbescheid in Anspruch zu nehmen ([§ 198 BAO](#) iVm [§ 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#)).

Beispiel 2:

Der Infrastrukturbetreiber C entschädigt die natürliche Person D für die Einräumung eines Leitungsrechtes mit 10.000 Euro (exklusive USt). Durch einen Fehler des C wird die Abzugsteuer nicht in Höhe von 10%, sondern in Höhe von ~~8,257,5%~~ einbehalten (~~825~~ **750** Euro). An D werden somit ~~9.175~~ **9.250** Euro ausbezahlt. C führt ~~825~~ **750** Euro an Abzugsteuer für D ab.

Eine Haftungsinanspruchnahme des C für den nicht eingehobenen Betrag von ~~125~~ **250** Euro kommt nicht in Betracht. Dieser Betrag ist D gemäß [§ 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#) vorzuschreiben. Da C für die richtige Einbehaltung nicht haftet, ist die Haftung ihm gegenüber rechtlich nicht durchsetzbar, sodass der Steuerschuldner D in Anspruch genommen werden kann. Mit der Entrichtung dieses Betrages ist für D die Abgeltungswirkung verbunden (entsprechend [§ 107 Abs. 9 EStG 1988](#)).

Bundesministerium für Finanzen, 21. April 2026