

**BMF-AV Nr. 66/2025**

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: 2025-0.171.410

8. Mai 2025

**Einkommensteuerrichtlinien 2000 - Wartungserlass 2025**

## I. Übersicht

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

- Start-Up-Förderungsgesetz, [BGBI. I Nr. 200/2023](#)
- [BGBI. I Nr. 36/2024](#)
- Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), [BGBI. I Nr. 113/2024](#)
- Progressionsabgeltungsgesetz 2025 (PrAG 2025), [BGBI. I Nr. 144/2024](#)
- Steuerreportingverordnung (SteuerreportingVO), [BGBI. II Nr. 213/2024](#)
- Änderung der Forschungsprämienverordnung, [BGBI. II Nr. 281/2024](#)
- Kilometergeldverordnung (KmGV), [BGBI. II Nr. 289/2024](#)
- VuV-Plausibilisierungs-VO, [BGBI. II Nr. 324/2024](#)
- Änderung der LuF-PauschVO 2015, [BGBI. II Nr. 406/2024](#)

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

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

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Abschnitt 5.5.14; Rz 1440 ff, 6421b ff	Der mit dem Konjunkturpaket „Wohnraum und Bauoffensive“, <a href="#">BGBI. I Nr. 36/2024</a> , eingeführte Öko-Zuschlag für Gebäude, die zu Wohnzwecken überlassen werden ( <a href="#">§ 124b Z 452 EStG 1988</a> ), wird eingearbeitet.
Rz 1527, 1571, 1612 ff	Die Kilometergeldverordnung ( <a href="#">KmGV</a> ) wird eingearbeitet.
Rz 3139e ff, 6443d ff	Die mit dem Konjunkturpaket „Wohnraum und Bauoffensive“, BGBI. I Nr. 36/2024, eingeführte erweiterte beschleunigte AfA ( <a href="#">§ 124b Z 451 EStG 1988</a> ) wird eingearbeitet.
Abschnitt 11.3	Die durch die Novellierung der <a href="#">LuF-PauschVO 2015</a> ( <a href="#">BGBI. II Nr. 406/2024</a> ) im Bereich der Land- und Forstwirtschaft gesetzten Entlastungsmaßnahmen (Erhöhung der Umsatzgrenze beim Nebenerwerb) werden eingearbeitet.
Rz 4139ec, 4139k	Die Änderungen bei der Kleinunternehmerpauschalierung durch das Progressionsabgeltungsgesetz 2025 (PrAG 2025), <a href="#">BGBI. I Nr. 144/2024</a> , werden eingearbeitet.
Rz 5926 ff (Mitunternehmerschaft) Rz 6020 ff (vermögensverwaltende Personengesellschaft) Rz 6913	Die – spiegelbildlich zu „Einlagen“ in Personengesellschaften – mit dem AbgÄG 2024 geschaffene Regelung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen („Entnahme“) wird eingearbeitet ( <a href="#">§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988</a> ).
Rz 6103c	Die Aussage aus den Erläuterungen zum Start-Up-Förderungsgesetz (ErlRV 2321 BlgNR 27. GP 4) wird aufgenommen, wonach die Umwandlung von Unternehmenswertanteilen in normale Gesellschaftsanteile gemäß <a href="#">§ 9 Abs. 9 FlexKapGG</a> keine steuerpflichtige Realisierung darstellt und auf die Umwandlung von sämtlichen Eigenkapitalinstrumenten in andere Eigenkapitalinstrumente gleicher Beteiligungsqualität derselben Kapitalgesellschaft erweitert.
Rz 6225a, 6225b	Die mit dem AbgÄG 2024 eingeführte Erweiterung der Sonderregelung in <a href="#">§ 27a Abs. 2a EStG 1988</a> für Einkünfte, die über ein der Investmentfondsbesteuerung unterliegendes Gebilde bezogen werden, wird behandelt.

Rz 6428, 6442d	Die mit dem AbgÄG 2023 eingeführte Regelung betreffend die Entnahme von Grundstücken iSd <a href="#">§ 30 Abs. 1 EStG 1988</a> zum Buchwert wird eingearbeitet.
Abschnitt 21.4.6.3; Rz 6478, 6481, 6482a ff	Die mit dem Konjunkturpaket „Wohnraum und Bauoffensive“, <a href="#">BGBI. I Nr. 36/2024</a> , eingeführte Möglichkeit der Verteilung auf 15 Jahre von bestimmten Sanierungsmaßnahmen und die dazugehörige <a href="#">VuV-Plausibilisierungs-VO</a> , BGBI. II Nr. 324/2024, werden eingearbeitet.
Rz 7583, 7706b, 7706d, 7751, 7751a, 7752b bis 7752j	Die <a href="#">SteuerreportingVO</a> wird eingearbeitet. Insb. werden in Rz 7752h bis 7752j die mit der SteuerreportingVO eingeführten Klarstellungen zur Anrechnung von ausländischer Quellensteuer bei Einkünften aus Kapitalvermögen aufgenommen.
Rz 7762, 7762a	Die mit dem AbgÄG 2024 eingeführte Erweiterung der Befreiung in <a href="#">§ 94 Z 5 EStG 1988</a> wird aufgenommen.
Rz 8207a bis 8207v	Die Aussagen zum Steuerabzug gemäß <a href="#">§ 107 EStG 1988</a> werden an die Änderung der Rechtslage durch das AbgÄG 2024 (Erweiterung auf Hochwasserschutzmaßnahmen) angepasst.
Rz 8208f, 8208ia	Die Aussagen zum fiktiven Unternehmerlohn werden an die Änderung der <a href="#">Forschungsprämienverordnung</a> angepasst.

#### Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 3912, 3920	Die bisherigen Aussagen zur COVID-19-Rücklage werden im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.3.2024, <a href="#">Ro 2023/15/0016</a> , geändert.
Rz 3402, 3403b	Das Erkenntnis des VfGH vom 12.6.2024, <a href="#">G 3505/2023</a> , zum „Strafzuschlag“ im Falle der Wertpapierunterdeckung bei Pensionsrückstellungen wird eingearbeitet.
Rz 4536	Die Aussagen zum Übergang des Verlustvortrages aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft werden präzisiert.
Rz 4743	Der von Unternehmen zu entrichtende ORF-Beitrag stellt eine Betriebsausgabe dar.
Rz 6134, 6178t	Es werden Aussagen zur steuerlichen Behandlung von „Cashback“-Zahlungen auf Kartenumsätze eingearbeitet.
Rz 6164, 6165b, 6166a, 6169b, 6169f	Es wird die Aussage aufgenommen, dass <a href="#">§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988</a> wirtschaftsgutbezogen zu verstehen ist und die Übertragung oder Mitteilung der Anschaffungskosten auch nur für einzelne Wirtschaftsgüter erfolgen kann.

Rz 6178v	Es erfolgt eine Klarstellung zur steuerlichen Behandlung von Transaktionsgebühren bei der Übertragung von Kryptowährungen auf eine andere Kryptowährungsadresse; werden diese in Kryptowährungen geleistet, liegt ein steuerpflichtiger Tausch vor (Kryptowährung gegen Transaktionsdienstleistung).
Rz 6634, 6634c, 6645	Es wird die Judikatur des VwGH, wonach die Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und Gebäude nach der Sachwertmethode zu erfolgen hat, eingearbeitet.
Rz 6919, 7754	Es wird festgehalten, dass <a href="#">§ 32 Abs. 4 Z 2 EStG 1988</a> auch im Rahmen der Entlastung an der Quelle gemäß <a href="#">§ 94 Z 2 EStG 1988</a> zu berücksichtigen ist.

## **II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses**

Nach Abschnitt 5.5.13 wird Abschnitt 5.5.14 eingefügt:

### **5.5.14 Öko-Zuschlag für Gebäude, die zu Wohnzwecken überlassen werden**

Die Überschrift des Abschnitts 23.6. wird geändert:

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

Nach Rz 7752a wird Abschnitt „29.5.8. Steuerreporting“ eingefügt:

### **29.5.8. Steuerreporting**

Nach Rz 7752g wird Abschnitt „29.5.9. Anrechnung von ausländischer Quellensteuer nach der SteuerreportingVO“ eingefügt:

### **29.5.9. Anrechnung von ausländischer Quellensteuer nach der SteuerreportingVO**

Die Überschrift des Abschnitts 32 wird geändert und die Unterabschnitte 32.2.1 und 32.2.2 sowie 32.3.1 und 32.3.2 werden eingefügt:

### **32 Einkünfte aus Anlass im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten und Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden (§ 107 EStG 1988)**

#### **32.2.1 Abzugspflichtige Unternehmen bei Einkünften im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten**

#### **32.2.2 Abzugspflichtige Unternehmen bei Einkünften im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden**

#### **32.3.1 Erfasste Zahlungen und Bemessungsgrundlage bei Einkünften im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten**

#### **32.3.2 Erfasste Zahlungen und Bemessungsgrundlage bei Einkünften im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden**

### **III. Änderung von Randzahlen**

Rz 104 wird geändert (Klarstellung):

**104**

(...)

#### **Rechtslage ab der Veranlagung 2016**

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

Nach [§ 2 Abs. 4a EStG 1988](#) sind Einkünfte

- aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft (etwa Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH oder Vorstand einer Privatstiftung, ggf. auch **Aufsichtsrat in Fällen des § 97 AktG oder § 30I GmbHG**) sowie
- aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit (im Gesetz taxativ: Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender)

(...)

Rz 134f wird geändert (AbgÄG 2024):

**134f**

(...)

Die Abfindung des Pflichtteilsberechtigten mit einem nachlassfremden Grundstück stellt eine Hingabe an Zahlungs statt (siehe Rz 5964a, 6167a) und daher eine Veräußerung durch den Erben dar, wenn die für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze erreicht wird (vgl. Rz 134b, 6625).

(...)

Rz 313b wird geändert (Aktualisierung):

**313b**

(...)

Fällt die Gewährung eines steuerfreien Zuschusses in einen späteren Veranlagungszeitraum als der damit unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängende Aufwand, stellt die Gewährung des Zuschusses ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar, das eine Bescheidänderung

ermöglicht. Ebenso stellt die Rückzahlung eines steuerfreien Zuschusses ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar; auch die Korrektur der Aufwandskürzung nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) hat nach [§ 295a BAO](#) zu erfolgen. Das rückwirkende Ereignis ist bei Bilanzierung gemäß [§ 4 Abs. 1](#) und [§ 5 EStG 1988](#) das Ergehen des Bescheides über die Rückerstattung gemäß [§ 15 Abs. 2 COFAG-NoAG](#) (oder die Bekanntgabe des Rückforderungsbetrages bzw. die nachträgliche Ablehnung des Antrages). Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ist das rückwirkende Ereignis die tatsächliche Rückzahlung des Zuschusses.

Rz 313g wird geändert (Aktualisierung, Judikatur):

### 313g

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

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

Wird ein steuerpflichtiger Zuschuss zunächst ausbezahlt und in Folge einer nachträglichen Prüfung rückgefordert, stellt dies kein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar. Bei Bilanzierung gemäß [§ 4 Abs. 1](#) und [§ 5 EStG 1988](#) ist die Rückzahlung im Wirtschaftsjahr des Ergehens des Bescheides über die Rückerstattung gemäß [§ 15 Abs. 2 COFAG-NoAG](#) (oder im Wirtschaftsjahr der Ablehnung des Antrages) und des Entstehens der Verbindlichkeit (bzw. im Falle einer früheren wirtschaftlichen Verursachung der Verpflichtung bereits früher als Rückstellung) zu erfassen. Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG](#)

1988 erfolgt die Erfassung als Betriebsausgabe im Wirtschaftsjahr der tatsächlichen Rückzahlung.

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

- Bei der gesetzlichen Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988), der Gastgewerbepauschalierung, der Handelsvertreterpauschalierung und der Künstler/Schriftstellerpauschalierung ist ein Umsatzersatz wie ein Umsatz iSd § 125 BAO zu werten.
- Bei Pauschalierungen, bei denen für die Anwendungsgrenze der Pauschalierung oder die Bemessung des Pauschales auf die Umsätze iSd § 125 BAO als Berechnungsgrundlage abzustellen ist (wie zB bei der Basispauschalierung oder der Gastgewerbepauschalierung), ist ein Umsatzersatz (zB Ausfallsbonus) nicht zu berücksichtigen, weil er keinen Umsatz iSd § 125 BAO darstellt (BFG 21.5.2024, RV/3100351/2023). Steuerpflichtige Umsatzersätze sind aber als Betriebseinnahmen in der Gewinnermittlung anzusetzen.
- LuF-Pauschalierung:
  - (...)

Rz 313i wird geändert (AbgÄG 2023):

### **313i**

(...)

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 ~~25~~ 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.

(...)

*Beispiele:*

(...)

*2. Der Landwirt B installiert auf Dachflächen seines Betriebes eine Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Da die Engpassleistung der Anlage die Grenze von **25** **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.*

(...)

*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 **30** **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 316 wird geändert (Ergänzung Verweis):

## **316**

Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals einer ausländischen Mission (ausgewiesen durch einen blauen Lichtbildausweis des Bundesministeriums für **auswärtige europäische und internationale** Angelegenheiten - "blaue Legitimationskarte") und die zu ihrem Haushalt gehörenden Familienmitglieder genießen, wenn sie weder österreichische Staatsbürger noch in Österreich ständig ansässig sind, Befreiung von der Einkommensteuer in gleichem Umfang wie Diplomaten (**siehe dazu auch die Info des BMF vom 1.8.2016, BMF-010221/0421-VI/8/2016**).

Rz 577 wird geändert (Judikaturverweis):

## **577**

(...)

Nicht zum Grund und Boden gehören das Holzbezugsrecht (VwGH 21.10.1960, [0113/60](#)), das Fischereirecht (Rz 5122), das Jagdrecht (VwGH 11.12.1990, [90/14/0199](#); VwGH 16.11.1993, [90/14/0077](#)), das Teilwaldrecht (VwGH 19.9.1995, [92/14/0005](#)) oder das Baurecht. Auch die Anteilsrechte an einer Agrargemeinschaft stellen keinen Grund und Boden iSd [§ 4 Abs. 3a Z 3](#)

lit. a EStG 1988 dar (**BFG 5.6.2024, RV/2100119/2021**). Bei ausgearbeiteten Schottergruben, die zum Zweck der Errichtung einer Bauschuttdeponie als Deponieraum erworben wurden, handelt es sich um kein von Grund und Boden gesondert zu betrachtendes Wirtschaftsgut (VwGH 11.12.1996, 94/13/0179). Veräußert aber ein Grundeigentümer mit dem Grundstück verbundene Rechte (zB zur Nutzung als Mülldeponie), so ist insoweit eine gesonderte (immaterielle) Wirtschaftsguteigenschaft nicht ausgeschlossen (VwGH 18.2.1999, 97/15/0015).

Rz 783 wird geändert (AbgÄG 2023):

## 783

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

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

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

Die Besteuerung der vor der Einlage angewachsenen stillen Reserven kommt jedoch nur im Veräußerungsfall zum Tragen. Wird das zum Teilwert eingelegte Grundstück später aus dem Betriebsvermögen wieder entnommen, wird die Besteuerung der ~~vor der Einlage~~ angewachsenen stillen Reserven bis zum Zeitpunkt der späteren Veräußerung (aus dem Privatvermögen) aufgeschoben. ~~Im Zeitpunkt der Entnahme sind daher nur die im Zeitraum~~

~~der betrieblichen Nutzung angewachsenen stillen Reserven zu erfassen (siehe dazu Rz 2635a). In diesem Fall ist § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 auch im Zusammenhang mit einer Veräußerung aus dem Privatvermögen anzuwenden; unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung bezüglich der nach der Entnahme angewachsenen stillen Reserven, können die vor der Einlage angewachsenen stillen Reserven auf Basis des Einlageteilwertes pauschal ermittelt werden.~~

*Beispiele:*

(...)

*5. Grund und Boden wurde 1985 um 100 angeschafft. Dieser Grund und Boden wurde im Jahr 2000 in einen Betrieb (Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988) zum Teilwert 150 eingelebt. Im Jahr 2012 wird dieser Grund und Boden (gemeiner Wert 180) entnommen; auf Grund der Entnahme zum Buchwert kommt es zu keiner Versteuerung der stillen Reserven. Im Jahr 2018 wird der Grund und Boden um 19081 veräußert. In diesem Fall ist der Unterschiedsbetrag von Veräußerungserlös (19081) und Entnahmewert (Buchwert 150) als Einkünfte nach § 30 EStG 1988 zu versteuern. Die Einkünfte sind gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln, weil es sich bei dem Grund und Boden um Neuvermögen handelt (zum 31.3.2012 war der Grund und Boden als Betriebsvermögen steuerhängig). Zusätzlich sind auch die stillen Reserven, die vor der Einlage in den Betrieb entstanden sind, zu erfassen. Hinsichtlich dieser stillen Reserven ist § 30 Abs. 4 EStG 1988 anwendbar, wobei allerdings für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten an Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt heranzuziehen ist.*

*Für den Inflationsabschlag gilt folgendes:*

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

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

Rz 1065 wird geändert (Klarstellung):

## **Subventionen**

### **1065**

Subventionen in Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stellen grundsätzlich Einnahmen dar. Allenfalls kann die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zur Anwendung kommen.

*Beispiele für steuerpflichtige Betriebseinnahmen:*

- Zuschüsse vom Bundesministerium für Unterricht und Kunst für Personalkosten und Investitionen einer Schauspielschule (VwGH 14.1.1981, [1562/80](#));

- *Zuschuss vom Fremdenverkehrsverband für eine Tennisanlage gegen begünstigte Behandlung von Fremdengästen (VwGH 8.9.1992, [88/14/0076](#));*
- *"verlorener Zuschuss" von Bund und Land zur Abdeckung betrieblicher Verbindlichkeiten (VwGH 14.12.1993, [90/14/0034](#));;*
- ***Startbonus für Ärzte gemäß Gesundheitsreformmaßnahmen-Finanzierungsgesetz – [GesRefFinG](#), BGBl. I Nr. 152/2023.***

Rz 1257 wird geändert (Aktualisierung):

## 1257

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

Tabellarische Übersicht:

Jahr	Höchstbeitragsgrundlage	Beitragssatz in %	Höchstbeitrag monatlich
2015	5.425 Euro	7,65	415,01 Euro
2016	5.670 Euro	7,65	433,76 Euro
2017	5.810 Euro	7,65	444,47 Euro
2018	5.985 Euro	7,65	457,85 Euro
2019	6.090 Euro	7,65	465,89 Euro
2020	6.265 Euro	7,65	479,27 Euro
2021	6.475 Euro	7,65	495,34 Euro
2022	6.615 Euro	7,65	506,05 Euro
2023	6.825 Euro	7,65	522,12 Euro
2024	7.070 Euro	7,65	540,86 Euro
<b>2025</b>	<b>7.525 Euro</b>	<b>7,65</b>	<b>575,67 Euro</b>

Rz 1301 wird geändert (PrAG 2025, Judikatur):

## 1301

(...)

**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).

Kalenderjahr	maßgeblicher Betrag gemäß <a href="#">§ 4 Abs. 4 Z 8 lit. b erster Teilstrich EStG 1988</a>
2022	11.000
2023	11.693
2024	12.816
<b>2025</b>	<b>13.308</b>

Nach Abschnitt 5.5.13 wird Abschnitt 5.5.14 samt Rz 1440 bis 1443 eingefügt ([BGBl. I Nr. 36/2024](#)):

#### **5.5.14 Öko-Zuschlag für Gebäude, die zu Wohnzwecken überlassen werden**

**1440**

Bei Gebäuden, die zu Wohnzwecken überlassen werden, kann ein Öko-Zuschlag in Höhe von 15% für Aufwendungen für thermisch-energetische Sanierungen iSd [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988](#) oder für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem iSd [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988](#) als Betriebsausgabe berücksichtigt werden ([§ 124b Z 452 EStG 1988](#)). Der Öko-Zuschlag steht nicht für Wirtschaftsgüter zu, für die ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen wird.

**1441**

Die Anknüpfung an [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a und b EStG 1988](#) steckt den Kreis der betroffenen Maßnahmen mit der Regelung zum Öko-Sonderausgabenpauschale inhaltsgleich ab.

Die Voraussetzungen des [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a sublit. aa bis cc bzw. der lit. b sublit. aa bis cc EStG 1988](#) müssen für die Inanspruchnahme des Öko-Zuschlags nicht vorliegen. Es ist daher insbesondere ohne Relevanz, ob für die Ausgaben tatsächlich eine Förderung nach dem Umweltförderungsgesetz ([UFG](#)) ausbezahlt wurde. Inhaltlich muss es sich aber um Ausgaben handeln, die nach [§ 18 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) förderfähig wären.

Im Bereich der thermisch-energetischen Sanierung sind insbesondere die Dämmung von Außenwänden, Geschoßdecken, Dächern oder Böden, der Austausch von Fenstern oder Außentüren und Dach- und Fassadenbegrünungen erfasst. Der „Heizkesseltausch“ erfasst die Umstellung auf eine Wärmepumpe, eine Holzzentralheizung (zB Pellets) oder einen Fernwärmeanschluss.

Für die Begünstigung ist es dem Grunde und der Höhe nach unerheblich, ob die zu Grunde liegende Maßnahme einen Erhaltungs- oder einen Herstellungsaufwand darstellt.

## 1442

Da gemäß [§ 11 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) für Wärmepumpen, Biomassekessel, Fernwärme- bzw. Kältetauscher, Fernwärmeübergabestationen und Mikronetze in Zusammenhang mit Gebäuden zur Wärme- und Kältebereitstellung ein (Öko-)Investitionsfreibetrag (IFB) zusteht (vgl. Rz 3817), kann bei Inanspruchnahme des IFB in derartigen Fällen kein Öko-Zuschlag berücksichtigt werden.

## 1443

Der Öko-Zuschlag steht in zwei Wirtschaftsjahren zu, und zwar erstmalig für das Wirtschaftsjahr, das im Kalenderjahr 2024 beginnt, und letztmalig im darauffolgenden Wirtschaftsjahr. Für die Beurteilung des zeitlichen Anwendungsbereichs ist der Öko-Zuschlag stets in jenem Jahr zu berücksichtigen, in dem auch die zugrundeliegenden Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Bei Erhaltungsaufwendungen ist der Öko-Zuschlag in dem Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen, in dem der entsprechende Aufwand zu erfassen ist. Bei Herstellungsaufwendungen ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgebend.

Der Öko-Zuschlag steht sofort zur Gänze zu, unabhängig von einer allfälligen Verteilung des zugrundeliegenden Aufwands.

*Beispiele (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr):*

*A lässt einen Heizkesseltausch durchführen, der als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren ist, und von 2025 bis 2026 dauert: Nur für die Aufwendungen des Jahres 2025 kann ein Öko-Zuschlag geltend gemacht werden.*

*B lässt eine Sanierung durchführen, die als Herstellung zu qualifizieren ist. Sie beginnt 2023 und wird 2024 fertiggestellt: Die gesamten Herstellungskosten können dem Öko-Zuschlag zugrunde gelegt werden.*

*C lässt eine Sanierung durchführen, die als Herstellung zu qualifizieren ist. Sie beginnt 2025 und wird 2026 fertiggestellt und abgerechnet: Es steht kein Öko-Zuschlag zu.*

## 5.6 entfällt

Randzahlen **1440 1444** bis 1456: *derzeit frei*

Rz 1527 wird geändert ([KmGV](#)):

**Fahrrad**

## 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 [Reisegebührenvorschrift](#) 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 0,50 Euro (Kilometergeld gemäß [Reisegebührenvorschrift](#) 1955, BGBl. Nr. 133/1955 idF BGBl. I Nr. 144/2024) 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.**

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

Rz 1538 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

#### **Freimachungskosten**

##### **1538**

Abfindungs- bzw. Ablösezahlungen zur Freimachung eines Gebäudes von bestehenden Bestandsrechten sind auf das Gebäude zu aktivieren (VwGH 5.7.1955, [39433493/53](#)).

Rz 1571 wird geändert ([KmGV](#)):

### Kilometergeld

#### 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 [BGBI. I Nr. 111/2010](#) festgesetzten Werte der [Reisegebührenvorschrift 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 1. Jänner 2025 beträgt das Kilometergeld für alle derartigen Fahrzeuge gemäß § 1 Kilometergeldverordnung - KmGV iVm der Reisegebührenvorschrift 1955 einheitlich 0,50 Euro. Der Mitbeförderungszuschlag beträgt gemäß der Reisegebührenvorschrift 1955 für jede in einem Pkw oder Kombi mitbeförderte Person 0,15 Euro.**

Rz 1612, 1613 und 1615 werden geändert ([KmGV](#)):

### Personenkraftwagen im Betriebsvermögen

#### 1612

Aufwendungen für Kraftfahrzeuge, die überwiegend betrieblich verwendet werden und deshalb Betriebsvermögen darstellen, sind Betriebsausgaben (siehe auch Rz 531). **Die pauschale Berücksichtigung der Fahrzeugaufwendungen durch den Ansatz von Kilometergeldern ist für derartige Fahrzeuge nicht zulässig (vgl. § 4 Abs. 1 Kilometergeldverordnung – KmGV).** Die private Nutzung stellt insoweit eine Entnahme dar, als die entsprechenden Aufwendungen als Betriebsausgabe abgesetzt wurden. Der Umfang der betrieblichen Nutzung ist grundsätzlich nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 17.11.1982, [81/13/0194](#), VwGH 16.4.1991, [90/14/0043](#)). Einzelne im Privatvermögen des Unternehmers vorhandene Fahrzeuge sind kein Hindernis für den Ansatz eines Privatanteiles beim Betriebsfahrzeug.

Zur Angemessenheitsprüfung siehe Rz 4761 ff.

### Personenkraftwagen im Privatvermögen

#### 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.**

- **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 können 0,50 Euro angesetzt werden (siehe auch Rz 1571).**

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

~~Wird das Kilometergeld abgesetzt, sind damit sämtliche Aufwendungen (auch Parkgebühren und Mauten) abgegolten (vgl. VwGH 11.8.1994, 94/12/0115; VwGH 24.3.2015, 2012/15/0074). 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**).

### **Personenkraftwagen - Nachweis der Aufwendungen**

#### **1615**

- **Für Fahrten vor dem 1. Jänner 2025 gilt:**

Die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges durch den Betriebsinhaber ist grundsätzlich

mittels Fahrtenbuch nachzuweisen (VwGH 21.2.1996, [93/14/0167](#)). Aus dem laufend geführten Fahrtenbuch müssen der Tag (Datum) der betrieblichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt, Zweck jeder einzelnen betrieblichen Fahrt und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in betrieblich und privat gefahrene Kilometer, ersichtlich sein (vgl. VwGH 23.5.1990, [86/13/0181](#), VwGH 16.9.1979, [0373/70](#)).

Wenn der Abgabepflichtige keine Aufzeichnungen über die betrieblichen Kfz-Kosten führt, sind diese der Höhe nach zu schätzen (vgl. VwGH 19.5.1993, [91/13/0045](#)). Bei zum Betriebsvermögen gehörenden Kfz (überwiegende betriebliche Nutzung) ist die Schätzung nicht auf Basis des Kilometergeldes durchzuführen, weil die AfA von den tatsächlichen Anschaffungskosten vorzunehmen ist (VwGH 1.10.1974, [0114/74](#)). Die übrigen Kfz-Kosten (Versicherung, Öl, Benzin, Service, Reparaturen, Steuern, Autobahnvignette, Kreditzinsen) werden, soweit sie nicht nachgewiesen werden können, zu schätzen sein.

- **Für Fahrten nach dem 31. Dezember 2024 gilt:**

**Der Nachweis der betrieblichen Nutzung hat gemäß [§ 2 Kilometergeldverordnung](#) – KmGV mittels eines Fahrtenbuches oder durch andere Aufzeichnungen zu erfolgen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen und aus denen jedenfalls folgende Informationen hervorgehen: Datum, Kilometerstand, Anzahl der betrieblich oder beruflich zurückgelegten Tageskilometer, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck der jeweiligen betrieblichen Fahrt.**

Im Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz 1326a) wird das Muster aktualisiert (GemRefG 2023). Dabei wird das alte Muster zur Gänze gestrichen und das neue Muster zur Gänze neu angeführt, aber nicht fett dargestellt:

**Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz 1326a)**

~~(Muster basierend auf Vorschlag der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer für Prüfungen, die unter § 4a Abs. 8 EStG 1988 fallen, zu verwenden)~~

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

An

~~[Körperschaft XY]~~

**Ausschließlich zur Verlage beim Finanzamt Österreich<sup>1+3)</sup>**

**Einleitung**

~~Das Leitungsorgan [der Körperschaft XY] hat uns beauftragt, im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ergänzend eine Bestätigung über das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988] für den Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum] für [Körperschaft XY] zu erteilen.~~

### ~~Verantwortung der gesetzlichen Vertreter~~

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

### ~~Gesetzliche Grundlagen~~

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

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

- Die Körperschaft dient ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar den in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 1, 3 bzw. 5 EStG 1988<sup>2)</sup>.

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

- *[VARIANTE für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988:]* Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar den in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988.
- Die Körperschaft unterhält, abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten, ausschließlich solche wirtschaftliche Tätigkeiten, die unter § 45 Abs. 1, § 45 Abs. 2 oder § 47 der Bundesabgabenordnung fallen oder für welche die Begünstigungen gemäß § 45a der Bundesabgabenordnung bestehen bleiben.
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft betragen ohne Berücksichtigung der für die Erfüllung der Übermittlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 anfallenden Kosten höchstens 10% der Spendeneinnahmen.

- Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 1, 3 bzw. 5 EStG 1988 verwendet werden.
- [VARIANTE für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988:] Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 verwendet werden.

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

- Das mangelnde Gewinnstreben ist ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit in der Rechtsgrundlage verankert.
- Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988 verwendet werden.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Erfüllung der in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke.

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

- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft betragen höchstens 10% der Spendeneinnahmen.
- Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988 verwendet werden.

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

- Die Sammlung für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 ist, abgesehen von der Mittelverwendung im Sinne von § 4a Abs. 8 Z 3 lit. c EStG 1988, als

~~ausschließlicher Zweck in der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag, Vereinsstatut) verankert.~~

- Das mangelnde Gewinnstreben ist ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit in der Rechtsgrundlage verankert.
- Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 verwendet werden.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass jede Änderung der Rechtsgrundlage, insbesondere der Aufgaben der Körperschaft, sowie die Beendigung ihrer begünstigten Tätigkeit dem Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) unverzüglich bekannt gegeben werden.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Erfüllung der in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke.
- Die Mittelverwendung erfolgt entweder durch Weitergabe an Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 oder in Durchführung von Aktionen ausschließlich zu begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988, wobei dazu andere Rechtsträger nach Maßgabe des § 40 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung herangezogen werden können. Im letztgenannten Fall ist die ausschließliche Verwendung der Mittel zu begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 durch die Spenden sammelnde Körperschaft sicherzustellen.
- Die Körperschaft veröffentlicht jene Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen.
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft betragen höchstens 10% der Spendeneinnahmen.
- Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 verwendet werden.

### **Verantwortung des Prüfers**

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

~~Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der österreichischen berufsbülichen Grundsätze zu sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) durchgeführt. Danach haben wir unsere Berufspflichten einschließlich Vorschriften zur Unabhängigkeit einzuhalten und den Auftrag unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit so zu planen und durchzuführen, dass wir unsere Beurteilung mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben können.~~

### **Prüfungshandlungen**

~~Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Um die erforderliche Bestätigung abgeben zu können, haben wir die im Rahmen der den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften gewonnenen Erkenntnisse herangezogen sowie die nachstehend angeführten Prüfungshandlungen durchgeführt:~~

- ~~Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft für den Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum].~~  
*[ANMERKUNG: Der Zeitraum hat bei erstmaliger Beantragung zumindest drei Jahre zu umfassen, um die entsprechende Bestätigung hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzung "Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar den in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 1, 3 bzw. 5 EStG 1988" abgeben zu können. Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht anzuwenden.]*
- ~~Einsichtnahme in die von der Körperschaft erstellte Aufgliederung der Verwaltungskosten und stichprobenweise Überprüfung, dass die darin enthaltenen mit der Verwendung der Spenden in Zusammenhang stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen.~~
- ~~Einsichtnahme in jene Dokumente der Körperschaft, in denen sie die Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen, veröffentlicht.~~  
*[ANMERKUNG: Diese Voraussetzung müssen nur Spendensammelorganisationen iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 erfüllen.]*
- ~~Kritische Würdigung der im Rahmen der den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften gewonnenen Erkenntnisse im Hinblick auf Hinweise, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den Vorgaben der Rechtsgrundlage nicht entspricht und die Körperschaft eine betriebliche Tätigkeit nicht nur in untergeordnetem Ausmaß entfaltet.~~

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

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

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

### **Prüfungsurteil**

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

~~Aufgrund der bei unserer Prüfung gewonnenen Erkenntnisse bestätigen wir, dass für [die Körperschaft XY] für den Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum] die Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988] [nicht] vorliegen.~~

### **Auftragsbedingungen**

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

~~[Firma des Prüfers]~~

~~[Name1]~~

~~[Name2]~~

~~[Ort], am [Datum]~~

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

<sup>2)</sup> ~~Ab 1. Jänner 2016 sind Spenden an bestimmte Kunst- und Kultureinrichtungen iSd § 4a Abs. 2 Z 5 EStG 1988 steuerlich absetzbar.~~

<sup>3)</sup> ~~Bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23~~

## Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz 1326a)

(Muster basierend auf Vorschlag der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer für Prüfungen, die unter [§ 4a Abs. 5 Z 2 EStG 1988](#) fallen, zu verwenden)

Bericht über die unabhängige Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen gemäß [§ 4a Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) (alternativ [§ 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#)) und [§ 4a Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#).

An

[Körperschaft XY]

**Ausschließlich zur Vorlage beim Finanzamt Österreich<sup>1)</sup>**

### Einleitung

Das Leitungsorgan [der Körperschaft XY] hat uns beauftragt, im Rahmen einer den Anforderungen der [§§ 268 ff UGB](#) entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ergänzend eine Bestätigung über das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß [§ 4a Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) (alternativ [§ 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#)) und [§ 4a Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#) für den Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum] für [Körperschaft XY] zu erteilen.

### Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

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

### Gesetzliche Grundlagen

Die gesetzlichen Bestimmungen führen zu den zu bestätigenden Voraussetzungen wie folgt aus ([§ 4a Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) oder [§ 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) und [§ 4a Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#)):

*[VARIANTE für Körperschaften im Sinne des [§ 4a Abs. 3 Z 1, 2 und 4 EStG 1988](#):]*

- Die Körperschaft erfüllt die Voraussetzungen nach den [§§ 34 bis 47 BAO](#).
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens einem zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahr ununterbrochen im Wesentlichen und unmittelbar den in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecken gemäß [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#).
- Die Körperschaft entfaltet, abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten, ausschließlich solche wirtschaftliche Tätigkeiten, die unter [§ 45 Abs. 1](#), [§ 45 Abs. 2](#) oder [§ 47 BAO](#) fallen oder die gemäß [§ 44 Abs. 2](#) oder [§ 45a BAO](#) nicht zum Entfall der abgabenrechtlichen Begünstigung führen.

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

- Das mangelnde Gewinnstreben ist – ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit – in der Rechtsgrundlage verankert.
- Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und gesammelte Spendenmittel ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke verwendet werden.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens einem zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahr ununterbrochen der Erfüllung der in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke.

Für alle Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 EStG 1988:

- Die Körperschaft hat glaubhaft gemacht, dass Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen wurden.
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft betragen ohne Berücksichtigung der für die Erfüllung der Übermittlungspflicht gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 anfallenden Kosten höchstens 10 % der Spendeneinnahmen.
- Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke verwendet werden.
- Über die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation wurde innerhalb der vorangegangenen zwei Jahre keine Verbandsgeldbuße im Sinne des VbVG, BGBl. I Nr. 151/2005 idgF, wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens im Sinne des FinStrG, BGBl. Nr. 129/1958 idgF, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, rechtskräftig verhängt. Ebensowenig wurden deren Entscheidungsträger oder Mitarbeiter in Sinne des § 2 Abs. 1 und 2 VbVG idgF wegen strafbarer Handlungen, für die die Körperschaft im Sinne des § 3 VbVG idgF verantwortlich ist, durch ein Gericht rechtskräftig verurteilt oder über sie wegen vorsätzlicher, nicht vom Gericht zu ahndender Finanzvergehen im Sinne des FinStrG ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, Strafen rechtskräftig verhängt. Dies gilt nur für strafbare Handlungen, die innerhalb der vorangegangenen fünf Kalenderjahre begangen wurden.

- Die Körperschaft fördert nicht systematisch die vorsätzliche Begehung von in ihrem Interesse methodisch begangenen strafbaren Handlungen. Eine Förderung ist insbesondere gegeben, wenn die Körperschaft hierfür Mittel in nicht bloß untergeordnetem Ausmaß ihres Spendenaufkommens für die Begleichung von Strafen der handelnden Personen aufwendet.

### **Verantwortung des Prüfers**

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

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der österreichischen berufsüblichen Grundsätze zu sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) durchgeführt. Danach haben wir unsere Berufspflichten einschließlich Vorschriften zur Unabhängigkeit einzuhalten und den Auftrag unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit so zu planen und durchzuführen, dass wir unsere Beurteilung mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben können.

### **Prüfungshandlungen**

Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Um die erforderliche Bestätigung abgeben zu können, haben wir die im Rahmen der den Anforderungen der [§§ 268 ff UGB](#) entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften gewonnenen Erkenntnisse herangezogen sowie die nachstehend angeführten Prüfungshandlungen durchgeführt:

- Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft für den Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum].  
*[ANMERKUNG: Der Zeitraum hat bei erstmaliger Beantragung zumindest ein zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr zu beinhalten, um die entsprechende Bestätigung hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzung "Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens einem zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr ununterbrochen im Wesentlichen und unmittelbar den in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 EStG 1988" abgeben zu können.]*
- Einsichtnahme in die von der Körperschaft erstellte Aufgliederung der Verwaltungskosten und stichprobenweise Überprüfung, dass die darin enthaltenen mit der Verwendung der Spenden in Zusammenhang stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen.
- Kritische Würdigung der im Rahmen der den Anforderungen der [§§ 268 ff UGB](#) entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften gewonnenen Erkenntnisse im Hinblick auf Hinweise, dass

die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den Vorgaben der Rechtsgrundlage nicht entspricht und die Körperschaft eine betriebliche Tätigkeit nicht nur in untergeordnetem Ausmaß entfaltet.

Das Leitungsorgan der Körperschaft hat uns im Rahmen einer Vollständigkeitserklärung bestätigt, dass uns alle zur Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen gemäß [§ 4a Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) (alternativ: [§ 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#)) und [§ 4a Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#) erforderlichen Unterlagen, Dokumente und Auskünfte vollständig vorgelegt bzw. erteilt worden sind.

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

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

### **Zusammenfassende Beurteilung**

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

Aufgrund der bei unserer Prüfung gewonnenen Erkenntnisse bestätigen wir, dass für [die Körperschaft XY] für den Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum] die Voraussetzungen gemäß [§ 4a Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) (alternativ: [§ 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#)) und [§ 4a Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#) [nicht] vorliegen.

### **Auftragsbedingungen**

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

[Firma des Prüfers]

[Name1]

[Name2]

[Ort], am [Datum]

<sup>1)</sup> Da unser Bericht ausschließlich im Auftrag und im Interesse des Auftraggebers erstellt worden ist, bildet er keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen dritter Personen auf seinen Inhalt. Ansprüche dritter Personen

*können daher daraus nicht abgeleitet werden. Dementsprechend darf dieser Bericht weder gänzlich noch auszugsweise ohne unser ausdrückliches Einverständnis veröffentlicht oder an Dritte weitergegeben werden.*

Vor Rz 3139b wird folgende Abschnittsüberschrift eingefügt:

### **7.3.1.1 Beschleunigte AfA**

Nach Rz 3139d wird folgende Abschnittsüberschrift samt Rz 3139e bis 3139k eingefügt ([BGBI. I Nr. 36/2024](#); Einarbeitung der Anfragebeantwortung vom 6.5.2024):

### **7.3.1.2 Erweiterte beschleunigte AfA**

#### **3139e**

**Für Wohngebäude, die nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Jänner 2027 fertiggestellt werden, beträgt die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch in den beiden der erstmaligen AfA-Berücksichtigung nachfolgenden Jahren höchstens das Dreifache des Prozentsatzes des [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) (jeweils 4,5%; [§ 124b Z 451 EStG 1988](#)). Voraussetzung für die erweiterte beschleunigte AfA ist, dass das Gebäude zumindest dem „Gebäudestandard Bronze“ nach dem auf der OIB-Richtlinie 6, OIB-330.6-026/19, basierenden „klimaaktiv Kriterienkatalog“ des Bundesministeriums für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie entspricht (vgl. Rz 3139k). In den ersten drei Jahren kann bei Vorliegen dieser Voraussetzung daher höchstens der dreifache AfA-Satz angewendet werden.**

#### **3139f**

**Die erweiterte beschleunigte AfA kann nicht nur vom Hersteller des Gebäudes, sondern auch von dessen Erwerber in Anspruch genommen werden (siehe aber Rz 3139g). Die Fertigstellung des Gebäudes muss aber jedenfalls nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Jänner 2027 erfolgen.**

##### ***Beispiel 1:***

***A baut ein Wohngebäude, das 2025 fertiggestellt wird. Das Gebäude weist den Gebäudestandard Bronze auf. A vermietet das Gebäude gewerblich und kann die beschleunigte AfA 2025 und die erweiterte beschleunigte AfA 2026 und 2027 von den Herstellungskosten zur Gänze in Anspruch nehmen.***

##### ***Beispiel 2:***

***Bauträger A errichtet ein Wohngebäude, das Ende 2024 fertiggestellt wird. Das Gebäude weist den Gebäudestandard Bronze auf. Anfang 2025 verkauft A das Gebäude an B, der es gewerblich vermietet. B kann 2025 die beschleunigte und 2026 und 2027 die erweiterte beschleunigte AfA geltend machen.***

**Wird ein Gebäude, das im Zeitpunkt des Erwerbs noch nicht fertiggestellt ist, veräußert, kann der Erwerber, der das Gebäude im relevanten Zeitraum (nach dem 31. Dezember**

2023 und vor dem 1. Jänner 2027) fertigstellt, die erweiterte beschleunigte AfA geltend machen. Voraussetzung dafür ist, dass das Gebäude erst durch diese Fertigstellung objektiv gesehen benutzbar wird (vgl. Rz 6423).

**Beispiel 3:**

*A beginnt 2022 mit der Herstellung eines Wohngebäudes. Noch vor der Fertigstellung veräußert A das Gebäude an B, der es 2024 fertigstellt, sodass es benutzbar wird. Das Gebäude weist den Gebäudestandard Bronze auf. B vermietet das Gebäude gewerblich und kann die beschleunigte AfA 2024 und die erweiterte beschleunigte AfA 2025 und 2026 von den Gesamtkosten (Anschaffungskosten des Wohngebäudes, Fertigungskosten) zur Gänze in Anspruch nehmen.*

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 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 vermietet. C kann 2027 die erweiterte beschleunigte AfA fortführen. Ab 2028 steht ihm die normale AfA gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 zu.*

### 3139h

Die Grenze des zulässigen AfA-Satzes von 4,5% kann unterschritten werden, sodass im ersten und zweiten Jahr nach dem Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der AfA auch die einfache AfA zulässig ist. Der Steuerpflichtige kann somit nicht nur den für ihn passenden beschleunigten Abschreibungssatz für das Jahr der erstmaligen Geltendmachung der beschleunigten AfA wählen (vgl. Rz 3139b), sondern auch jenen in den beiden darauffolgenden Jahren. In den beiden darauffolgenden Jahren darf der AfA-Satz jedoch nicht höher sein als der AfA-Satz im Jahr der erstmaligen Geltendmachung der AfA und nicht niedriger als der einfache AfA-Satz.

#### Beispiel 1:

*Herstellung eines Wohngebäudes, das den „Gebäudestandard Bronze“ erfüllt, im Jahr 2024, Herstellungskosten 500.000 Euro, AfA-Satz gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988: 1,5%. Die befristete Erweiterung der beschleunigten AfA soll voll ausgenutzt werden.*

<i>Beschleunigte AfA 2024: 500.000 x 4,5%</i>	= 22.500
<i>Erweiterte beschleunigte AfA 2025: 500.000 x 4,5%</i>	= 22.500
<i>Erweiterte beschleunigte AfA 2026: 500.000 x 4,5%</i>	= 22.500
<i>AfA ab 2027: 500.000 x 1,5%</i>	= 7.500

#### Beispiel 2:

*Herstellung eines Wohngebäudes, das den „Gebäudestandard Bronze“ erfüllt, im Jahr 2024, Herstellungskosten 500.000 Euro, AfA-Satz gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988: 1,5%. Die beschleunigte AfA wird im ersten Jahr nicht voll ausgenutzt.*

<i>Beschleunigte AfA 2024: 500.000 x 3%</i>	= 15.000
<i>Erweiterte beschleunigte AfA 2025: 500.000 x 3%</i>	= 15.000
<i>Erweiterte beschleunigte AfA 2026: 500.000 x 3%</i>	= 15.000
<i>AfA ab 2027: 500.000 x 1,5%</i>	= 7.500

### 3139i

Die Ausführungen in Rz 3139c sind sinngemäß anzuwenden.

### 3139j

Auch wenn das Gebäude in der ersten Jahreshälfte innerhalb des Zeitraums der Inanspruchnahme der erweiterten beschleunigten AfA aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, ist der volle Betrag der erweiterten beschleunigten AfA dieses Jahres aufwandswirksam ([§ 124b Z 451 letzter Satz EStG 1988](#)).

**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“ 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/gebaeudedeklaration/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.

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)**
  - **CO<sub>2</sub>-Emissionen (B.1.3; S. 20)**
  - **Energieverbrauchsmonitoring (B.3.2; S. 24; ab 1.000 m<sup>2</sup>)**
  - **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 m<sup>2</sup>)

**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.

Vor Rz 3140 wird folgende Abschnittsüberschrift eingefügt:

### **7.3.1.3 Begriff Gebäude**

Rz 3262 wird geändert ([BGBl. I Nr. 36/2024](#)):

#### **3262**

Von der degressiven AfA ausgenommen sind

1. Wirtschaftsgüter, für die in [§ 8 EStG 1988](#) eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist:
  - a) Gebäude (der Ausschluss von der degressiven Abschreibung besteht auch, wenn die (erweiterte) beschleunigte AfA nicht in Anspruch genommen wird, siehe Rz 3139b ff und Rz 6443a ff)

(...)

Rz 3402 wird geändert (Judikatur):

### **3402**

Die Wertpapierdeckung muss grundsätzlich durchgehend während des gesamten Folgejahres vorhanden sein (Prinzip der Dauerdeckung). Beträgt die Wertpapierdeckung im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend (bereits ab einem vollen Tag) weniger als 50% der maßgebenden Pensionsrückstellung, ist der Gewinn um 30% der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen (**Gewinnzuschlag**), wobei bei unterschiedlichen Unterdeckungsständen der höchste Betrag für die Bemessung des Gewinnzuschlages maßgebend ist. Die Pensionsrückstellung selbst wird von der Wertpapierunterdeckung nicht berührt.

**Der Gewinnzuschlag hat die Funktion, die der Pensionsrückstellung zugrundeliegende Verpflichtung durch eine kontinuierliche und durchgängige Bedeckung mit geeigneten Wertpapieren abzusichern, um die Erfüllung der künftigen Ansprüche der Arbeitnehmer und die damit im Zusammenhang stehenden künftigen Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers durch Schaffung und Aufrechterhaltung eines Deckungsstocks zu gewährleisten. Es ist daher für die Ausgestaltung des Gewinnzuschlages unerheblich, ob bei einer dauerhaften Unterdeckung das Ausmaß der Gewinnzuschläge nach einer bestimmten Zeitdauer den Rückstellungsbetrag übersteigen kann. Auch kommt es nicht auf die Dauer oder Ursache der Unterdeckung an. Vielmehr dient der Gewinnzuschlag als Sanktion, um den Arbeitgeber dazu zu veranlassen, die Ansprüche des Arbeitnehmers fortlaufend zu besichern (VfGH 12.6.2024, [G 3505/2023](#)).**

Das Prinzip der Dauerdeckung ist **lediglich** in folgenden Fällen durchbrochen, es kommt daher in diesen Fällen bei einer Wertpapierunterdeckung zu keinem Gewinnzuschlag ([§ 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988](#)):

- Für jenen Teil des Rückstellungsbetrages, der infolge des Absinkens der Pensionsansprüche am Schluss des Wirtschaftsjahres nicht mehr ausgewiesen ist.
- Bei der Tilgung von Wertpapieren, wenn die getilgten Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden (siehe Rz 3403a).

Rz 3403b wird geändert (Judikatur):

### **3403b**

Eine Wertpapierunterdeckung zu einem Bilanzstichtag würde an sich in zwei Wirtschaftsjahren zu einem entsprechenden 30-prozentigen Gewinnzuschlag führen, weil die Wertpapierunterdeckung in einem solchen Fall **aufgrund des Bilanzzusammenhangs**

sowohl zum Schluss des einen als auch zum Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres vorliegt. Da es aber ~~unbillig unsachlich wäre erscheint~~, dass eine Wertpapierunterdeckung gleichen Ausmaßes nur deswegen zu einem zweifachen Gewinnzuschlag führt, weil sie nicht nur während eines Wirtschaftsjahres, sondern **aufgrund der Bilanzidentität** schon am vorangegangenen Bilanzstichtag vorgelegen hat, ~~bestehen keine Bedenken, ist~~ von einem Gewinnzuschlag für das zweite Wirtschaftsjahr Abstand zu nehmen, wenn die fehlenden Wertpapiere innerhalb von **der in § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 für die Wertpapiernachbeschaffung vorgesehenen Frist von zwei Monaten (Rz 3403a)** nach Ende des ersten Wirtschaftsjahres nachgeschafft werden. **Im Lichte einer verfassungskonformen Interpretation der Regelungen für den Gewinnzuschlag rechtfertigt eine aus der Bilanzidentität resultierende Unterdeckung einen Gewinnzuschlag nach § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 erst dann, wenn die erforderliche Nachbeschaffung nicht innerhalb dieser Frist erfolgt (VfGH 12.6.2024, G 3505/2023).**

(...)

Rz 3747 wird geändert (Klarstellung):

### **3747**

Bei Mitunternehmerschaften können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch 46.400 Euro für die gesamte Mitunternehmerschaft (vor 1.1.2024 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.950 Euro; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.350 Euro), sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen (**§ 10 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988**). Das gilt auch in Fällen, in denen neben dem Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft ein oder mehrere Gewinne aus einem weiteren Betrieb (einer weiteren Mitunternehmerschaft) vorliegen, bei denen ein Gewinnfreibetrag berücksichtigt werden kann. In derartigen Fällen geht **§ 10 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988** der Anordnung des **§ 10 Abs. 1 Z 7 EStG 1988** vor, wonach der Gewinnfreibetrag unter Anwendung eines Durchschnittssatzes auf mehrere Betriebe aufzuteilen ist. Die Aufteilung auf mehrere Gesellschafter hat nach Maßgabe des Anteils am steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft, somit nach Maßgabe des gesellschaftsvertraglich zustehenden Gewinnanteiles unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu erfolgen. Der Gewinnfreibetrag ist daher auf jene Gesellschafter, die positive steuerliche Beteiligungseinkünfte erzielen, entsprechend ihrer prozentuellen steuerlichen Gewinnbeteiligung aufzuteilen.

Im Fall der Beteiligung einer Körperschaft (zB GmbH & Co KG) kann der auf die Körperschaft entfallende Freibetrag (anteilige Höchstbetrag) bei dieser keine Wirkung entfalten; der auf

die Körperschaft entfallende Freibetrag kann bei den anderen Gesellschaftern (natürlichen Personen) keine Erhöhung des Freibetrages bewirken.

Gehört der Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen eines Betriebes eines Steuerpflichtigen, ist die Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nur im Rahmen der Gewinnermittlung dieses Betriebes möglich ([§ 10 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988](#)). Ergibt sich insgesamt ein Gewinn, teilt der darin enthaltene Gewinnanteil das Schicksal der betrieblichen Bemessungsgrundlage. Ergibt sich nach Verrechnung des Gewinnanteiles insgesamt ein Verlust, ist auch der Gewinnanteil vom Freibetrag ausgeschlossen.

*Beispiel:*

1. **AX** ist mit 50%, **BY** und **CZ** sind jeweils mit 25% am Gewinn und am Vermögen der ABCXYZ-OG (in der Folge: MU) beteiligt, die einen unternehmensrechtlichen Gewinn von 160.000 € erzielt. Von der MU werden begünstigte Wirtschaftsgüter (WG) im Wert von 8.000 € angeschafft. ~~C hat im Sonderbetriebsvermögen begünstigte Wertpapiere in Höhe von 3.000 € angeschafft.~~

2. **AX** hat zudem ein Einzelunternehmen (EU) und erzielt dort einen Gewinn von 240.000 €. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 35.000 € angeschafft. Er ordnet den Grundfreibetrag im Höchstausmaß dem MU-Anteil zu.

3. **BY** hält den Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens und erzielt in diesem Betrieb einen Gewinn von 175.000 €, insgesamt somit von 215.000 €. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 16.000 € angeschafft.

4. **CZ** hat neben seiner Beteiligung keine betrieblichen Einkünfte. **Er hat im Sonderbetriebsvermögen begünstigte Wertpapiere in Höhe von 3.000 € angeschafft.**

		<b>AX</b>	<b>BY</b>	<b>CZ</b>	<b>MU</b>
Anteiliger Gewinn aus der MU	<b>A</b>	80.000	40.000	40.000	160.000
Davon maximaler Gewinnfreibetrag aus MU ( <b>entsprechend dem Beteiligungsverhältnis</b> )	<b>B</b>	10.730	5.365	5.365	21.460
Begünstigte WG in MU	<b>C</b>	4.000	2.000	5.000 <sup>1)</sup>	<b>8.000</b>
MU-Anteil im Betriebsvermögen?		Nein	Ja	Nein	
<b>Anteiliger Grundfreibetrag</b>	<b>D</b>	2.475 <sup>2)</sup>	0 <sup>3)</sup>	1.237,5 <sup>4)</sup>	
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag aus MU ( <b>maximal Höhe der begünstigten WG</b> )	<b>E</b>	4.000	0 <sup>3)</sup>	4.127,5 <sup>5)</sup> <b>(B-D)</b>	
Gewinnfreibetrag insgesamt aus MU ( <b>D+E</b> )	<b>F</b>	6.475	0 <sup>3)</sup>	5.365	
Steuerliches Ergebnis aus der MU ( <b>A-F</b> )	<b>G</b>	73.525	40.000	34.635	
Gewinn des EU	<b>H</b>	240.000	215.000 <sup>6)</sup>	-	

<i>Davon maximaler Gewinnfreibetrag</i>	<b>I</b>	26.820 <sup>7)</sup>	26.390	-	
<i>Begünstigte WG</i>	<b>J</b>	35.000 <sup>8)</sup>	18.000 <sup>9)</sup>	-	
<i>Grundfreibetrag</i>	<b>K</b>	2.475 <sup>10)</sup>	4.950	-	
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag EU (<b>maximal Höhe der begünstigten WG</b>)</i>	<b>L</b>	24.345 <sup>11)</sup>	18.000	-	
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt EU (K+L)</i>	<b>M</b>	26.820	22.950	-	
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt MU + EU (F+M)</i>	<b>N</b>	33.295	22.950	5.365	

<sup>1)</sup> 2.000 anteilig aus MU und 3.000 im Sonderbetriebsvermögen.

<sup>2)</sup> Maximale Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag aufgrund des Gewinnanspruchs 50% von 33.000 = 16.500, davon 15%.

<sup>3)</sup> MU-Anteil im Betriebsvermögen, daher Berücksichtigung **des Gewinnfreibetrags** auf Ebene des Einzelunternehmens EU ([§ 10 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988](#)).

<sup>4)</sup> Maximale Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag aufgrund des Gewinnanspruchs 25% von 33.000 = 8.250, davon 15%.

<sup>5)</sup> Der Maximalbetrag errechnet sich in diesem Fall wie folgt: maximal anteiliger Gewinnfreibetrag minus anteiligem Grundfreibetrag (5.365 – 1.237,5).

<sup>6)</sup> einschließlich der 175.000 aus dem EU und 40.000 Gewinntangente aus der MU.

<sup>7)</sup> 2.475 (16.500<sup>\*)</sup> x 15%) + 18.850 (145.000 x 13%) + 5.495 (240.000 – 16.500 – 145.000 = 78.500 x 7%) = 26.820

<sup>\*)</sup> Noch nicht **in der MU** ausgeschöpfte Berechnungsgrundlage für Grundfreibetrag.

<sup>8)</sup> im EU.

<sup>9)</sup> 2.000 aus MU und 16.000 aus EU.

<sup>10)</sup> Noch nicht **in der MU** ausgeschöpfter Grundfreibetrag (4.950 abzüglich 2.475 aus **der MU Mitunternehmerschaft**).

<sup>11)</sup> ~~28.140~~ 26.820 abzüglich "verbrauchter" Grundfreibetrag 2.475.

Rz 3861b wird geändert (Klarstellung):

### 3861b

Bei Anwendung der [LuF-PauschVO 2011](#) bzw. [LuF-PauschVO 2015](#) (BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. 449/2022) sind von der Pauschalierung die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge erfasst. Im Unterschied zu der in größeren zeitlichen Abständen erfolgenden Erneuerung des Maschinenparks, die in den Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2011 bzw. LuF-PauschVO 2015 fällt (siehe dazu Rz 4175), stellt die Veräußerung und Anschaffung von Grundstücken kein regelmäßiges Rechtsgeschäft dar (siehe Rz 4157a). Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unterliegen grundsätzlich dem besonderen Steuersatz und sind nicht Teil des Gesamtbetrages der Einkünfte und des

Einkommens im Sinne des [§ 33 EStG 1988](#); sie sind daher immer gesondert zu ermitteln, wobei die Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages) nach [§ 12 EStG 1988](#) zulässig ist. Für die Ermittlung der Höhe der zu übertragenden stillen Reserve ergibt sich der Buchwert von Grundstücken aus dem zu führenden Anlageverzeichnis (siehe Rz 4157a). Werden Grundstücke entgegen Rz 4137a und Rz 4157a nicht im Anlageverzeichnis erfasst, kommt im Hinblick auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen eine Übertragung stiller Reserven nur in Betracht, wenn die Höhe des Buchwertes auf andere Weise schlüssig ermittelt und dargestellt werden kann.

Rz 3912 wird geändert (Judikatur):

### 3912

Bei der Ermittlung der Höhe der COVID-19-Rücklage ist Folgendes zu beachten ([§ 1 Abs. 1 Z 3 lit. a bis c COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)):

- Betragen die Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen 2020 Null oder wurde die Höhe der Körperschaftsteuervorauszahlung 2020 nur in Höhe der Mindeststeuer ([§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#)) festgesetzt, beträgt die COVID-19-Rücklage – ohne weiteren Nachweis des Steuerpflichtigen – bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019 ([§ 1 Abs. 1 Z 3 lit. a COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)). Voraussetzung dafür ist, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 auf Grund einer ordnungsgemäßen Ermittlung im Zeitpunkt der Antragstellung voraussichtlich negativ sein wird. Für eine pauschale Rücklage von bis zu 30% des Gesamtbetrags der Einkünfte 2019 ohne ordnungsgemäß Ermittlung im Zeitpunkt der Antragstellung besteht keine Rechtsgrundlage. In einem solchen Fall eines nicht ordnungsgemäß ermittelten voraussichtlichen Verlustes wird im Allgemeinen ein Wiederaufnahmegrund vorliegen (VwGH 20.3.2024, [Ro 2023/15/0016](#), siehe auch Rz 3920).
- Wird die Höhe der voraussichtlichen betrieblichen Verluste 2020 gegenüber der Abgabenbehörde glaubhaft gemacht, kann die COVID-19-Rücklage insoweit in höherem Ausmaß gebildet werden, höchstens jedoch bis zu 60% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019 ([§ 1 Abs. 1 Z 3 lit. b COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)).
- Für Zwecke der Glaubhaftmachung ist eine sorgfältige Schätzung vorzunehmen, die der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen ist. Verluste können durch Glaubhaftmachung folglich auch dann berücksichtigt werden, wenn die Vorauszahlungen 2020 – trotz voraussichtlichen Verlusts im Jahr 2020 – nicht Null betragen oder der erwartete voraussichtliche Verlust 2020 höher ist als 30% des positiven Gesamtbetrages

der Einkünfte 2019. Dabei ist zu beachten, dass eine sorgfaltswidrig durchgeführte grob falsche Schätzung zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. a BAO und dementsprechend zu einer Nachforderung führen kann. Die Höhe der COVID-19-Rücklage kann die Höhe des glaubhaft gemachten voraussichtlichen Verlustes 2020 nicht überschreiten.

- Die COVID-19-Rücklage darf einen Betrag von fünf Millionen Euro nicht übersteigen.
- Die COVID-19-Rücklage kann den Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 maximal bis zu einem Betrag von Null kürzen.

(...)

Rz 3920 wird geändert (Judikatur):

## 3920

Eine bei der Veranlagung 2019 vom Gesamtbetrag der Einkünfte in Abzug gebrachte COVID-19-Rücklage ist bei der Veranlagung 2020 dem Gesamtbetrag der Einkünfte wieder hinzurechnen. Die Hinzurechnung hat bei der Veranlagung 2020 zwingend in dem Ausmaß zu erfolgen, in dem die COVID-19-Rücklage bei der Veranlagung 2019 abgezogen wurde. Da der Abzug und die Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage betragsmäßig ident sind, wird der bei der Veranlagung 2019 bereits berücksichtigte Verlust aus 2020 bei der Veranlagung 2020 insoweit gekürzt. Da sowohl die Hinzurechnung als auch der Abzug der COVID-19-Rücklage lediglich den Gesamtbetrag der Einkünfte beeinflussen, bewirken diese keine Änderung der Höhe der betrieblichen Einkünfte (siehe bereits Rz 3909).

*Fortsetzung Beispiel 1, Variante a in Rz 3912:*

*Im Jahr 2020 beträgt der tatsächliche Verlust aus Gewerbebetrieb 130.000 Euro, der Gewinn aus selbständiger Arbeit 1.600 Euro und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 5.200 Euro.*

*Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2020 beträgt:*

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>1.600</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>- 130.000</i>
<i>Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage</i>	<i>113.340</i>
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>5.200</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte 2020</i>	<i>- 9.860</i>

*Fortsetzung Beispiel 1, Variante b in Rz 3912:*

*Im Jahr 2020 beträgt der tatsächliche Verlust aus Gewerbebetrieb 280.000 Euro, der Gewinn aus selbständiger Arbeit 1.600 Euro und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 5.200 Euro.*

*Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2020 beträgt:*

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	1.600
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	- 280.000
<i>Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage</i>	226.680
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	5.200
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte 2020</i>	- 46.520

Auf eine exakte Übereinstimmung des im Wege der COVID-19-Rücklage geltend gemachten Verlustrücktrages mit dem tatsächlichen Verlust stellt das Gesetz iVm der [COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#) nicht ab; es ist dazu ein eigenes Hinzurechnungssystem eingerichtet, das Differenzen zwischen ordnungsgemäß ermitteltem voraussichtlichen Verlust 2020 und tatsächlichem Verlust 2020 ausgleicht (VwGH 20.3.2024, [Ro 2023/15/0016](#)).

Für eine allfällige Korrektur der COVID-19-Rücklage nach Vorliegen der Veranlagung 2020 gilt:

- Ergibt sich aus der Veranlagung 2020, dass der Verlust 2020 geringer ist als die COVID-19-Rücklage, ist davon auszugehen, dass eine ordnungsgemäße Verlustermittlung zum Zeitpunkt der Antragstellung erfolgt ist. Es ist keine Korrektur der COVID-19-Rücklage vorzunehmen. Der Ausgleich erfolgt ausschließlich über die Hinzurechnung der Rücklage im folgenden Veranlagungszeitraum.
- Ergibt sich aus der Veranlagung 2020 ein Gewinn, ist gegebenenfalls zu prüfen, ob eine ordnungsgemäße Ermittlung des voraussichtlichen Verlustes im Zeitpunkt der Antragstellung erfolgt ist. Wird eine ordnungsgemäße Verlustermittlung vorgelegt, hat keine Korrektur der Rücklage zu erfolgen. Kann eine ordnungsgemäße Ermittlung nicht vorgelegt werden oder stellt sich heraus, dass die Schätzung des Verlustes sorgfaltswidrig erfolgt ist, ist im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2019 die COVID-19-Rücklage zu streichen. In diesem Fall erübrigt sich die Hinzurechnung im folgenden Veranlagungszeitraum.

~~Ergibt sich in Folge der Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage ein positiver Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte, wurde die COVID-19-Rücklage zu hoch gebildet und es ist eine Korrektur vorzunehmen: Im Jahr der Bildung der COVID-19-Rücklage ist diese dahingehend zu kürzen, dass sie nur den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte umfasst. Die Korrektur ist im Wege des § 295a BAO vorzunehmen. Sollten die beträchtlichen Voraussetzungen bloß geringfügig sein, bestehen keine Bedenken, von der Korrektur abzusehen.~~

Rz 4131 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

#### **4131**

(...)

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

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

Rz 4139ec wird neu eingefügt (PrAG 2025):

#### **4139ec**

**Rechtslage ab der Veranlagung 2025:**

**Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2024, AbgÄG 2024, [BGBI. I Nr. 113/2024](#), und dem Progressionsabgeltungsgesetz 2025, PrAG 2025, [BGBI. I Nr. 144/2024](#), wurde die Kleinunternehmengrenze in [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) neu geregelt. Hinsichtlich der Berechnung der Kleinunternehmengrenze ist nicht auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abzustellen.**

**Ab der Veranlagung 2025 kann die Pauschalierung angewendet werden, wenn die Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) auf einen Unternehmer auf sämtliche Umsätze des Veranlagungsjahres wegen Nichtüberschreitens der Kleinunternehmengrenze anwendbar ist oder**

- nur deswegen nicht anwendbar ist, weil auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß [§ 17 Abs. 3a Z 1 EStG 1988](#) von der Pauschalierung nicht betroffen sind, oder
- auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) verzichtet wurde.

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

Die Kleinunternehmengrenze beträgt für einen Unternehmer, der sein Unternehmen im Inland betreibt, 55.000 Euro (Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UStG 1994](#)).

Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) ist ein Überschreiten der Kleinunternehmengrenze um nicht mehr als 10% für die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung im selben Kalenderjahr unschädlich. In derartigen Fällen, dh. bei Umsätzen bis 60.500 Euro, bleibt die Kleinunternehmerpauschalierung daher anwendbar, weil sämtliche Umsätze des Veranlagungsjahrs von der umsatzsteuerlichen Befreiung erfasst bleiben.

Bei einem Überschreiten der Kleinunternehmengrenze um mehr als 10%, dh. ab Umsätzen von 60.501 Euro, ist die Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) auf Umsätze ab dem Zeitpunkt des Überschreitens nicht mehr anwendbar. In derartigen Fällen kommt es somit zur Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung auf Umsätze, die nur einem Teil des Kalenderjahres zuzuordnen sind. Die Kleinunternehmerpauschalierung ist in derartigen Fällen nicht anwendbar, weil nicht sämtliche Umsätze von der Befreiung erfasst sind. Im Folgejahr steht die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerbefreiung sodann nicht mehr zu, sodass deshalb auch die Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung nicht in Betracht kommt.

Werden auch Umsätze erzielt, die zu Einkünften führen, die von der Kleinunternehmerpauschalierung nicht erfasst sind (zB Umsätze aus einer Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer gemäß [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#), sofern eine unternehmerische Tätigkeit begründet wird (UStR 2000 Rz 184), als Aufsichtsrat oder als Stiftungsvorstand, Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft oder Umsätze aus Vermietung und Verpachtung), bleiben diese bei der Beurteilung der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung jedenfalls außer Betracht. Für die Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung sind für das Überschreiten der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmengrenze nur die Umsätze maßgebend, die zu Einkünften führen, auf die die Pauschalierung anwendbar ist. Das gilt auch für die Beurteilung der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung im Folgejahr.

**Beispiel 1:**

A betreibt sein Unternehmen in Österreich. Er erzielt im Inland folgende Umsätze (netto) und hat im Vorjahr den Umsatzschwellenwert von 55.000 Euro nicht überschritten:

Fitnesstrainer	20.000
Fahrradreparatur	19.000
Wohnungsvermietung	23.000
Gesamt	62.000

A kann die Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) nicht für sämtliche Umsätze des Veranlagungsjahrs in Anspruch nehmen, weil die Umsätze die um 10% erhöhte Kleinunternehmengrenze überschreiten.

*Da die Kleinunternehmerpauschalierung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anwendbar ist, bleiben die Umsätze aus der Wohnungsvermietung für die Kleinunternehmerpauschalierung außer Betracht. Die für die Kleinunternehmerpauschalierung relevanten Umsätze als Fitnesstrainer und aus der Fahrradreparatur betragen 39.000 Euro. Da mit diesen Umsätzen die um 10% erhöhte Kleinunternehmertgrenze nicht überschritten wird, ist die Kleinunternehmerpauschalierung für Einkünfte aus diesen Tätigkeiten anwendbar. Für die Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung im Folgejahr ist das durch die Vermietungsumsätze bedingte Überschreiten der Kleinunternehmertgrenze unschädlich.*

**Beispiel 2:**

*B betreibt sein Unternehmen in Österreich. Er erzielt im Inland folgende Umsätze (netto) und hat im Vorjahr den Umsatzschwellenwert von 55.000 Euro nicht überschritten:*

<i>Friseur</i>	<b>45.000</b>
<i>Gartenbetreuung</i>	<b>20.000</b>
<i>Wohnungsvermietung</i>	<b>20.000</b>
<i>Gesamt</i>	<b>85.000</b>

*B kann die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht für sämtliche Umsätze des Veranlagungsjahrs in Anspruch nehmen, weil die Umsätze die um 10% erhöhte Kleinunternehmertgrenze überschreiten.*

*Da die Kleinunternehmerpauschalierung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anwendbar ist, bleiben die Umsätze aus der Wohnungsvermietung für die Kleinunternehmerpauschalierung außer Betracht. Die für die Kleinunternehmerpauschalierung relevanten Umsätze als Friseur und der Gartenbetreuung betragen 65.000 Euro. Da mit diesen Umsätzen die um 10% erhöhte Kleinunternehmertgrenze überschritten wird, ist die Kleinunternehmerpauschalierung für Einkünfte aus diesen Tätigkeiten nicht anwendbar. Im Folgejahr ist die Kleinunternehmerpauschalierung ausgeschlossen, weil die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auch in Bezug auf die pauschalierungsrelevanten Umsätze im Vorjahr überschritten wurde.*

*Ist die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 deshalb nicht anwendbar, weil auf ihre Anwendung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichtet wurde, bleibt die Kleinunternehmerpauschalierung anwendbar, wenn sie ohne den Verzicht anwendbar wäre.*

**Beispiel 3:**

*C betreibt sein Unternehmen in Österreich. Er hat im Vorjahr den Umsatzschwellenwert von 55.000 Euro nicht überschritten. C hat auf die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet und erzielt folgende Umsätze:*

	<i>Umsatz (netto)</i>	<i>USt</i>
<i>Massage</i>	<b>45.000</b>	<b>9.000</b>
<i>Fahrradreparatur</i>	<b>7.000</b>	<b>1.400</b>

<b>Gesamt</b>	<b>52.000</b>	<b>10.400</b>
---------------	---------------	---------------

*Ohne den Verzicht wäre die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für sämtliche Umsätze des Veranlagungsjahres anwendbar, weil die Umsätze den Schwellenwert nicht überschreiten. Die Kleinunternehmerpauschalierung ist anwendbar.*

Betreibt der Unternehmer sein Unternehmen außerhalb Österreichs in einem anderen Mitgliedstaat der EU, ist für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 zusätzlich Voraussetzung, dass – neben dem Schwellenwert von 55.000 Euro – auch der Schwellenwert von 100.000 Euro hinsichtlich des unionsweiten Jahresumsatzes im Vorjahr nicht überschritten wurde oder im laufenden Jahr nicht überschritten wird. Für die Beurteilung der Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung sind in derartigen Fällen nur solche unionsweiten Umsätze des aktuellen Jahres und des Vorjahrs zu berücksichtigen, die zu pauschalierungsfähigen Einkünften führen, die in Österreich der Besteuerung unterliegen.

**Beispiel 4:**

*C ist in Deutschland ansässig und betreibt sein Einzelunternehmen in Deutschland. Er hat in Deutschland drei Betriebsstätten und Österreich eine Betriebsstätte. Der unionsweite Jahresumsatz beträgt 120.000 Euro, davon entfallen 30.000 Euro auf die österreichische Betriebsstätte.*

*C ist in Österreich mit den Einkünften aus der österreichischen Betriebsstätte gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Das Besteuerungsrecht für die in den deutschen Betriebsstätten erzielten Einkünfte steht nur Deutschland zu.*

*Für die Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung bleiben die Umsätze aus den deutschen Betriebsstätten, für die Österreich kein Besteuerungsrecht hat, außer Betracht. Bei der für die Anwendbarkeit der Kleinunternehmerpauschalierung maßgebenden österreichischen Betriebsstätte werden die Umsatzgrenzen (100.000 Euro und 55.000 Euro) nicht überschritten. Die Kleinunternehmerpauschalierung ist daher für die daraus erzielten Einkünfte anwendbar.*

Rz 4139k wird geändert (PrAG 2025):

**4139k**

**Betriebsausgabenpauschale – Rechtslage ab der Veranlagung 2021:**

- Für die Veranlagungsjahre 2021 bis 2024 gilt:

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

- Für Veranlagungsjahre ab 2025 gilt:

Die pauschalen Betriebsausgaben betragen 45% der Betriebseinnahmen ohne

**Umsatzsteuer, höchstens aber 24.750 Euro. Abweichend davon betragen die pauschalen Betriebsausgaben bei einem Dienstleistungsbetrieb (Rz 4139l) 20% der Betriebseinnahmen, höchstens aber 11.000 Euro. Die Höchstbeträge beziehen sich auf den jeweiligen Betrieb.**

Die Deckelung bewirkt, dass das Pauschale – ungeachtet der Höhe der Betriebseinnahmen – immer nur bis zu jenem Betrag wirkt, der sich durch Anwendung des Pauschalsatzes auf den für die Z 1 maßgebenden höchsten Grenzbetrag ergibt.

- **In den Veranlagungsjahren 2021 bis 2024 kann die Pauschalierung ~~bei~~ Maßgeblichkeit eines Umsatzsteuersatzes von 20% ~~kann die Pauschalierung~~ (unter Herausrechnung der Umsatzsteuer) bis zu einem Einnahmenbetrag von 42.000 Euro Anwendung finden. Der Deckel ergibt sich durch Anwendung des Pauschalsatzes von 45% bzw. 20% auf diesen Wert und beträgt sohin 18.900 Euro bzw. 8.400 Euro. Sollten höhere Betriebseinnahmen erzielt werden, greift insoweit das Pauschale nicht mehr.**
- **Für Veranlagungsjahre ab 2025 ergibt sich der Grenzbetrag aus der Anwendung des Pauschalsatzes auf die Kleinunternehmengrenze von 55.000 Euro.**

Rz 4139l wird geändert (Klarstellung):

#### **4139l**

Welche Betriebe Dienstleistungsbetriebe sind, ergibt sich aus [§ 1 Abs. 1 Dienstleistungsbetriebe-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 615/2020.

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 4139o wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

#### 4139o

Die pauschale Gewinnermittlung ist von der Mitunternehmerschaft einheitlich vorzunehmen; der so ermittelte Gewinn ist auf die Beteiligten aufzuteilen. Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben (inklusive Pflichtversicherungsbeiträge) sind beim jeweiligen Mitunternehmer in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen.

*Beispiel:*

An der AB-OG sind A und B zu 50% beteiligt. Die OG erzielt 20240 Umsätze iSd § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 in Höhe von 32.300 Euro. A und B haben an Pflichtversicherungsbeiträgen im Jahr 20240 jeweils 4.455 Euro geleistet. A hat der OG einen Betriebsraum um 1.000 Euro vermietet. Für die Anwendung der Pauschalierung ist der Pauschalsatz von 45% maßgeblich.

	A	B
Vorläufiger Gewinn <sup>1)</sup>	8.882,50	8.882,50
abzüglich Pflichtversicherung	- 4.455,00	- 4.455,00
zuzüglich Miete	+ 1.000,00	-
Zwischensumme	5.427,50	4.427,50
abzüglich Grundfreibetrag (153%)	<b>814,13705,57</b>	<b>664,13575,57</b>
Pauschalierter Gewinn	<b>4.613,37721,93</b>	<b>3.763,37851,93</b>

<sup>1)</sup> Umsatz der OG abzüglich Pauschale:  $32.300 - 14.535 = 17.765$ , davon je 8.882,50 auf A und B

Rz 4193 wird geändert (Klarstellung):

#### 4193

Folgende Einnahmen aus Vermietungen und Verpachtungen sind bspw. nicht mit der Pauschalierung abgegolten (zur Erfassung dieser Einnahmen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung siehe Rz 5070 ff):

- Entschädigungen für die Überlassung landwirtschaftlicher Grundstücke für die (vorübergehende) Lagerung von Humus und Mutterboden.
- (Vorübergehende) Vermietung von Grund- und Boden, Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Zwecke.
- Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens zehn Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich USt) angesetzt werden können.

**Gleiches gilt bei einem Angebot von „Urlaub am Bauernhof“ (siehe Rz 5073).** Werden neben Zimmern mit **Frühstück Zusatzleistungen** auch solche ohne **Frühstück**

**Zusatzleistungen** vermietet, bestehen keine Bedenken, hinsichtlich der ohne **Frühstück** **Zusatzleistungen** vermieteten Zimmer die Betriebsausgaben mit 30% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen (ausgenommen Dauervermietung; siehe Rz 5436). Werden mehr als zehn Betten vermietet, liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (siehe Rz 5435 und Rz 5073).

- Überschüsse aus der Vermietung von anderen zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, zB Maschinen und (Spezial)Werkzeugen; auch an Land- und Forstwirte, ausgenommen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit auf Selbstkostenbasis.
- Überlassung von Grund und Boden für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke.
- Entschädigungen für die Einräumung des Rechtes der Duldung des Bestandes und der Benützung eines Handymastes – ausgenommen auf landwirtschaftlichen Gebäuden und Betriebsanlagen (zB Stallgebäude, Maschinenhallen, Silos; siehe auch Rz 4245a) – stellen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.
- Ersatzleistungen einer Bergbahngesellschaft für die Einräumung eines Schipistenservituts (VwGH 19.9.1989, [89/14/0107](#)).
- Entschädigungen für die Neuerrichtung einer Wegeanlage und die Duldung des Fortbestandes der durchgeführten Geländeänderungen stellen ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

Rz 4195c wird geändert (Klarstellung):

#### **4195c**

Der auf Grund und Boden entfallende pauschale Veräußerungserlös ist als Grundlage für die Ermittlung des Gewinnes hinsichtlich des Grund und Bodens heranzuziehen. Dabei ist zwischen Grund und Boden des Altvermögens und des Neuvermögens zu unterscheiden (zur Unterscheidung von Alt- und Neuvermögen siehe Rz 769 und Rz 779).

- Bei Grund und Boden des Altvermögens kann gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988](#) die pauschale Gewinnermittlung iSd [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) angewendet werden. In diesem Fall ist der pauschale Veräußerungserlös als Basis für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 heranzuziehen.
- Bei Grund und Boden des Neuvermögens oder auch des Altvermögens, wenn die pauschale Gewinnermittlung iSd [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) nicht angewendet wird, ist vom pauschalen Veräußerungserlös der Buchwert des Grund und Bodens und – bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016 – ab dem 11. Jahr nach der Anschaffung ein Inflationsabschlag in Abzug zu bringen (zum Inflationsabschlag siehe Rz 777 f). Bei Veräußerungen ab 1.1.2016 ist kein Inflationsabschlag mehr zu berücksichtigen.

Anders als der Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Bodens unterliegen die stillen Reserven des stehenden Holzes und des Jagdreiches nicht dem besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a EStG 1988](#).

**Beispiel 1:**

Im Jahr 1990 wurden Forstflächen um 130.000 Euro erworben. Dabei entfielen 50.000 Euro auf den Waldboden.

Im Jahr 2013 werden diese Forstflächen um 190.000 Euro veräußert.

Der Gewinn wird unter Anwendung des [§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2011](#) ermittelt.

Für das stehende Holz und das Jagdrecht wird ein Gewinn in Höhe von 66.500 Euro ermittelt (= 190.000 \* 0,35).

Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös in Höhe von 95.000 Euro (50% von 190.000). Bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung iSd [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ist daher hinsichtlich des Grund und Bodens ein Gewinn in Höhe von 13.300 Euro zu versteuern (95.000 \* 0,14).

Variante:

Die Forstflächen wurden 2004 angeschafft. Daher handelt es sich um Neuvermögen und die pauschale Gewinnermittlung iSd [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ist nicht zulässig.

Daher ist vom pauschalen Veräußerungserlös (95.000 Euro) der auf Grund und Boden entfallende Buchwert (50.000 Euro) abzuziehen. Somit ist hinsichtlich des Grund und Bodens ein Gewinn von 45.000 Euro zu versteuern.

**Beispiel 2:**

Ein Landwirt kauft im Jahr 2018 eine Forstfläche. Der Kaufpreis für den Wald beträgt 80.000 €. Der Kaufpreis setzt sich laut forstfachlichem Gutachten aus 40.000 € für Grund und Boden und 40.000 € für stehendes Holz zusammen. Der Holzbestand auf der Forstparzelle beträgt 800 Festmeter. Ein Festmeter wird mit 50 € bewertet. Von 2018 bis 2024 werden 200 Festmeter geschlägert und verkauft. 2025 wird der Wald mit 600 Festmetern um 100.000 € veräußert. Der Verkaufspreis setzt sich laut Gutachten aus 40.000 € für Grund und Boden und 60.000 € für stehendes Holz zusammen.

Hinsichtlich der Immobilienertragsteuer ergibt sich folgende Berechnung: Der Veräußerungserlös für Grund und Boden beträgt 40.000 €. Die Anschaffungskosten für den Grund und Boden betragen ebenfalls 40.000 €. Da kein Veräußerungsgewinn vorliegt, fällt keine Immobilienertragsteuer an.

Hinsichtlich des Erlöses (stille Reserven) aus stehendem Holz ergibt sich folgende Berechnung: Der Veräußerungserlös für stehendes Holz beträgt 60.000 €. Die Anschaffungskosten für stehendes Holz in Höhe von 40.000 € sind um den Wert der verkauften Festmeter zu reduzieren. Die Anschaffungskosten sind daher um 10.000 € (200 verkaufte Festmeter zu 50 € je Festmeter) zu reduzieren. Die abzugsfähigen Anschaffungskosten betragen daher 30.000 €. Der Veräußerungsgewinn aus stehendem Holz beträgt daher 30.000 € (60.000 € - 30.000 €). Dieser ist im Rahmen der Gewinnermittlung anzusetzen.

Rz 4201, 4203, 4204, 4206, 4207, 4208a, 4208b, 4214, 4216 werden geändert (Änderung [LuF-PauschVO 2015](#)):

## 4201

### Rechtslage 2015 bis 2019

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

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

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

*(4) Wird bloß eine Be- und/oder Verarbeitung oder bloß ein Almausschank betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung oder dem Almausschank 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als fünf Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 33.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.*

### Rechtslage ab 2020 bis 2022

*§ 7. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus*

*land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.*

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

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

*(4) Wird bloß eine Be- und/oder Verarbeitung oder bloß ein Almausschank betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung oder dem Almausschank 40.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 40.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als fünf Hektar oder die weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 40.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.*

## **Rechtslage ab 2023 bis 2024**

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

**(2)** Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens zehn Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) angesetzt werden können. Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die

*Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.*

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

*(4) Wird bloß eine Be- und/oder Verarbeitung oder bloß ein Almausschank betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung oder dem Almausschank 45.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 45.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als fünf Hektar oder die weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 45.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.*

## **Rechtslage ab 2025**

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

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

***(3) Bei der Ermittlung des Gewinnes aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten sowie aus Almausschank (Abs. 1) sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes und des Almausschankes zur Land- und***

**Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung bzw. der Almausschank nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.**

**(4) Wird bloß eine Be- und/oder Verarbeitung oder bloß ein Almausschank betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung oder dem Almausschank 55.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 55.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als fünf Hektar oder die weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 55.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.**

#### **4203**

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

Eine wirtschaftliche Unterordnung ist ohne Nachweis anzuerkennen, wenn das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen mindestens fünf Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mindestens ein Hektar beträgt und die Einnahmen aus den Nebentätigkeiten (inklusive Umsatzsteuer) insgesamt nicht mehr als **5545.000 Euro (2023 bis 2024: 45.000 Euro, 2020 bis 2022: 40.000 Euro, bis 2019: 33.000 Euro)** betragen.

Übersteigen die Einnahmen aus dem Nebenerwerb den Betrag **455.000 Euro (2023 bis 2024: 45.000 Euro, 2020 bis 2022: 40.000 Euro)**, ist die wirtschaftliche Unterordnung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Eine Unterordnung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Einnahmen aus den Nebentätigkeiten unter 25% der Gesamteinnahmen liegen; dabei ist nicht auf das Jahr des Zuflusses abzustellen (vgl. VwGH 31.5.2011, [2008/15/0129](#)). Andernfalls liegt hinsichtlich des Nebenerwerbs ein Gewerbebetrieb vor. Wird jedoch ein Nebenerwerb gemeinsam mit einer Be- und/oder Verarbeitung überwiegend selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betrieben und übersteigen die Einnahmen beider Betätigungen **455.000 Euro (2023 bis 2024: 45.000 Euro, 2020 bis 2022: 40.000 Euro)**, so liegt hinsichtlich beider Tätigkeiten ein Gewerbebetrieb vor.

Zur Prüfung der wirtschaftlichen Unterordnung bei einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben siehe Rz 4208a ff.

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

*Beispiel 1:*

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

- *der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit als einzigen Nebenerwerb betreibt, damit die Grenze von 455.000 Euro übersteigt oder*
- *der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit neben einer Be- und/oder Verarbeitung selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betreibt, dadurch die Grenze von 455.000 Euro übersteigt.*

*Beispiel 2:*

*Führt im Jahr 2020 eine erhöhte Nachfrage nach be- und verarbeiteten Produkten bäuerlicher Direktvermarkter aufgrund der COVID-19-Krise zu einem Überschreiten der Grenze, liegen weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Das Überschreiten der Grenze im Jahr 2020 darf ausschließlich auf eine erhöhte Nachfrage infolge der COVID-19-Krise in einem Zeitraum, in dem die Versorgungsmöglichkeiten mit Lebensmitteln eingeschränkt waren (16.3. bis 1.5.2020), zurückzuführen sein. Dies ist durch einen Vergleich mit den Aufzeichnungen des Vorjahres darzulegen. Diese Ausnahmeregelung gilt ausschließlich für das Jahr 2020 und begründet keinerlei Ansprüche auf eine darüberhinausgehende Wirkung.*

(...)

## **4204**

Zu den Nebentätigkeiten bzw. dem Nebenerwerb gehören insbesondere folgende Dienstleistungen:

- (...)
- Die Verwertung eigener organischer Abfälle durch Kompostierung stellt keinen Nebenerwerb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes, wenn die Verwertung überwiegend mit Hilfe der Naturkräfte geschieht (Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion).

Werden überwiegend fremde Abfälle verwertet, stellt dies grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit dar. Allerdings liegt darin gemäß § 2 Abs. 4 Z 4 lit. b Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194/1994, eine (nicht schädliche) Nebentätigkeit, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt. Ist die Nebentätigkeit nicht

mehr wirtschaftlich untergeordnet (siehe dazu Rz 4203), stellt diese einen eigenständigen Gewerbebetrieb dar (siehe UFS 30.3.2012, RV/0288-G/11; UFS 5.6.2012, RV/0215-W/08). Wird der erzeugte Kompost aber ausschließlich im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, sind die Einkünfte aus der Kompostierung unabhängig vom Überschreiten der **455.000 Euro**-Grenze weiterhin der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Die Einkünfte sind aber in jedem Fall gesondert mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

- (...)

## 4206

Werden im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nur Maschinenselbstkosten verrechnet, werden diese in den Betrag von **455.000 Euro (2023 bis 2024: 45.000 Euro, 2020 bis 2022: 40.000 Euro, bis 2019: 33.000 Euro)** nicht eingerechnet. Wird dabei auch eine Arbeitsleistung durch den Steuerpflichtigen erbracht, schadet dies solange nicht, als diese Arbeitsleistung nicht in den Gesamtpreis der Dienstleistung Eingang findet. Solange die ÖKL-Richtlinien auf diesem Grundsatz aufgebaut sind, bestehen keine Bedenken, wenn die ÖKL-Richtwerte zur Schätzung der Betriebsausgaben herangezogen werden. Diese Regelung ist nur anwendbar, wenn die zwischenbetriebliche Zusammenarbeit die Grenzen für das Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft nach [§ 2 Abs. 4 GewO 1994](#) nicht überschreitet. Voraussetzung ist jedenfalls die Unterordnung der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe unter die Land- und Forstwirtschaft und die Verwendung der Betriebsmittel auch im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Eine Unterordnung kann angenommen werden, wenn nur ein einziges Betriebsmittel einer bestimmten Art (zB Mähdrescher, Rundballenpresse) im Betrieb vorhanden ist. Sind mehrere Betriebsmittel derselben Art vorhanden, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass deren Verwendung im eigenen Betrieb erforderlich ist. Zusätzlich ist ab der Veranlagung **2023** eine wirtschaftliche Unterordnung jedenfalls nur dann gegeben, wenn die Einnahmen aus der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit **455.000 Euro (2023 bis 2024: 45.000 Euro 2020 bis 2022: 40.000 Euro)** (inklusive USt) nicht übersteigen (gesonderte Einnahmengrenze; keine Anrechnung auf die **455.000 Euro**-Grenze nach [§ 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015](#)). Bei über diesen Betrag hinausgehenden Einnahmen ist eine Unterordnung dann gegeben, wenn die Einnahmen aus der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit 25% der Gesamteinnahmen (brutto) des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht übersteigt.

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

#### **4207**

Wird die Arbeitsleistung dennoch verrechnet, ist das volle Entgelt (Maschinen- und Mannkosten) für den Betrag von **455.000 Euro (2023 bis 2024: 45.000 bis 2020 bis 2022: 40.000 Euro)** maßgebend. Dies unabhängig davon, ob diese Mannkosten getrennt ausgewiesen oder versteckt einkalkuliert werden. Es bestehen in der Folge keine Bedenken, wenn anschließend die reinen ÖKL-Maschinenkosten, sofern sie nach den genannten Grundsätzen erstellt werden, bei der Gewinnermittlung wieder als Betriebsausgaben abgezogen werden, sodass letztendlich nur die reinen Mannkosten als Gewinn verbleiben.

#### **4208a**

Nach [§ 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) ist das Beurteilungsobjekt für die wirtschaftliche Unterordnung grundsätzlich der einzelne Nebenbetrieb. Dabei ist aber zu beachten, dass für die Einbeziehung von Nebentätigkeiten die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit immer als Haupttätigkeit wirtschaftlich im Vordergrund stehen muss. Daher ist gemäß [§ 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015](#) für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung eine Gesamtbetrachtung über alle Nebentätigkeiten hinweg vorzunehmen. Nach dieser Bestimmung liegt eine wirtschaftliche Unterordnung von Nebenbetrieben und Nebenerwerben nur dann vor, wenn die daraus resultierenden gemeinsamen Einnahmen **455.000 Euro (2023 und 2024: 45.000 bis 2020 bis 2022: 40.000 Euro)** inklusive USt nicht übersteigen. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben ist daher sowohl eine isolierende als auch eine zusammenfassende Beurteilung der Nebentätigkeiten vorzunehmen.

(...)

#### **4208b**

Im Anwendungsbereich der LuF-PauschVO ist die Gesamtbeurteilung der Nebentätigkeiten allerdings insoweit in „Töpfe“ zu unterteilen, als in [§ 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015](#) die **455.000 Euro (2023 und 2024: 45.000 bis 2020 bis 2022: 40.000 Euro)**-Grenze nicht für alle Nebentätigkeiten einheitlich anzuwenden ist. Nebenbetriebe, die keine Be- und/oder Verarbeitung darstellen (zB Substanzbetriebe) und Tätigkeiten der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe auf reiner Selbstkostenbasis sind nicht in die **455.000 Euro**-Grenze einzubeziehen. Für die bäuerliche Nachbarschaftshilfe besteht eine gesonderte **455.000 Euro**-Einnahmen-Grenze für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung, wobei die bäuerliche Nachbarschaftshilfe unabhängig von der Art der Tätigkeiten als eine einheitliche Tätigkeit anzusehen ist, sodass eine isolierte Prüfung der einzelnen Tätigkeiten in diesem Fall entfällt (siehe dazu Rz 4206).

Im Anwendungsbereich der [LuF-PauschVO 2015](#) ist daher für die Gesamtbeurteilung der Nebentätigkeiten eine entsprechende Segmentierung vorzunehmen. Dh. neben der Be- und/oder Verarbeitung und den Nebenerwerben ist jedenfalls für die bäuerliche Nachbarschaftshilfe auf reiner Selbstkostenbasis eine gesonderte Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung vorzunehmen und in die Gesamtbetrachtung für die übrigen Nebentätigkeiten nicht einzubeziehen. Die wirtschaftliche Unterordnung ist daher für jeden Topf gesondert zu beurteilen. Daher sind Bruttoeinnahmen eines anderen Topfes bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung der Tätigkeiten in einem Topf außer Ansatz zu lassen.

Diese Sichtweise gilt aber nicht für den Fall, dass die LuF-PauschVO nicht angewendet wird. In diesem Fall ist die **455.000 Euro (2023 und 2024: 45.000 Euro 2020 bis 2022: 40.000 Euro)**-Grenze des [§ 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015](#) nicht anwendbar und somit ist auch die Anordnung, dass die Einkünfte aus der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe bei dieser nicht zu berücksichtigen sind, nicht wirksam. Somit ist die bäuerliche Nachbarschaftshilfe nicht einem gesonderten Beurteilungskreis zugewiesen und die Gesamtbetrachtung hat sich daher über den gesamten Bereich der Nebentätigkeiten zu erstrecken.

*Beispiele:*

*Fall 1 – Aufzeichnungspflichtige Nebentätigkeiten (ohne Be- und Verarbeitung)*

*Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb 150.000 Euro*

<i>Bruttoeinnahmen aus Bauern-(Holz)akkordantentätigkeit</i>	<i>40.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus Winterdienst</i>	<i>20.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege im ländlichen Raum</i>	<i>15.000</i>
<i>Gesamtbruttoeinnahmen Nebentätigkeiten</i>	<i>75.000</i>

*Die Einnahmengrenze von 455.000 Euro inkl. USt ist überschritten, somit ist der Vergleich der Bruttoeinnahmen notwendig (siehe Rz 4203):*

*1. Isolierte Beurteilung*

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus Holzakkord</i>	<i>40.000</i>
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>190.000</i>
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>47.500</i>

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus Winterdienst</i>	<i>20.000</i>
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>170.000</i>
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>42.500</i>

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	150.000
<i>Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege</i>	15.000
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	165.000
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	41.250

*Die Bruttoeinnahmen jeder einzelnen Nebentätigkeit liegen für sich gesehen unter 25% der Gesamteinnahmen, die wirtschaftliche Unterordnung ist jeweils gegeben.*

## *2. Gesamtbeurteilung*

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	150.000
<i>Bruttoeinnahmen aus allen Nebentätigkeiten</i>	75.000
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	225.000
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	56.250

*Insgesamt liegt keine wirtschaftliche Unterordnung vor, sodass die gesamten Nebentätigkeiten nicht mehr als L糊Ff-Nebentätigkeiten, sondern als Gewerbebetriebe zu werten sind.*

## *Fall 2 - Aufzeichnungspflichtige Nebentätigkeiten (ohne Be- und Verarbeitung)*

*Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb 150.000 Euro*

<i>Bruttoeinnahmen aus Bauern-(Holz)akkordantentätigkeit</i>	52.000
<i>Bruttoeinnahmen aus Winterdienst</i>	20.000
<i>Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege im ländlichen Raum</i>	15.000
<i>Gesamtbruttoeinnahmen Nebentätigkeiten</i>	87.000

*Die Einnahmengrenze von 455.000 Euro inkl. USt ist überschritten, somit ist der Vergleich der Bruttoeinnahmen notwendig (siehe Rz 4203).*

## *1. Isolierte Beurteilung*

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	150.000
<i>Bruttoeinnahmen aus Holzakkord</i>	52.000
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	202.000
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	50.500

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	150.000
<i>Bruttoeinnahmen aus Winterdienst</i>	20.000
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	170.000
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	42.500

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	150.000
<i>Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege im ländlichen Raum</i>	15.000

<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<b>165.000</b>
---	----------------

<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<b>41.250</b>
--------------------------------	---------------

*Die Bruttoeinnahmen aus der Nebentätigkeit "Holzakkord" betragen mehr als 25% der Gesamteinnahmen. Die wirtschaftliche Unterordnung ist daher nicht mehr gegeben. Es liegt somit ein Gewerbebetrieb vor. Diese Tätigkeit ist für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung der übrigen Nebentätigkeiten nicht weiter von Belang.*

*Die wirtschaftliche Unterordnung für die verbliebenen Nebentätigkeiten "Winterdienst" und "Kulturpflege im ländlichen Raum" ist jeweils gegeben.*

## 2. Gesamtbeurteilung

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<b>150.000</b>
-------------------------------------	----------------

<i>Bruttoeinnahmen aus verbliebenen Nebentätigkeiten</i>	<b>35.000</b>
--	---------------

<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<b>185.000</b>
---	----------------

<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<b>46.250</b>
--------------------------------	---------------

*Die Bruttoeinnahmen aus verbliebenen Nebentätigkeiten liegen insgesamt unter 25% der Gesamteinnahmen, sodass diese Tätigkeiten L~~u~~Ff-Nebentätigkeiten darstellen.*

## 4214

Neben der Grenze von Betriebseinnahmen in Höhe **455.000 Euro (2023 bis 2024:**

**45.000**~~2020 bis 2022: 40.000~~ Euro) ist weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines Nebenbetriebes, dass überwiegend Erzeugnisse des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes verwendet werden. Von einem Überwiegen der Erzeugnisse des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes ist auszugehen, wenn der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25% der Einnahmen aus dem Nebenbetrieb nicht überschreitet. Beträgt der Zukaufswert mehr als 25%, liegt jedenfalls ein Gewerbebetrieb vor (siehe auch Rz 5045 ff).

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

## 4216

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

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

- wenn die Einnahmen aus der Be-und/oder Verarbeitung für sich alleine oder gemeinsam mit den Einnahmen aus einem allfälligen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb **455.000 Euro** nicht überschreiten.

Rz 4220a wird geändert (Klarstellung):

#### **4220a**

Ergänzend zu den Ausführungen in Rz 4220 stellen folgende Produkte Urprodukte dar:

- Perlwein oder Frizzante (alkoholisches Getränk aus Trauben oder Obst, welches in geschlossenen Behältnissen einen Kohlensäureüberdruck von mindestens 1 bar bis höchstens 2,5 bar bei 20° C aufweist) ist im Anwendungsbereich des [BSVG](#) als Urprodukt zu werten (BVwG vom 7.9.2015, [W228 2106423-1](#)). Diese Einstufung ist auch für steuerliche Zwecke anzuwenden.
- Auf Grund des Umstandes, dass Cidre bzw. Cider oder Zider (alkoholisches Getränk aus einem Gemenge von Fruchtsaft und Obstwein, derselben Obstartgruppe, mit einem Kohlensäureüberdruck von höchstens 2,5 bar bei 20° C) Perlwein vergleichbar ist und zudem ein Gemisch von Urprodukten darstellt, ist auch Cider als Urprodukt zu werten.

Be- und Verarbeitung liegt in folgenden Fällen vor:

- Die Anbringung eines Schriftzuges mittels Lasers bei Obst stellt eine über die genannten Arbeitsschritte des Waschens, Schälens, Zerteilens und Trocknens hinausgehende Bearbeitung mit eigener Wertschöpfung dar (VwGH 2.3.2017, [Ra 2015/08/0175](#) zum Sozialversicherungsrecht).
- Filetieren und Räuchern von Fisch, dagegen stellt eine Fischseite (halbierter Fisch ohne Rückengräte aber mit Bauchlappen) noch ein Urprodukt dar (VwGH 2.6.2016, [Ro 2016/08/0004](#)).
- **Holzpellets und Schafwollpellets.**

Rz 4221, 4230, 4231, 4241 werden geändert (Änderung [LuF-PauschVO 2015](#)):

#### **4221**

Die Erzeugung von Biogas stellt einen Betriebsteil (unselbständiger Verarbeitungsbetrieb) der Land- und Forstwirtschaft dar, wenn das Biogas ausschließlich dem Eigenbedarf dient. Wird die erzeugte Energie (auch) verkauft, so kommt die Regelung für Nebenbetriebe zur Anwendung (Grenze von **455.000 Euro**, **2023 bis 2024: 45.000 bis 2022: 40.000 Euro, bis 2019: 33.000 Euro**).

Diese Grundsätze gelten auch für eine Hackschnitzelheizung.

#### **4230**

Im Bereich der Nebenbetriebe sind die Einnahmen aufzuzeichnen und die Belege sieben Jahre hindurch aufzubewahren. Für die Feststellung des Überschreitens der Umsatzgrenze von 455.000 Euro ist die Höhe des Umsatzes aus dem Verkauf von Nichturprodukten erforderlich, aber auch die Höhe der Einnahmen aus dem Nebenerwerb. Um festzustellen, wie hoch der Zukauf ist, müssen Einkaufsrechnungen für zugekauft Waren aufbewahrt werden.

#### **4231**

Der Buschenschank ist kein Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes. Auf Grund der engen Verbindung gehört dazu auch das Buschenschankbuffet. Werden daher bäuerliche Urprodukte für Zwecke der Verabreichung im Rahmen des Buschenschanks be- und/oder verarbeitet, liegt kein Nebenbetrieb vor. Einnahmen aus dem Buschenschank samt Buschenschankbuffet sind daher nicht in die Grenze von 455.000 Euro einzurechnen. Dies gilt ungeachtet des Erkenntnisses VwGH 16.9.2003, [99/14/0228](#). Aus diesem Erkenntnis können keine über den Einzelfall hinausgehenden Schlussfolgerungen gezogen werden.

#### **4241**

Der Weinbuschenschank stellt eine besondere Vermarktungsform des selbsterzeugten Weines im Rahmen des Weinbaubetriebs dar und ist nach der Verkehrsauffassung ein unmittelbarer Bestandteil dieses Betriebes. Wird ein Weinbuschenschank betrieben, der als unselbständiger Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes anzusehen ist (Rz 5096), so sind die Einnahmen daraus ebenfalls den Einnahmen aus dem Weinbaubetrieb hinzuzurechnen. Auf Grund der engen Verbindung zählen dazu auch die Einnahmen aus dem Buschenschankbuffet, die auch nicht in die 455.000 Euro-Grenze einzurechnen sind. Erfolgt wegen Unterschreitens der in § 4 Abs. 1 der Verordnung normierten Bagatellgrenze von 60 Ar eine vom Einheitswert abgeleitete Pauschalierung, sind die Einkünfte aus dem Buschenschank gesondert mittels Teilpauschalierung (aufzuzeichnende Einnahmen abzüglich 70%, mindestens jedoch abzüglich 5.000 Euro pro Hektar Weingarten, höchstens jedoch in Höhe der Betriebseinnahmen) zu ermitteln.

Rz 4299 wird geändert (Klarstellung):

#### **4299**

~~Die Inanspruchnahme der Pauschalierung ist in der Steuererklärung bekannt zu geben.~~ Die Inanspruchnahme der Pauschalierung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des entsprechenden Bescheides möglich ([§ 39 Abs. 4 EStG 1988](#)). § 1 Abs. 2 Z 3 der Verordnung

sieht vor, dass aus der Steuererklärung hervorgehen muss, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht. Wird die Inanspruchnahme der Pauschalierung nach erstmaligem Eintritt der Rechtskraft, zB im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt, ist dem Antrag in Anwendung des § 1 Abs. 2 Z 3 der Verordnung auch die Beilage zur Steuererklärung beizulegen, aus der die Inanspruchnahme der Pauschalierung hervorgeht.

Rz 4371 wird geändert (Klarstellung entsprechend der Judikatur):

#### 4371

Die [Sportlerpauschalierungsverordnung](#) ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Unbeschränkte Steuerpflicht des Sportlers.
- Selbständige Ausübung einer Tätigkeit als Sportler (siehe Rz 4372). Der Begriff der „selbständigen Tätigkeit“ iSd [Sportlerpauschalierungsverordnung](#) deckt sich nicht mit jenem der „selbständigen Arbeit“ iSd [§ 2 Abs. 3 Z 2 iVm § 22 EStG 1988](#), zumal die Tätigkeit von Sportlern (als solche) zu keinen Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd [§ 22 EStG 1988](#) führt. Eine selbständige Tätigkeit iSd Verordnung ist daher abzugrenzen von einer nichtselbständigen Arbeit nach [§ 2 Abs. 3 Z 4 iVm § 25 EStG 1988](#) und liegt immer dann vor, wenn die Tätigkeit nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt (vgl. VwGH 3.9.2024, [Ra 2023/13/0164](#)). Zum Begriff „Sportler“ siehe Rz 4372.
- Im Kalenderjahr der Veranlagung überwiegen die Auftritte im Ausland im Rahmen von Sportveranstaltungen (Wettkämpfen, Turnieren) im Verhältnis zu den Auftritten im Inland im Rahmen von Sportveranstaltungen (siehe Rz 4372a bis 4375).

Rz 4377 wird geändert (Aktualisierung):

#### 4377

(...)

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 4508 wird geändert (Klarstellung):

#### 4508

Der Verlustabzug ist auf Verluste aus betrieblichen Einkunftsarten ([§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#)), die auf Grund ordnungsgemäßer Buchführung (siehe [Abschnitt 12.2.3.2 Rz 4509 ff](#))

oder ordnungsgemäßer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Rechtslage ab 2016; siehe ~~Abschnitt 12.2.4.2 Rz 4528 ff~~; zur Rechtslage davor siehe ~~Abschnitt 12.2.4.1 Rz 4526~~) ermittelt worden sind, beschränkt.

**Werden Einkünfte durch Pauschalierung ermittelt, steht der Verlustabzug ebenfalls zu. Voraussetzung ist, dass die Gewinnermittlung ordnungsgemäß erfolgt ist. Beschränkungen in der Verlustentstehung können sich nach den anzuwendenden Pauschalierungsregelungen ergeben (zB nach [§ 15 LuF-PauschVO 2015](#) oder in Anwendung von [§ 3 Abs. 1 letzter Satz der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013](#)).**

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.**

**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 erbtt 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 4738a wird neu eingefügt (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

#### **ORF-Beitrag**

##### **4738a**

**Der ORF-Beitrag nach dem [ORF-Beitrags-Gesetz 2024](#), den ein Unternehmer entrichten muss, stellt eine Betriebsausgabe dar. Bei Ein-Personen-Unternehmen (ohne Angestellte bzw. Arbeiter), für die keine Beitragspflicht nach dem ORF-Beitrags-Gesetz 2024 besteht, bei denen der ORF-Beitrag aber aufgrund der Beitragspflicht im privaten Bereich zu entrichten ist, fällt dieser unter das Abzugsverbot gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#).**

**Zur steuerlichen Behandlung der Empfangsgeräte siehe Rz 4741.**

Rz 4741 und 4743 werden geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

#### **Radio**

##### **4741**

Ist grundsätzlich der privaten Sphäre zuzurechnen, ausgenommen bei ausschließlicher betrieblicher Verwendung (Gastwirtschaft; gilt auch für Fernseher). Ein Radio im Arbeitszimmer eines Hochschulprofessors für Musik ist der Lebensführung zuzurechnen (VwGH 16.9.1992, [90/13/0291](#)), ebenso die ~~Rundfunkgebühr (und die Stereoanlage)~~ bei einem Musiklehrer (VwGH 27.5.1999, [97/15/0142](#)). Autoradios sind grundsätzlich nicht absetzbar (VwGH 2.7.1981, [81/14/0073](#)), siehe auch "Autoradio" (Rz 4713).

#### **Rundfunkgebühr**

##### **4743**

~~Typische Aufwendungen der Lebensführung (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142, betreffend Musiklehrer). Zum ORF-Beitrag siehe Rz 4738a.~~

Rz 4771 wird geändert (Judikatur):

#### **4771**

(...)

Der Höchstwert ist für alle Personen- und Kombinationskraftwagen als Bruttogrenze ausgestaltet (**VwGH 20.3.2024, Ro 2022/15/0043**).

Beim Erwerb von vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeugen ist – wie bei jedem anderen vorsteuerabzugsberechtigten Wirtschaftsgut – die Vorsteuer nicht Teil der Anschaffungskosten. Daher ist der als angemessen angesehene Höchstbetrag von 40.000 Euro auf einen Nettobetrag umzurechnen. Ertragsteuerlich abzugsfähig sind somit Anschaffungskosten iHv höchstens 33.333,33 Euro. Zur Ermittlung der Luxustangente sind die Nettowerte miteinander in Relation zu setzen (Netto-Anschaffungskosten in Relation zum Nettohöchstbetrag von 33.333,33 Euro).

*Beispiel:*

*Die AK eines vorsteuerabzugsberechtigten Pkw betragen 62.000 Euro netto. Ertragsteuerlich abzugsfähig sind 33.333,33 Euro. Steuerlich kann der Pkw auf 8 Jahre abgeschrieben werden ([§ 8 Abs. 6 EStG 1988](#)), wodurch die jährliche AfA ohne Berücksichtigung der Luxustangente 7.750 Euro betragen würde. Bei Anschaffungskosten iHv 33.333,33 Euro würde die jährliche AfA 4.166,67 Euro betragen. Die Luxustangente aus der AfA-Differenz beträgt 3.583,33 Euro, dh. 46,24%.*

Ein teurer PKW erweist sich gegenüber einem billigeren nicht nur als sicherer, sondern im Regelfall auch als repräsentativer. Auch der Umstand, dass Gewinne in Millionenhöhe erzielt werden, rechtfertigt keine höheren Anschaffungskosten (VwGH 26.7.1995, [92/15/0144](#)). Ein repräsentativer PKW (Kombi) verliert diese Eigenschaft nicht durch einen nach Erwerb erfolgten Umbau in einen "Fiskal-LKW" (VwGH 19.12.2002, [2002/15/0190](#)).

**Ein dem Erwerber eines E-Kraftfahrzeuges für die Zeit seines Erstbesitzes eingeräumtes Gratis-Strombezugsrecht ist ein vom Kraftfahrzeug getrenntes und selbstständig bewertbares Wirtschaftsgut. Für die Anwendung des [§ 1 PKW-Angemessenheitsverordnung](#) sind die Anschaffungskosten des PKW um den Wert des Gratis-Strombezugsrechtes zu kürzen (VwGH 20.3.2024, Ro 2022/15/0043).**

Rz 4844 wird geändert (Klarstellung):

#### **4844**

Bei der Beurteilung der Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben und Aufwendungen mit Auslandsbezug gilt Folgendes:

1. Unter die Regelung des [§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#) fallen nur Taten, die auf Grund der in Rz 4843 genannten Paragraphen des [StGB](#) strafbar sind.

- 2. Auch bei Auslandsbezug besteht die amtswegige Pflicht zur Sachverhaltsermittlung ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)), sodass von der Abgabenbehörde zu ermitteln ist, ob eine Zuwendung von der Nichtabzugsfähigkeit des [§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#) erfasst ist. Eine strafbare Tat kann dann angenommen werden, wenn es sich um die Geschenkannahme bzw. Bestechung ausländischer Amtsträger in hoheitlicher Funktion für pflichtwidriges Verhalten handelt. Dies sind auch Amtsträger, die im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung oder außerhalb ihres unmittelbaren Zuständigkeitsbereichs im Rahmen ihrer Funktion als Amtsträger tätig sind. Ist der deliktische Charakter einer Zahlung nicht offenkundig, dann sind amtswegige Ermittlungen zwingend geboten, wenn begründeter Verdacht auf Erfüllung des Tatbestands der Geschenkannahme bzw. Bestechung ausländischer Amtsträger besteht.**
- 3. Bei den anderen erwähnten Delikten mit Auslandsbezug sind amtswegige Ermittlungen dahingehend, ob durch die Zuwendung ein strafgesetzlicher Tatbestand verwirklicht worden ist, nur dann vorzunehmen, wenn in Österreich bereits strafgerichtliche Verfolgungshandlungen eingeleitet worden sind. Allgemein ist auf die Anzeigepflicht gemäß [§ 78 StPO](#) hinzuweisen. Demnach ist eine Behörde oder öffentliche Dienststelle zur Anzeige an Kriminalpolizei oder Staatsanwaltschaft verpflichtet, wenn ihr der Verdacht einer Straftat bekannt wird, die ihren gesetzmäßigen Wirkungsbereich betrifft.**

Rz 5037 wird geändert (Judikatur):

### **5037**

Der Anteil an einer Agrargemeinschaft gehört ertragsteuerlich bei einem Land- und Forstwirt schon allein wegen des inneren Zusammenhangs (Gebundenheit) der Beteiligung mit der Stammsitzliegenschaft zu dessen land- und forstwirtschaftlichem Betriebsvermögen (wie zB ein Genossenschaftsanteil, ungeachtet der nur für die Ermittlung des Einheitswertes des landwirtschaftlichen Betriebes geltenden Bestimmung des [§ 30 Abs. 2 Z 6 BewG 1955](#)). Die Veräußerung eines Anteiles an einer Agrargemeinschaft führt daher diesfalls zu Betriebseinnahmen im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft. Der Veräußerungserlös ist bei pauschalierten Betrieben als außerordentlicher Geschäftsvorfall gesondert anzusetzen (siehe auch Rz 4189) und unterliegt dem besonderen Steuersatz ([§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#)).

Wird der Anteil an einer Agrargemeinschaft im Privatvermögen gehalten, unterliegt die Veräußerung des Anteiles dem besonderen Steuersatz gemäß [§ 27 Abs. 3 iVm § 27a Abs. 1 EStG 1988](#).

**Zum Tausch von Anteilsrechten an einer Agrargemeinschaft gegen Grundstücke im Zuge eines Flurbereinigungsverfahrens siehe Rz 6652.**

Rz 5073 und 5119 werden geändert (Änderung [LuF-PauschVO 2015](#)):

## **5073**

Die gewerberechtliche Einstufung der Tätigkeit ist für die steuerliche Beurteilung nicht relevant.

### **Rechtslage bis zur Veranlagung 2020:**

Einnahmen aus der Vermietung von im Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelegenen Privatzimmern sind als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen. Die Vermietung von mehr als zehn Fremdenbetten ist als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, weil sie dann in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht.

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](#)).

### **Ab der Veranlagung 2021 gilt Folgendes:**

#### 1. Vermietung mit Zusatzleistungen (Frühstück, „Urlaub am Bauernhof“)

Als Zusatzleistungen kommen in Betracht:

- Angebot von Frühstück und tägliche Reinigung.
- Angebot von „Urlaub am Bauernhof“: Darunter sind aktive Leistungen zu verstehen, die dem Aufenthalt zusätzliche Attraktivität verleihen, wie zB Produktverkostung, „Mitarbeit“ der Gäste, organisierte Besichtigung des Betriebes, Demonstration der Wirtschaftsabläufe durch Vorführungen, Melkkurse, Traktorfahren, gemeinsames Brotbacken, usw. „Urlaub am Bauernhof“ kann noch nicht angenommen werden, wenn die Gäste die Arbeit am Hof nur passiv miterleben.

Für die Anwendung der Zehn-Betten-Grenze gemäß [§ 7 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015](#) sind die in den beiden Punkten genannten Arten von Zusatzleistungen gleichwertig (vgl. VwGH 28.5.2019, [Ra 2019/15/0014](#)).

Werden derartige Zusatzleistungen angeboten, gilt:

- a) Die Beherbergung von Feriengästen durch Vermietung von Zimmern und/oder Appartements (Ferienwohnungen) führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn von der Vermietung insgesamt nicht mehr als zehn Betten erfasst werden. Für die Zehn-Betten-Grenze sind Zimmer und Appartements einheitlich zu betrachten. Die **455.000 Euro-Grenze** gemäß [§ 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015](#) ist nicht relevant.

*Beispiel:*

*Im Rahmen von „Urlaub am Bauernhof“ werden 3 Doppelzimmer und 1 Appartement mit 4 Betten (insgesamt 10 Betten) mit Frühstück vermietet.*

*Die Beherbergung führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.*

(...)

Bei einer Kombination von Zimmer- und Appartementvermietung mit Zusatzleistungen und insgesamt mehr als zehn Betten ist wie folgt vorzugehen:

- Bis zu zehn Betten in Zimmern:

Zimmer und Appartements sind zusammen zu beurteilen. Es ist die Unterordnungsprüfung gemäß [§ 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015](#) (455.000 €-Grenze) vorzunehmen. Dabei ist die einheitliche Zimmer- und Appartementvermietung im Ausmaß von mehr als zehn Betten nicht von der Ausnahme des letzten Satzes erfasst, und daher bei Vorliegen weiterer Nebenerwerbe mit zu berücksichtigen. Wird diese Grenze nicht überschritten, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Bei einer Überschreitung der 455.000 €-Grenze ist eine Unterordnungsprüfung entsprechend der 25%-Grenze vorzunehmen (Rz 4203 iVm 4208a f). Ist danach keine Unterordnung gegeben, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Ansonsten liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.

- Mehr als zehn Betten in Zimmern:

Die Zimmervermietung ist ein Gewerbebetrieb (Umkehrschluss aus [§ 7 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015](#)). Dementsprechend ist die Unterordnungsprüfung (455.000 €-Grenze und ggf. 25%-Grenze) nur auf die verbleibende Appartementvermietung zu beziehen. Für die Einnahmen aus Appartementvermietung ist daher die 455.000 €-Grenze relevant. Bei einer Überschreitung der 455.000 €-Grenze ist wieder die Unterordnungsprüfung gemäß Rz 4203 vorzunehmen.

*Beispiel 1:*

*Es werden 4 Doppelzimmer und 2 Appartements mit jeweils 4 Betten (insgesamt 16 Betten) vermietet. Sowohl bei den Appartements als auch bei den Zimmern wird ein Frühstück verabreicht. Die Einnahmen aus der Zimmervermietung betragen 30.000 Euro, die Einnahmen aus der Appartementvermietung betragen 35.000 Euro. Die Einnahmen des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs betragen 100.000 Euro. Es liegen keine anderen Nebentätigkeiten vor.*

*Da weniger als zehn Betten in Zimmern vermietet werden, sind Zimmer und Appartements zusammen zu beurteilen. Die Einnahmen aus der Zimmer- und Appartementvermietung betragen 65.000 Euro und liegen somit über der 455.000 Euro-Grenze. Es ist daher eine Unterordnungsprüfung vorzunehmen: 65.000 Euro sind mehr als 25% von 165.000 Euro. Es liegen daher bei den Vermietungen insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.*

*Beispiel 2:*

*Es werden 6 Doppelzimmer und 2 Appartements mit jeweils 4 Betten (insgesamt 20 Betten) vermietet. Sowohl bei den Appartements als auch bei den Zimmern wird ein Frühstück verabreicht. Die Einnahmen aus der Zimmervermietung betragen 30.000 Euro, die Einnahmen aus der Appartementvermietung betragen 35.000 Euro. Die Einnahmen des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs betragen 100.000 Euro. Es liegen keine anderen Nebentätigkeiten vor.*

*Die Einkünfte aus der Zimmervermietung stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Für die Einkünfte aus der Appartementvermietung ist die Unterordnung zu prüfen. Da die 455.000 Euro-Grenze nicht überschritten wird, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.*

(...)

## 5119

Fischhandel fällt nicht unter [§ 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#). Verkauft der Land- und Forstwirt (der Fischer) auch zugekaufte Fische, so liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch vor, wenn der Einkaufswert des Zukaufes nicht mehr als 25% des Umsatzes aus dem Fischereibetrieb (= ein landwirtschaftlicher Hauptbetrieb) beträgt. Werden die Fische geräuchert, getrocknet oder gebeizt, liegt in dieser Bearbeitung ein Nebenbetrieb (des Hauptbetriebes Fischerei) vor. Wird die Grenze des Zukaufes oder die Umsatzgrenze von **455.000 Euro (2023 bis 2024: 45.000 bis 2022: 40.000 Euro, bis 2019: 33.000 Euro)** überschritten, wird die Fischerei zum Gewerbebetrieb (siehe Rz 5045 ff).

Rz 5173 wird geändert (Verweisanpassungen):

## 5173

Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten sind in folgenden Fällen in der Veranlagung zu erfassen:

1. Veranlagungen bis 2017:

Die Einkünfte sind entsprechend den Rz 5174 bis Rz 5175c zu erfassen. Für Fälle, die von [§ 107 EStG 1988](#) erfasst sind (Einkünfte von Infrastrukturbetreibern, siehe dazu Rz 8207ee), besteht eine Ausnahme in Fällen, in denen [§ 124b Z 334 EStG 1988](#) anzuwenden ist. Das sind zum 14.8.2018 nicht rechtskräftig veranlagte Fälle, in denen - wie bei der Veranlagung 2018 - bereits [§ 107 Abs. 11 EStG 1988](#) anzuwenden ist (siehe dazu Rz 8207vs).

2. Veranlagung 2018:

- Einkünfte, die von [§ 107 EStG 1988](#) erfasst sind (Einkünfte von Infrastrukturbetreibern, siehe dazu Rz 8207ee): Die Bemessungsgrundlage ist ([§ 124b Z 334 EStG 1988](#) iVm [§ 107 Abs. 11 EStG 1988](#)):

- 33% des (Netto)Auszahlungsbetrages als pauschale Bemessungsgrundlage (siehe dazu Punkt 3 lit. a). Die Rz 5174 bis Rz 5175c sind nicht anzuwenden.
  - Die vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten nachzuweisende Bemessungsgrundlage. Rz 5174, Rz 5175b und Rz 5175c sind anzuwenden. Die Pauschalsätze der Rz 5175a sind nicht anzuwenden. Anhang VI ist zu beachten.
- b) Einkünfte, die von [§ 107 EStG 1988](#) nicht erfasst sind (zB Einkünfte von Auszahlern, die keine Infrastrukturbetreiber sind, siehe dazu Rz 8207~~ed~~): Die Einkünfte sind entsprechend den Rz 5174 bis Rz 5175c zu erfassen.
3. Veranlagungen ab 2019:
- a) Einkünfte, die von [§ 107 EStG 1988](#) erfasst sind (Einkünfte von Infrastrukturbetreibern, siehe dazu Rz 8207~~ee~~): Die Einkommensteuer ist mit der Abzugsteuer gemäß § 107 EStG 1988 abgegolten. In die Veranlagung sind derartige Einkünfte nur mehr aufzunehmen, wenn die Regelbesteuerung beantragt wird (siehe Rz 8207~~sp~~). In diesem Fall ist Bemessungsgrundlage:
- 33% des (Netto)Auszahlungsbetrages als pauschale Bemessungsgrundlage. Rz 5174 bis Rz 5175c sind nicht anzuwenden.
  - Die vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten nachzuweisende Bemessungsgrundlage. Rz 5174, Rz 5175b und Rz 5175c sind anzuwenden. Die Pauschalsätze der Rz 5175a sind nicht anzuwenden. Anhang VI ist zu beachten.
- b) Einkünfte, die von [§ 107 EStG 1988](#) nicht erfasst sind (zB Einkünfte von Auszahlern, die keine Infrastrukturbetreiber sind, siehe dazu Rz 8207~~ed~~): Die Einkünfte sind entsprechend den Rz 5174 bis Rz 5175c zu erfassen.

Rz 5191 und 5192 werden geändert (Klarstellung):

## **5191**

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

1. Tierhaltungsbetriebe, welche die mit Modulen versehene Fläche nachhaltig und erwerbsorientiert (keine Hobbynutzung, zB als Geflügelweide) zur Urproduktion beweiden:
  - Eine nachhaltige und erwerbsorientierte Beweidung liegt bei Geflügel jedenfalls vor, wenn mindestens 1.650 Stk. Junghennen bzw. Jungmasthühner, mindestens 660 Stk. Legehennen bzw. Mastputzen, mindestens 1.460 Stk. Mastenten oder mindestens 100 Weidegänse je Hektar Photovoltaikfläche (umzäunte Fläche) auf dieser gehalten werden.

- Bei Haltung anderer Tiere wird man in der Regel (insbesondere bei Schafhaltung) nicht von jenen Reinerträgen aus der Urproduktion und Be- und/oder Verarbeitung ausgehen können, um den landwirtschaftlichen (Haupt-)Zweck zu begründen.
2. Flächen mit Sonderkulturen (zB Weinbau, Obstbau, Beerensträucher), bei denen die Module zB als Überdachung oder als Ersatz für Hagelnetze dienen.
  3. Flächen mit unterfahrbaren Modulen, die so hoch (mind. 4,5 m Höhe, **Unterkante, bei nachgeführten, dh. dem Sonnenstand folgenden Systemen die Horizontalstellung**) montiert sind, dass die gesamte darunterliegende Fläche weiterhin für in der Landwirtschaft verwendete Fahrzeuge gefahrlos benützbar und auf diese Weise für land- und forstwirtschaftliche Zwecke nutzbar ist.
  4. Flächen, wo die Module in einer Höhe von mehr als 2 m (Unterkante, bei nachgeführten-, ~~dh. dem Sonnenstand folgenden,~~ Systemen die Horizontalstellung) montiert oder vertikal (wie ein Zaun) angebracht sind und der Bereich zwischen den Modulreihen traktorbefahrbar ist (normale landwirtschaftliche Standardtechnik, Mindestbreite 6 m lichte Weite, dh. Weite zwischen den Modulflächen, nicht zwischen den Aufständerungen; bei nachgeführten Systemen ist die max. Durchfahrtslichte bei Bewirtschaftung heranzuziehen). Die lichte Weite bei Horizontalstellung darf auch bei nachgeführten Systemen 4 m nicht unterschreiten.

## 5192

Sind die Module – abgesehen von den in Rz 5191 erfassten Fällen – in einer Höhe von höchstens 2 m (**Unterkante**) montiert oder beträgt der Abstand weniger als 6 m lichte Weite (bei nachgeführten, **dh. dem Sonnenstand folgenden Systemen** die max. Durchfahrtslichte bei Bewirtschaftung), sind die Grundstücke nur dann land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen, wenn die Modulfläche 25% der Fläche der Gesamtanlage (das ist die Modulfläche zuzüglich der Zwischenräume und einer geringfügigen „Umrandung“) nicht übersteigt. **Bei Modulen mit fixer Neigung ist hinsichtlich der Modulfläche auf die projizierende Fläche (dh. die durch die schräg gestellten Module abgedeckte Grundstücksfläche) abzustellen.** Bei nachgeführten (dem Sonnenstand folgenden) Anlagen ist auf die horizontale Stellung abzustellen. **Bei Umzäunung ist die Fläche bis zum Zaun in die Fläche der Gesamtanlage miteinzubeziehen. Liegt keine Umzäunung vor, gilt der Fahrbereich für einen Traktor zur Ausführung von Pflegearbeiten als geringfügige Umrandung.**

Rz 5254c wird geändert (Aktualisierung und Klarstellung):

#### 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** 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 5254d wird geändert (Klarstellung):

#### 5254d

Stipendien **zur Förderung von Wissenschaft und Forschung im Inland**, die in den Anwendungsbereich des [§ 22 Z 1 lit. a EStG 1988](#) fallen, sind gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. f EStG 1988](#) steuerfrei, wenn für den Stipendienbezieher keine Erklärungspflicht gemäß [§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) besteht. Diese Befreiung ist nicht anwendbar, wenn das Stipendium im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausbezahlt wird. Das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist nach [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) zu beurteilen.

**Stellt ein künstlerisches Stipendium nach § 22 Z 1 lit. a EStG 1988 einen steuerpflichtigen Einkommensersatz dar, ist die Befreiung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. f EStG 1988 darauf nicht anwendbar, weil diese Befreiung nur Bezüge und Beihilfen zur Förderung von Wissenschaft und Forschung im Inland erfasst. Derartige Stipendien können aber nach § 3 Abs. 1 Z 5 iVm Abs. 3 Kunstförderungsgesetz, BGBl. Nr. 146/1988, steuerfrei sein (siehe Rz 101b, Abschnitt 3.2.3, Rz 4871).**

Rz 5417 wird geändert (Klarstellung):

#### 5417

- (...)
- Diebstahl, kein Gewerbebetrieb, **da weil** dieser für sich alleine, ohne dass die betreffende Beute weiterverkauft wird, keine Teilnahme am Güter- und Leistungsaustausch begründet. **Siehe auch Handel mit Diebesgut und Hehlerei.**
- (...)
- Fleischbeschauer, **seit 1994** Funktionseinkünfte gemäß [§ 29 Z 4 EStG 1988](#) (**siehe Rz 6617, Anhang II**).

- (...)
- Privatgeschäftsvermittler mit jährlichen Umsätzen von 900 Euro (~~bis 2001: 12.000~~ S) oder mehr, siehe Rz 178 und 6611.
- (...)
- ~~Schiedsrichter~~
- ~~Sportschiedsrichter: gewerblich, siehe auch VereinsR 2001, Abschnitt 7 und LStR 2002 Rz 1004,~~
- Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren sind freiberuflich tätig. Bei Schiedsrichtern nach der [EU-Schiedskonvention](#) liegen Funktionsgebühren gemäß [§ 29 Z 4 EStG 1988](#) vor (siehe Anhang II).
- (...)
- Sportler, siehe Amateur- und Berufssportler und LStR 2002 Rz 1005.
- ~~Sportschiedsrichter: gewerblich, siehe auch VereinsR 2001 Abschnitt 7 und LStR 2002 Rz 1004.~~
- Sporttrainer, siehe LStR 2002 Rz 1011.
- (...)

Rz 5717c wird geändert (Klarstellung):

### **5717c**

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

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

Rz 5719 wird geändert (AbgÄG 2024):

## 5719

Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder V UmgrStG (verunglückter Zusammenschluss oder verunglückte Realteilung), ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem [UmgrStG](#) maßgeblichen Stichtag zu beziehen.

Im Falle einer nicht unter das UmgrStG fallenden Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung von Gesellschafterrechten an einer Personengesellschaft (verunglückter Zusammenschluss) ist dabei hinsichtlich der Rechtsfolgen zu unterscheiden (**siehe auch Rz 5926h**):

- Bei Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen mit einem Stichtag vor dem 1.7.2023 kommt es zu einer Realisierung sämtlicher stiller Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes im übertragenen Vermögen ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2023; „Vollrealisierung“).
- Bei Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen mit einem Stichtag nach dem 30.6.2023 kommt es hingegen nur zu einer anteiligen Realisierung stiller Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes im übertragenen Vermögen. Aufgrund von [§ 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988](#) idF AbgÄG 2023 ist [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden, wobei die bisherigen Buchwerte fortzuführen sind, soweit das Vermögen dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen ist. Folglich hat – den Grundsätzen des § 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 entsprechend – bei verunglückten Zusammenschlüssen eine getrennte Betrachtung hinsichtlich Fremd- und Eigenquote zu erfolgen.
  - Eine Realisierung stiller Reserven erfolgt nur insoweit, als das Vermögen dem Übertragenden nachfolgend anteilig nicht mehr zuzurechnen ist („Fremdquote“).
  - Soweit das Vermögen dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen ist („Eigenquote“), kommt es zur Buchwertfortführung; dh. es liegt keine Entnahme ([§ 6 Z 4 EStG 1988](#)) und keine Einlage ([§ 6 Z 5 EStG 1988](#)) vor, sodass eine Entnahmebesteuerung hinsichtlich der Eigenquote unterbleibt. Auch in diesem Fall ist in Bezug auf die Eigenquote – wie in [§ 32 Abs. 3 Z 1 letzter Satz EStG 1988](#) angeordnet – durch den Steuerpflichtigen eine Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen (siehe dazu Rz 5926c).

**Im Falle einer nicht unter das [UmgrStG](#) fallenden Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen die Aufgabe von Gesellschafterrechten an einer Personengesellschaft (verunglückte Realteilung) ist dabei hinsichtlich der Rechtsfolgen zu unterscheiden (siehe auch Rz 5926i):**

- Bei Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen mit einem Stichtag vor dem 1.7.2024 kommt es zu einer Realisierung sämtlicher stiller Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes im übertragenen Vermögen ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2024; „Vollrealisierung“).
- Bei Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen mit einem Stichtag nach dem 30.6.2024 kommt es hingegen nur zu einer anteiligen Realisierung stiller Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes im übertragenen Vermögen. Aufgrund von [§ 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988](#) idF AbgÄG 2024 ist [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden, wobei die bisherigen Buchwerte fortzuführen sind, soweit das Vermögen dem Übernehmenden vor wie nach der Übertragung zuzurechnen ist. Folglich hat – den Grundsätzen des § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 entsprechend – bei verunglückten Realteilungen eine getrennte Betrachtung hinsichtlich Fremd- und Eigenquote zu erfolgen.
  - Insoweit das Vermögen den übrigen Gesellschaftern infolge der Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist ([§ 24 Abs. 7 iVm § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#)), liegt eine Veräußerung vor. Aufgrund der sinngemäßen Anwendung von § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ist der hinsichtlich der „Fremdquote“ realisierte Gewinn jeweils nur von den übrigen Gesellschaftern zu versteuern.
  - Im Ausmaß der „Eigenquote“, soweit also die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Übernehmenden vor wie nach der Übertragung weiterhin steuerlich zuzurechnen sind, sind jeweils die Buchwerte fortzuführen ([§ 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988](#)).

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

Rz 5926 wird geändert (AbgÄG 2024):

## **19.2.6 Vermögensübertragungen und ihre Folgen**

### **19.2.6.1 Allgemeines**

#### **5926**

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

Werden Wirtschaftsgüter eines inländischen Betriebes in einen anderen inländischen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt, liegt eine Entnahme mit einer darauf folgenden Einlage vor (VwGH 17.12.1980, [2429/77](#)). Der Einlagewert entspricht dabei dem Entnahmewert. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme mit den seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die laufende AfA deckt. Wird Grund und Boden nach dem 31.3.2012 entnommen, erfolgt die Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) grundsätzlich zum Buchwert, dh. steuerneutral. Nach dem 30.6.2023 erfolgt auch die Entnahme von Betriebsgebäuden gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2023 grundsätzlich zum Buchwert (siehe dazu Rz 2635).

**Für Vermögensübertragungen zwischen Personengesellschaften und Gesellschaftern ist zu beachten:**

- Für die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens oder des Sonderbetriebsvermögens in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft („**Einlage**“) besteht seit dem AbgÄG 2023 mit [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) eine eigene ausdrückliche Rechtsgrundlage (siehe dazu Rz 5926a ff sowie Rz 6913).
- Für den umgekehrten Vorgang der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in das Privatvermögen oder das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters („**Entnahme**“) sieht [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) seit dem AbgÄG 2024 eine spiegelbildliche Regelung für Übertragungen nach dem 30.6.2024 vor (siehe dazu Rz 5926d ff).
- Für Vermögensübertragungen von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb oder in einen Betrieb, wenn die Beteiligung an der Personengesellschaft im Betriebsvermögen dieses Betriebes gehalten wird, sieht [§ 32 Abs. 3 Schlussteil EStG 1988](#) die sinngemäße Anwendung von [§ 32 Abs. 3 Z 1 und Z 2 EStG 1988](#) für Übertragungen nach dem 30.6.2024 vor (siehe dazu Rz 5928 ff).

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

Vor Rz 5926a werden die Überschriften 19.2.6.2 und 19.2.6.2.1 neu eingefügt (AbgÄG 2024):

## **19.2.6.2 Überführung von Wirtschaftsgütern in die Personengesellschaft („Einlage“)**

### **19.2.6.2.1 Allgemeines**

Rz 5926a wird geändert (AbgÄG 2024):

#### **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.

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.

Die Nummerierung der Überschriften vor Rz 5926b und 5926c sowie die Rz 5926b und 5926c werden geändert (AbgÄG 2024):

#### **19.2.6.2.2 Fremdquote**

##### **5926b**

Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter des Privat- oder Sonderbetriebsvermögens dem Steuerpflichtigen nach der Übertragung gemäß [§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#) anteilig nicht mehr zuzurechnen sind („Fremdquote“), liegt eine Veräußerung vor ([§ 32 Abs. 3 Z 1 erster Satz EStG 1988](#)). (...)

#### **19.2.6.2.3 Eigenquote**

##### **5926c**

(...); dh. es kommt insoweit nicht zur Realisierung von stillen Reserven ([§ 32 Abs. 3 Z 1 zweiter Satz EStG 1988](#)).

Gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 1 letzter Satz EStG 1988](#) haben die an der Übertragung beteiligten Steuerpflichtigen für die weitere Einkünfteermittlung Vorsorge zu treffen, dass es im Hinblick auf die in der Eigenquote enthaltenen stillen Reserven zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. (...)

Nach Rz 5926c werden die Überschriften 19.2.6.3 sowie 19.2.6.3.1 bis 19.2.6.3.3 und die Rz 5926d bis 5926f neu eingefügt. Die bisherigen Inhalte der Rz 5926d werden in die neuen Rz 5926g und 5926h überführt (AbgÄG 2024):

#### **19.2.6.3 Überführung von Wirtschaftsgütern aus der Personengesellschaft („Entnahme“)**

##### **19.2.6.3.1 Allgemeines**

##### **5926d**

[§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) regelt die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters und ist erstmalig für Übertragungen nach dem 30.6.2024 anwendbar.

Spiegelbildlich zu [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) umfasst der Anwendungsbereich des [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) die Überführung von Wirtschaftsgütern aus Personengesellschaften (somit aus Mitunternehmerschaften und aus vermögensverwaltenden Personengesellschaften) und erstreckt sich sowohl auf Überführungen in das Privat- als auch in das Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen.

Auch [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) kommt – wie Z 1 – ungeachtet der rechtlichen Grundlage des Übertragungsvorgangs zur Anwendung. Die Regelung umfasst daher (fremdübliche) Veräußerungen eines Wirtschaftsgutes durch die Personengesellschaft an den Gesellschafter aufgrund eines Kaufvertrages, schlichte Entnahmen, die lediglich das variable Kapitalkonto vermindern (insbesondere im Rahmen einer „Gewinnentnahme“) sowie Übertragungsvorgänge, die gegen Aufgabe von Gesellschafterrechten (Gesellschaftsanteilen) erfolgen (siehe dazu Rz 5927c).

Für Zwecke der ertragsteuerlich gespaltenen Behandlung des Entnahmeverganges ist gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) hinsichtlich

- der Beteiligungsquoten der übrigen Gesellschafter („Fremdquote“; siehe Rz 5926e) und
- der Beteiligungsquote des übernehmenden Steuerpflichtigen („Eigenquote“; siehe Rz 5926f)

zu unterscheiden.

Werden mehrere Wirtschaftsgüter von mehreren Steuerpflichtigen aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft jeweils in deren Privatvermögen oder deren Sonderbetriebsvermögen übertragen, ist [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) jeweils gesondert für jeden Übertragungsvorgang anzuwenden.

#### 19.2.6.3.2 Fremdquote

##### **5926e**

Insoweit die Wirtschaftsgüter nach der Übertragung durch den Steuerpflichtigen den anderen Gesellschaftern der Personengesellschaft nicht mehr zuzurechnen sind („Fremdquote“), liegt eine Veräußerung vor. Der anlässlich der Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft hinsichtlich der Fremdquote entstehende Veräußerungsgewinn ist gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988](#) somit ausschließlich bei den übrigen Gesellschaftern zu erfassen. Damit wird sichergestellt, dass der anlässlich der Übertragung auf Ebene der Personengesellschaft realisierte Veräußerungsgewinn hinsichtlich der Fremdquote ausschließlich von den übrigen Gesellschaftern (entsprechend ihrer Beteiligungsquote), nicht aber vom „entnehmenden“ Steuerpflichtigen (dazu Rz 5926f) versteuert wird. Bei dem die Wirtschaftsgüter übernehmenden Steuerpflichtigen liegt hinsichtlich der Fremdquote eine Anschaffung vor.

Kein (anteiliger) Veräußerungsvorgang liegt vor, wenn der entnehmende Steuerpflichtige bereits vor der Überführung in sein Privat- oder Sonderbetriebsvermögen zu 100% an der Personengesellschaft substanzbeteiligt ist und folglich keine „übrigen Gesellschafter“ und somit auch keine „Fremdquote“ vorliegen.

### **19.2.6.3.3 Eigenquote**

**5926f**

**Insoweit die Wirtschaftsgüter dem entnehmenden Steuerpflichtigen vor wie nach der Übertragung zuzurechnen sind („Eigenquote“), liegt**

- eine Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) (Übertragung von Betriebsvermögen aus einer Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen) oder
- ein steuerneutraler Vorgang (Übertragung aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen)

vor.

**Erfolgt die Entnahme des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen zum Teilwert, ist der dabei entstehende Entnahmegewinn ausschließlich bei jenem Gesellschafter zu erfassen, dem das Wirtschaftsgut auch nach der Übertragung zuzurechnen ist („Eigenquote“), also beim entnehmenden Steuerpflichtigen. Erfolgt die Entnahme des Wirtschaftsgutes hingegen zum Buchwert (zB Grundstück) bzw. liegt ein steuerneutraler Übertragungsvorgang vor, gehen die stillen Reserven hinsichtlich der „Eigenquote“ im Wege der anteiligen Buchwertfortführung auf den entnehmenden Gesellschafter über und sind bei diesem weiterhin im außerbetrieblichen Bereich steuerhängig.**

**Handelt es sich beim übertragenen Wirtschaftsgut um ein im Gesellschaftsvermögen befindliches Grundstück des Altvermögens ([§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. a iVm § 30 Abs. 4 EStG 1988](#)), ändert die Überführung hinsichtlich der auf die „Eigenquote“ bezogenen Altvermögenseigenschaft nichts; das Grundstück stellt insoweit auch nach der Übertragung weiterhin Altvermögen dar (siehe dazu Rz 5927c Beispiel 1).**

Nach der Überschrift 19.2.6.4 werden die Unterüberschriften 19.2.6.4.1 bis 19.2.6.4.3 sowie die Rz 5926g bis 5926i neu eingefügt, wobei die Inhalte der bisherigen Rz 5926d in Rz 5926g und 5926h überführt werden (AbgÄG 2024):

### **19.2.6.4 Übertragungen außerhalb und innerhalb des [UmgrStG](#)**

#### **19.2.6.4.1 Allgemeines**

**5926g**

**Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder Art. V des Umgründungssteuergesetzes und kann daher eine Buchwertfortführung nach dem [UmgrStG](#) nicht erfolgen, sind [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) und die diesbezüglichen Regelungen zur Ermittlung eines**

**Veräußerungsgewinnes zu beachten: Der Veräußerungsgewinn ist in zeitlicher Hinsicht auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Stichtag zu beziehen. Dabei ist jedoch § 32 Abs. 3 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden, weshalb ein Veräußerungsgewinn nur anteilig – hinsichtlich der „Fremdquote“ – vorliegt. Die bisherigen Buchwerte sind insoweit fortzuführen (§ 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988), als das Vermögen**

- dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen ist (Art. IV UmgrStG; „Eigenquote“) oder
- dem Übernehmenden bereits bisher zuzurechnen war (Art. V UmgrStG; „Eigenquote“).

**Beim Falle von nicht unter das UmgrStG fallenden Übertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen gegen Gewährung („verunglückter Zusammenschluss“) bzw. als Ausgleich für die Aufgabe („verunglückte Realteilung“) von Gesellschafterrechten an einer Personengesellschaft („verunglückter Zusammenschluss“) kommt daher die getrennte Betrachtungsweise hinsichtlich Fremd- und Eigenquote gemäß § 24 Abs. 7 letzter Satz iVm § 32 Abs. 3 Z 1 und Z 2 EStG 1988 ebenfalls sinngemäß zur Anwendung. Zu einer Realisierung kommt es in beiden Konstellationen lediglich hinsichtlich der „Fremdquote“. Siehe dazu näher Rz 5718 f.**

Dasselbe gilt, wenn die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen unter Art. IV und Art. V UmgrStG fällt, jedoch keine Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen nach Maßgabe der Regelungen im UmgrStG getroffen wird.

#### **19.2.6.4.2 „Verunglückter“ Zusammenschluss**

**5926h**

**Für Übertragungen mit einem Stichtag nach dem 30.6.2023 gilt:**

Werden dem übertragenden Steuerpflichtigen für die Übertragung von **Einzelwirtschaftsgütern begünstigtem Vermögen außerhalb des UmgrStG** neue oder weitere Gesellschafterrechte (Gesellschaftsanteile) gewährt, kommt hinsichtlich der „Fremdquote“, also insoweit, als das Wirtschaftsgut **bzw. das Vermögen** künftig den anderen Gesellschaftern steuerlich zuzurechnen ist, § 6 Z 14 iVm EStG 1988 zur Anwendung. Die Anwendung des allgemeinen Tauschgrundsatzes führt beim übertragenden Steuerpflichtigen folglich aufgrund von **§ 24 Abs. 7 letzter Satz iVm § 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988** ebenso zu einer Veräußerung (hinsichtlich der „Fremdquote“).

Auch im Falle eines unter Art. IV UmgrStG fallenden Zusammenschlusses kommt es, soweit gemäß **§ 24 Abs. 2 UmgrStG** im Rahmen des Zusammenschlusses nicht gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen vorgesorgt wurde (Zusammenschluss ohne ausreichende Vorsorge), gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG iVm **§ 24 Abs. 7 letzter Satz iVm § 32**

Abs. 3 Z 1 EStG 1988 ebenfalls nur hinsichtlich der „Fremdquote“ des übertragenen (nach § 23 Abs. 2 UmgrStG begünstigten) Vermögens zu einer Realisierung stiller Reserven („Teilrealisierung“).

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

#### **19.2.6.4.3 „Verunglückte“ Realteilung**

5926i

Für Übertragungen mit einem Stichtag nach dem 30.6.2024 gilt:

Werden anlässlich der Übertragung von begünstigtem Vermögen vom Steuerpflichtigen Gesellschafterrechte (Gesellschaftsanteile) zum Ausgleich aufgegeben und ist Art. V UmgrStG nicht anwendbar, kommt es im Rahmen der Tauschbesteuerung nur zu einem Veräußerungsgewinn in Höhe der „Fremdquote“, also nur insoweit, als das Vermögen den übrigen Gesellschaftern infolge der Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist (§ 24 Abs. 7 iVm § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988). Aufgrund der sinngemäßen Anwendung von § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ist der hinsichtlich der „Fremdquote“ realisierte Gewinn jeweils nur von den übrigen Gesellschaftern zu versteuern. Im Ausmaß der „Eigenquote“, soweit also die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Übernehmenden vor wie nach der Übertragung weiterhin steuerlich zuzurechnen sind, sind jeweils die Buchwerte fortzuführen (§ 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988).

Wird ein (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen, verbleibt jedoch bei der übertragenden Personengesellschaft kein begünstigtes Vermögen zurück, ist im Hinblick auf die bei dieser Personengesellschaft zurückbleibenden Einzelwirtschaftsgüter § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 anzuwenden (Tauschbesteuerung oder Realisierung hinsichtlich der „Fremdquote“; Entnahme hinsichtlich der „Eigenquote“). Da auch hinsichtlich des übertragenen begünstigten Vermögens keine Realteilung iSd Art. V UmgrStG vorliegt (§ 27 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG), ist § 24 Abs. 7 EStG 1988 anzuwenden.

Auch im Falle einer unter Art. V UmgrStG fallenden Realteilung kommt es, soweit gemäß § 29 Abs. 1 Z 2 bzw. Z 2a UmgrStG im Rahmen der Realteilung nicht gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen vorgesorgt wurde (Realteilung ohne ausreichende Vorsorge), gemäß § 29 Abs. 1 Z 2 bzw. Z 2a iVm § 24 Abs. 2 letzter Satz UmgrStG iVm § 24 Abs. 7 letzter Satz iVm § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ebenfalls nur hinsichtlich der „Fremdquote“ des übertragenen (nach § 27 Abs. 2 UmgrStG begünstigten) Vermögens zu einer Realisierung stiller Reserven („Teilrealisierung“). Hinsichtlich der „Eigenquote“ kommt es hingegen zur Buchwertfortführung.

Die Rz 5927 bis 5927b werden geändert und Rz 5927c wird neu eingefügt (AbgÄG 2024):

#### **19.2.6.5 „Entgeltliche“ Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter**

##### **19.2.6.5.1 „Entgeltliche“ Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen und umgekehrt**

###### **5927**

Veräußert der Gesellschafter ein zu seinem Privatvermögen gehöriges Wirtschaftsgut fremdüblich an die Mitunternehmerschaft, ist dieser Vorgang gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) in einen Einlage- und einen **VeräußerungsAnschaffungsvorgang** aufzuspalten.

Hinsichtlich des nach dem Beteiligungsverhältnis auch nach der Übertragung noch auf ihn selbst entfallenden Teils dieses Wirtschaftsgutes („Eigenquote“) liegt keine **VeräußerungAnschaffung**, sondern eine Einlage gemäß [§ 6 Z 5 EStG 1988](#) vor. Eine **Veräußerung** liegt nur hinsichtlich des nach dem Beteiligungsverhältnis nach der Übertragung nicht mehr auf ihn selbst entfallenden Teils vor („Fremdquote“). Hinsichtlich der auf die Eigenquote entfallenden stillen Reserven ist vom übertragenden Steuerpflichtigen Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen, soweit diese ansonsten auf die anderen Gesellschafter entfallen würden. Eine Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerbelastungen ist nicht zu treffen, wenn die Einlage zum Teilwert erfolgt.

~~Dementsprechend liegt bei fremdüblicher Veräußerung von Gesellschaftsvermögen in das Privatvermögen des Gesellschafters hinsichtlich des nach dem Beteiligungsverhältnis auf ihn selbst entfallenden Teils dieses Wirtschaftsgutes eine Entnahme gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 vor, und im Übrigen eine Veräußerung bzw. Anschaffung. Erfolgt die Entnahme zum Buchwert, ist diese daher steuerneutral.~~

###### **5927a**

In einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten ist gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) auch die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (zB Grundstück) in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschafterrechten (siehe auch Rz 5926d~~g~~ und 5926h). (...)

###### **5927b**

In einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten ist die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (zB Grundstück) in das Gesellschaftsvermögen auch dann, wenn bei einer Einlage lediglich das variable Kapitalkonto berührt wird und somit keine Gewährung von Gesellschafterrechten erfolgt. Auch in diesem Fall liegt im Ausmaß der Quote der anderen Gesellschafter eine Veräußerung, im Ausmaß der Quote des Übertragenden eine Einlage vor ([§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) siehe dazu Rz 5927).

(...)

## 5927c

Spiegelbildlich zu [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) (Rz 5927 ff) liegt in den umgekehrten Fällen einer

- fremdüblichen Veräußerung von Gesellschaftsvermögen durch die Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen des Gesellschafters (siehe Beispiel 1);
- Übertragung von Gesellschaftsvermögen in das Privatvermögen des Gesellschafters gegen Aufgabe von Gesellschafterrechten (siehe Rz 5964a Beispiel 2);
- Übertragung von Gesellschaftsvermögen in das Privatvermögen des Gesellschafters gegen Absenkung des variablen Kapitalkontos („schlichte Entnahme“; siehe Beispiel 2)

hinsichtlich des nach dem Beteiligungsverhältnis weiterhin auf den entnehmenden Steuerpflichtigen entfallenden Teils dieses Wirtschaftsgutes („Eigenquote“) eine Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) vor und im Übrigen – soweit die Wirtschaftsgüter den anderen Gesellschaftern nachfolgend nicht mehr zuzurechnen sind – eine Veräußerung bzw. Anschaffung („Fremdquote“). Der anteilige entstehende Veräußerungsgewinn ist von den anderen Gesellschaftern zu versteuern. Erfolgt die Entnahme zum Buchwert, ist diese daher steuerneutral. Erfolgt die Entnahme zum Teilwert, ist der Entnahmegewinn nur durch den übernehmenden Steuerpflichtigen zu versteuern.

### *Beispiel 1:*

An der YZ-OG (Mitunternehmerschaft) sind der Gesellschafter Y und der Gesellschafter Z zu je 50% beteiligt. Im Gesellschaftsvermögen der OG befindet sich ein im Jahr 2000 erworbenes unbebautes Grundstück (Anschaffungskosten 40.000), das zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war („Altvermögen“). Die OG verkauft das unbebaute Grundstück mit Kaufvertrag vom 20.9.2024 an den Gesellschafter Z um 110.000. Der Gesellschafter Z veräußert im Jahr 2025 sodann das unbebaute Grundstück aus seinem Privatvermögen um 140.000.

### *Überführung (Verkauf) durch OG an Z:*

Die Veräußerung des Grundstücks an Z unterliegt [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#), woraus sich folgende Rechtsfolgen ergeben:

- Nach der Übertragung ist das Grundstück dem Z zu 100% zuzurechnen. Insoweit das Grundstück dem übernehmenden Z vor wie nach der Übertragung zuzurechnen ist („Eigenquote“; 1/2), liegt eine Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) zum Buchwert vor. Die Altvermögenswertschwankung bleibt für diesen Anteil unverändert aufrecht.
- Insoweit das Grundstück dem Gesellschafter Y nicht mehr zuzurechnen ist („Fremdquote“; 1/2), liegt eine Veräußerung vor. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung beim Gesellschafter Y können gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988](#) nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden (anteiliger Veräußerungserlös 55.000 – 86% pauschale Anschaffungskosten = 7.700).

### **Veräußerung aus dem Privatvermögen des Z:**

*Die Veräußerung durch Z führt bei diesem zu Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung ([§ 30 EStG 1988](#)). Die Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung können betreffend den Hälftenanteil der „Eigenquote“ nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) (anteiliger Veräußerungserlös 70.000 - 86% pauschale Anschaffungskosten = 9.800) ermittelt werden. Bei Ermittlung der Einkünfte betreffend des Hälftenanteils der „Fremdquote“ kommt [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) zur Anwendung (anteiliger Veräußerungserlös 70.000 - tatsächliche Anschaffungskosten 55.000 = 15.000).*

### **Beispiel 2:**

*An der AB-OG (Mitunternehmerschaft) sind die Gesellschafter A und B zu je 50% beteiligt. Die OG überträgt ein Grundstück aus dem Gesellschaftsvermögen an A; im Gegenzug kommt es lediglich zu einer Verminderung seines variablen Kapitalkontos.*

*Die Übertragung des Grundstücks unterliegt [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#), woraus sich folgende Rechtsfolgen ergeben:*

- *Nach der Übertragung auf A ist das Grundstück dem A zu 100% zuzurechnen. Insoweit das Grundstück dem A bereits bisher zuzurechnen war („Eigenquote“; 50%), stellt der Vorgang eine Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) zum Buchwert dar.*
- *Insoweit das Grundstück bisher dem übrigen Gesellschafter B zuzurechnen war („Fremdquote“; 50%), liegt eine Veräußerung vor, wobei der Veräußerungsgewinn ausschließlich von B zu versteuern ist.*

Bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus Mitunternehmerschaften an nur einzelne Gesellschafter kann, auch wenn das variable Kapitalkonto der anderen Gesellschafter entsprechend ihrer Substanzbeteiligung vermindert wird, nicht von einer unmittelbaren Schenkung ausgegangen werden, weil bei einer Mitunternehmerschaft stets Betriebsvermögen vorliegt (siehe Rz 5927b). Allerdings kann bei nahen Angehörigen davon ausgegangen werden, dass in einem ersten Schritt eine lineare Entnahme durch alle Gesellschafter der Mitunternehmerschaft erfolgt und in einem zweiten Schritt eine Schenkung. Die Übertragung von Wirtschaftsgütern, deren Entnahme zum Buchwert erfolgt (zB Grundstück), kann daher diesfalls ohne Aufdeckung von stillen Reserven erfolgen.

Rz 5928 wird geändert (AbgÄG 2024):

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

##### **5928**

Soweit ein Gesellschafter mit der Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, in betriebliche Beziehung tritt, sind die dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechenden (fremdüblichen) Geschäfte zur Gänze als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln (VwGH 16.6.1970, [0405/68](#); VwGH 16.3.1979, [2979/76](#)). Es liegt kein Anwendungsfall von

§ 32 Abs. 3 EStG 1988 vor. 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.*

Rz 5929 wird geändert und Rz 5929a wird neu eingefügt (AbgÄG 2024):

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

**5929**

Für Übertragungen ab 22.7.2023 gilt:

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft unterliegt der gespaltenen Betrachtung gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#). (...)

**5929a**

Für Übertragungen nach dem 30.6.2024 gilt:

Spiegelbildlich zu [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) unterliegt auch der umgekehrte Vorgang der Entnahme von Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters der gespaltenen Betrachtung gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) (siehe bereits Rz 5929). Insoweit die Wirtschaftsgüter nach der Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen den übrigen Gesellschaftern der Personengesellschaft nicht mehr zuzurechnen sind („Fremdquote“), liegt daher eine Veräußerung vor, im Übrigen („Eigenquote“) ein steuerneutraler Vorgang (Übertragung zu Buchwerten).

Rz 5931 wird geändert (AbgÄG 2024):

**19.2.6.6 „Unentgeltliche“ Übertragung (Überführung) einzelner Wirtschaftsgüter**

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

**5931**

Im Falle der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus einem eigenen (anderen) Betrieb des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft außerhalb

eines fremdüblichen Geschäfts (dazu Rz 5928), liegt eine Entnahme gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit nachfolgender Einlage aus dem Privatvermögen vor. Erfolgt die Entnahme zum Teilwert, kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven.,-a

Auf die nachfolgende Einlage ist § 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 anwendbar, sodass ist. Folglich liegt hinsichtlich der Eigenquote keine (über eine allfällige vorgelagerte Entnahmesteuereitung hinausgehende) Realisierung stiller Reserven vorliegt, während die auf die Fremdquote entfallenden stillen Reserven realisiert werden. Erfolgt die Einlage in das Gesellschaftsvermögen gemäß § 6 Z 5 EStG 1988 nicht mit dem Teilwert, ist Vorsorge gegen die Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen. Im Falle einer 100%-Substanzbeteiligung kommt es zu keiner Änderung der Zurechnung, sodass die nachfolgende Einlage zu keiner Realisierung stiller Reserven führt.

Spiegelbildlich zu § 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 liegt im Falle der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in einen eigenen (anderen) Betrieb des Gesellschafters außerhalb eines fremdüblichen Geschäfts (dazu Rz 5928) eine Entnahme vor, auf die § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 anwendbar ist (Übertragungen nach dem 30.6.2024), mit einer nachfolgenden Einlage (§ 6 Z 5 EStG 1988) in den eigenen (anderen) Betrieb.

Gehört die Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft hingegen zum Betriebsvermögen des Betriebes des Gesellschafters und kommt es zur Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen diesem Betrieb und dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft oder umgekehrt (kein „anderer Betrieb“), ist hingegen § 32 Abs. 3 Schlussteil EStG 1988 zu beachten (siehe bereits Rz 5928).

Rz 5931a wird geändert und Rz 5931b wird neu eingefügt (AbgÄG 2024):

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

#### 5931a

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft unterliegt der gespaltenen Betrachtung gemäß § 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988, auch wenn die Übertragung ohne Gewährung einer Gegenleistung („schlichte Einlage“) erfolgt. Folglich kommt es nur hinsichtlich der Fremdquote zu einer Veräußerung. Zur Erhöhung des variablen Kapitalkontos siehe Rz 5929.

(...)

## 5931b

Für Übertragungen nach dem 30.6.2024 gilt:

Spiegelbildlich zu [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) (Rz 5931a) unterliegt auch der umgekehrte Vorgang der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen der gespaltenen Betrachtung gemäß [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#), wenn die Übertragung nicht gegen Aufgabe von Gesellschafterrechten („schlichte Entnahme“) erfolgt. Folglich kommt es nur hinsichtlich der Fremdquote zu einer Veräußerung.

Wirtschaftsgüter aus Mitunternehmerschaften können auch unter nahen Angehörigen nicht ohne vorangehende Entnahme (aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft) in das Sonderbetriebsvermögen „geschenkt“ werden, weil einer „Schenkung“ von Betriebsvermögen stets eine Entnahme vorausgeht ([§ 32 Abs. 3 Z 2 iVm § 6 Z 4 EStG 1988](#)). Erfolgt die Entnahme der Wirtschaftsgüter zum Buchwert (zB Grundstück), führt dies zu keiner Aufdeckung stiller Reserven.

Rz 5933 wird geändert (AbgÄG 2024):

**19.2.6.6.4 „Unentgeltliche“ Übertragung (Überführung) einzelner Wirtschaftsgüter aus dem eigenen Betrieb des Gesellschafters in dessen Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt**

## 5933

Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus einem Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen und umgekehrt ist steuerneutral, wenn der Mitunternehmeranteil zu demselben Betriebsvermögen gehört ([§ 32 Abs. 3 Schlussteil EStG 1988](#); siehe auch KStR 2013 Rz 406).; Bei Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen in das Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt kommt [§ 32 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988](#) hingegen nicht zur Anwendung; es andernfalls liegt eine Entnahme mit nachfolgender Einlage vor, die wiederum [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) unterliegt (siehe Rz 5931).

**Beispiel 1:**

**A, B und C sind zu je einem Dritteln an der ABC-OG beteiligt. A unterhält einen Betrieb, dem seine Beteiligung an der ABC-OG zuzurechnen ist. A vermietet ein Grundstück aus dem Betriebsvermögen seines Betriebes an die ABC-OG, wodurch das Grundstück zu Sonderbetriebsvermögen des A in der ABC-OG wird.**

**Die Übertragung des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen des Betriebes von A in das Sonderbetriebsvermögen des A bei der ABC-OG stellt einen steuerneutralen Vorgang dar ([§ 32 Abs. 3 Schlussteil EStG 1988](#)), weil das Wirtschaftsgut innerhalb desselben Betriebs**

**übertragen wird. Es kommt zu keiner Realisierung von stillen Reserven, weil das Grundstück dem A vor und nach der Übertragung zu 100% zuzurechnen ist.**

**Beispiel 2:**

**A, B und C sind zu je einem Drittel an der ABC-OG beteiligt. A unterhält einen anderen Betrieb, zu dessen Anlagevermögen eine Maschine gehört. Da die ABC-OG dringenden Bedarf an dieser Maschine hat, entnimmt A diese aus dem anderen Betrieb und vermietet sie an die ABC-OG, wodurch sie zu Sonderbetriebsvermögen des A in der ABC-OG wird.**

**Es liegt eine Entnahme gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 der Maschine aus dem Betriebsvermögen des anderen Betriebes von A vor, die zur Realisierung stiller Reserven führt, sofern nicht die Teilwertfiktion zur Anwendung kommt (siehe Rz 5926). Nachgelagert erfolgt eine Einlage der Maschine in das Sonderbetriebsvermögen der ABC-OG, auf die § 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 anwendbar ist.**

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

**Beispiel:**

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

Rz 5964a wird geändert (AbgÄG 2024):

#### **5964a**

Scheidet ein Gesellschafter **aus der Mitunternehmerschaft gegen Übertragung eines Grundstückes aus dem Gesellschaftsvermögen aus der Mitunternehmerschaft aus und wird er mit einem Grundstück abgefunden, gilt Folgendes: ist der Vorgang in zwei Schritte aufzuspalten:**

**Für Übertragungsvorgänge vor dem 1.7.2024:**

**Der Vorgang ist in zwei Schritte aufzuspalten:** Die Abschichtung des Gesellschafters stellt bei diesem eine Mitunternehmeranteilsveräußerung dar (siehe dazu auch Rz 5975). Veräußerungserlös ist dabei der Wert der Abfindung. Im Rahmen der Betriebsveräußerung liegt hinsichtlich des im Gesellschaftsvermögen befindlichen Grundstücksanteiles eine Grundstücksveräußerung vor (siehe dazu Rz 5659 ff). In einem zweiten Schritt überträgt die

Gesellschaft (steuerlich die Gesellschafter) das Grundstück als Leistung an Zahlungs statt an den ausscheidenden Gesellschafter und tilgt damit die gegenüber diesem bestehende Verbindlichkeit. Eine Leistung an Zahlungs statt stellt einen Veräußerungsvorgang dar (siehe auch Rz 6167a). Veräußerungserlös ist die getilgte Verbindlichkeit.

**Beispiel 1:**

*A, B und C sind zu je einem Drittel an der ABC-OG beteiligt. In dieser MU befinden sich seit der Gründung der OG durch A, B und C im Jahr 2000 zwei von fremden Dritten erworbene Grundstücke (Grundstück 1 AK gesamt: 90.000 Euro, gemeiner Wert: 300.000 Euro; Grundstück 2 AK gesamt: 180.000 Euro, gemeiner Wert: 420.000 Euro).*

*A scheidet aus der OG aus und wird von B und C abgeschichtet. Das Abschichtungsguthaben des A beträgt 420.000 (Unternehmenswert 1.260.000 Euro). Die Gesellschafter kommen überein, dass A das Abschichtungsguthaben durch Überlassung des Betriebsgrundstückes 2 „ausbezahlt“ werden soll.*

*Das Kapitalkonto des A beträgt 150.000 Euro; in der Differenz zum Abschichtungsbetrag in Höhe von 420.000 Euro liegt bei A ein Gewinn aus einer Mitunternehmeranteilsveräußerung vor (270.000 Euro). Der Veräußerungserlös des A entfällt dabei im Verhältnis 10:14:18 auf Grundstück 1, Grundstück 2 und den übrigen MU-Anteil. Somit ergibt sich für*

- *Grundstück 1 ein Veräußerungsgewinn von 70.000 Euro (100.000 – 30.000),*
- *für Grundstück 2 ein Veräußerungsgewinn von 80.000 Euro (140.000 – 60.000) und für den*
- *übrigen MU-Anteil ein Veräußerungsgewinn von 120.000 Euro (180.000 – 60.000).*

*Der auf die Grundstücke entfallende Veräußerungsgewinn ist bei A mit dem besonderen Steuersatz zu erfassen.*

*In weiterer Folge wird der Anspruch des A auf Auszahlung des Abschichtungsguthabens durch die Übertragung des Grundstückes 2 entrichtet. Damit kommt es bei B und C zu einer Veräußerung dieses Grundstücks an A durch Überlassung an Zahlungs statt. Hinsichtlich des von A durch den Erwerb von dessen MU-Anteil erworbenen Drittels am Grundstück 2 liegt Neuvermögen vor; Anschaffungskosten und Veräußerungserlös decken sich aber, somit liegt der Veräußerungsgewinn für B und C hinsichtlich dieses Drittels bei 0.*

*Hinsichtlich der bei B und C zuzurechnenden Drittanteile am Grundstück 2 werden durch die Überlassung an Zahlungs statt die stillen Reserven in Höhe von jeweils 80.000 Euro aufgedeckt. Im Ergebnis kommt es somit zur vollständigen Aufdeckung und steuerlichen Erfassung der in Grundstück 2 befindlichen stillen Reserven in Höhe von 240.000 Euro.*

**Für Übertragungsvorgänge nach dem 30.6.2024:**

**Sofern die Abschichtung tatsächlich in zwei Schritten erfolgt (Vereinbarung einer Abfindungszahlung und in weiterer Folge Übertragung des Grundstücks als Leistung an Zahlungs statt), gelten weiterhin die obigen Aussagen für Übertragungsvorgänge vor dem 1.7.2024. Steht aber von vorne herein fest, dass der ausscheidende Gesellschafter als Gegenleistung für die Aufgabe seines Mitunternehmeranteils ein Grundstück bekommen soll, gilt Folgendes:**

- Die Entnahme des Grundstücks durch einen Gesellschafter fällt unter [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) und führt daher in Höhe der Fremdquote zu einer Veräußerung. Hinsichtlich der Eigenquote kann die Entnahme dabei grundsätzlich zum Buchwert erfolgen.
- Die gesellschaftsvertragliche Übertragung des Mitunternehmeranteils des ausscheidenden Gesellschafters an die übrigen Gesellschaften unterliegt [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#). Daher ist [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden, weshalb es im Hinblick auf das in der Mitunternehmerschaft verbleibende Vermögen in Höhe der Fremdquote (Anteil des ausscheidenden Gesellschafters) zu einer Veräußerung kommt. Für den ausscheidenden Gesellschafter liegt eine Betriebsveräußerung vor (siehe dazu Rz 5659 ff). In Höhe der Eigenquote der übrigen Gesellschaften sind gemäß [§ 24 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988](#) die bisherigen Buchwerte fortzuführen.

*Beispiel 2:*

*A, B und C sind zu je einem Drittel an der ABC-OG beteiligt. In der Mitunternehmerschaft befinden sich seit der Gründung der OG durch A, B und C im Jahr X0 zwei von fremden Dritten erworbenen Grundstücke (Grundstück 1 AK gesamt: 90.000 Euro, gemeiner Wert: 300.000 Euro; Grundstück 2 AK gesamt: 180.000 Euro, gemeiner Wert: 420.000 Euro).*

*A scheidet aus der OG aus und erhält anlässlich des Ausscheidens das Betriebsgrundstück 2.*

*Das Kapitalkonto des A beträgt 150.000 Euro. Der Unternehmenswert beträgt 1.260.000 Euro.*

- Auf die Entnahme des Grundstücks ist [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) anzuwenden. Daher kommt es in Höhe der Fremdquote (2/3, die B und C zuzurechnen waren) zu einer Veräußerung. Der Veräußerungsgewinn von B und C beträgt je 80.000 Euro, wobei der besondere Steuersatz zur Anwendung kommen kann. Hinsichtlich der Eigenquote kann die Entnahme (1/3) zum Buchwert erfolgen. Die Anschaffungskosten bei A betragen nach der Entnahme 340.000 Euro. Diese setzen sich aus 60.000 Euro (1/3 vom Buchwert iHv 180.000 Euro) und 280.000 Euro (2/3 vom gemeinen Wert iHv 420.000 Euro) zusammen.
- Die Aufgabe des Mitunternehmeranteils durch A unterliegt [§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#). Daher ist [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden, weshalb es aus Sicht des A zu einer Veräußerung des in der Mitunternehmerschaft verbleibenden Vermögens kommt (1/3). Somit ergibt sich für
  - Grundstück 1 ein Veräußerungsgewinn von 70.000 Euro (100.000 - 30.000) und
  - für den übrigen MU-Anteil ein Veräußerungsgewinn von 120.000 Euro (180.000 - 60.000).

*Der auf die Grundstücke entfallende Veräußerungsgewinn ist bei A mit dem besonderen Steuersatz zu erfassen.*

*Bei B und C können hinsichtlich der Eigenquote am verbleibenden Vermögen (insgesamt 2/3) die Buchwerte fortgeführt werden. Hinsichtlich des von A übernommenen Vermögens (1/3) kommt es bei B und C hingegen zu einer anschaffungsbedingten Aufwertung (zB weist Grundstück 1 daher künftig in der MU Anschaffungskosten iHv 160.000 Euro auf; diese setzen sich aus 2/3 von 90.000 Euro sowie 1/3 von 300.000 Euro zusammen).*

Rz 5971 wird geändert (Aktualisierung):

## 5971

Soweit das [UmgrStG](#) die Buchwertfortführung vorsieht, ist diese — abgesehen von den dort normierten Ausnahmen — zwingend vorzunehmen und es ist kein Veräußerungsgewinn zu ermitteln. Werden die Tatbestandsvoraussetzungen des UmgrStG **hingegen** nicht erfüllt, ist idR eine (**anteilige**) Veräußerungsgewinnermittlung die Folge (UmgrStR 2002 Rz 1275 ff, 1427 ff, 1506 ff, 1603 f, 1640 ff).

Rz 5979 wird geändert (AbgÄG 2024):

## 5979

Sind die Voraussetzungen des Art. V UmgrStG nicht gegeben, **und ist folglich das UmgrStG nicht anwendbar („verunglückte Realteilung“), kommt § 24 Abs. 7 EStG 1988 zur Anwendung. Dabei ist zu unterscheiden:**

- Bei Übertragungen von begünstigtem Vermögen mit einem Stichtag nach dem 30.6.2024 kommt es zu einer anteiligen Realisierung der stillen Reserven im Hinblick auf die „Fremdquote“ ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2024) und zu einer Buchwertfortführung hinsichtlich der „Eigenquote“ (siehe Rz 5926i).
- Bei Übertragungen von begünstigtem Vermögen mit einem Stichtag vor dem 1.7.2024 kommt es für alle Gesellschafter zur Vollaufdeckung der stillen Reserven ([§ 24 Abs. 7 EStG 1988](#) idF vor AbgÄG 2024).

Rz 6006 wird geändert (AbgÄG 2024):

## 6006

Im Bereich von Mitunternehmeranteilen sind Aufgabatbestände in der Form denkbar, dass Betriebe oder Teilbetriebe einer Mitunternehmerschaft aufgegeben werden.

Auch die Zerschlagung oder das sonstige Enden einer Mitunternehmerschaft ohne ausdrückliche Handlungen der Mitunternehmer kann den Aufgabatbestand erfüllen, bspw. im Zuge einer Pfändung oder eines Konkurses (VwGH 21.02.1996, [94/14/0160](#)), weiters die Beendigung einer stillen Gesellschaft (zu den Folgen einer Insolvenz einer KG oder stillen Gesellschaft siehe Rz 5994a ff). Veräußerungsgewinne gemäß [§ 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) sind auch Gewinne, die bei der Aufgabe des Betriebes erzielt werden. Demnach ist im Falle der Betriebsaufgabe ein negatives Kapitalkonto des beschränkt haftenden Gesellschafters nach Maßgabe des [§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#) zu versteuern (VwGH 21.02.1996, [94/14/0160](#), Konkurs einer KG; VwGH 12.06.1991, [90/13/0028](#), Liquidation einer atypischen stillen Gesellschaft).

~~Die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens im Zusammenhang mit der Beendigung der Mitunternehmerschaft stellt stets einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang dar. Daher ist bspw. die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes an einen Gesellschafter im Zuge der Aufgabe unterliegt § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (siehe Rz 5927c), als Entnahme mit dem gemeinen Wert und nicht als Veräußerungsvorgang bzw. Anschaffungsgeschäft zu werten (VwGH 19.6.2002, 99/15/0115).~~

Rz 6008 wird geändert (AbgÄG 2024):

#### **6008**

Überführt ein Gesellschafter anlässlich der Veräußerung des gesamten Betriebes der Mitunternehmerschaft Sonderbetriebsvermögen in sein Privatvermögen, ist § 6 Z 4 EStG 1988 anzuwenden das Sonderbetriebsvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Rz 6015 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

#### **6015**

Eine Personengesellschaft, die ausschließlich eigenes Kapitalvermögen oder eigenes unbewegliches Vermögen nutzt, ist vermögensverwaltend tätig und hat daher keine betrieblichen Einkünfte; sie ist keine Mitunternehmerschaft. Auch eine bloß **ihr** eigenes Vermögen verwaltende GmbH & Co KG oder GmbH & Still ist keine Mitunternehmerschaft; eine GmbH verleiht der Personengesellschaft nicht gewerblichen Charakter. Zur Abgrenzung der reinen Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit siehe Rz 5418 ff.

Rz 6020 bis 6020b werden geändert und Rz 6020c bis 6020e werden neu eingefügt (AbgÄG 2024):

#### **6020**

**Bei Übertragungen zwischen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft und ihrem Gesellschafter ist § 32 Abs. 3 EStG 1988 zu beachten.**

Im Falle der Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ist § 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 anzuwenden. Danach liegt hinsichtlich der Eigenquote ein steuerneutraler Vorgang vor, weil insoweit hinsichtlich der steuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes keine Änderung eintritt; hinsichtlich der Fremdquote liegt hingegen ein Veräußerungsvorgang vor. Dies gilt unabhängig davon, ob die Übertragung im Rahmen einer Veräußerung (siehe Rz 6020a) oder im Rahmen eines sonstigen entgeltlichen Vorgangs (zB gegen Gewährung von Anteilen, siehe Rz 6020b) erfolgt. Ist das übertragene Wirtschaftsgut vorher wie nachher zur Gänze dem

übertragenden Steuerpflichtigen zuzurechnen (100%-Beteiligung an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft), liegt keine Veräußerung vor.

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

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

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

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

**Zum spiegelbildlichen Vorgang der Übertragung eines Wirtschaftsgutes von der vermögensverwaltenden Personengesellschaft in das Privatvermögen des Gesellschafters siehe Rz 6020c ff.**

Zur Übertragung **auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft** durch mehrere Steuerpflichtige **und umgekehrt** siehe Rz 6021.

## 6020a

Veräußert ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der er bereits beteiligt ist, kommt es – der Regelung des [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) entsprechend – nur hinsichtlich der Fremdquote zu einer Veräußerung. Diese unterliegt im Privatvermögen gemäß [§§ 27, 30](#) oder [31 EStG 1988](#) der Steuerpflicht. Eine allfällige AfA-Bemessungsgrundlage ist hinsichtlich der Eigenquote fortzuführen; hinsichtlich der Fremdquote hat eine Neubewertung zu erfolgen.

## 6020b

Überträgt ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft im Rahmen eines sonstigen entgeltlichen Vorgangs, kommt es – der Regelung des [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) entsprechend – ebenso nur hinsichtlich der Fremdquote zu einer Veräußerung. Diese unterliegt im Privatvermögen gemäß [§§ 27, 30](#) oder [31 EStG 1988](#) der Steuerpflicht.

(...)

Sofern in der vermögensverwaltenden Personengesellschaft bereits Vermögen vorhanden ist, ist hinsichtlich dieses bestehenden Vermögens [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) analog anzuwenden. (...)

## 6020c

Für Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in das Privatvermögen des Gesellschafters nach dem 30.6.2024 ist – spiegelbildlich – [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) anzuwenden. Dabei kommt es – ebenso unabhängig von der Art des Übertragungsvorganges (siehe Rz 6020) – nur zu einer anteiligen Realisierung der stillen Reserven im übertragenen Wirtschaftsgut.

Hinsichtlich der „Fremdquote“, soweit das Wirtschaftsgut den anderen Gesellschaftern nach der Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist, liegt eine Veräußerung vor.

Hinsichtlich der „Eigenquote“, soweit das Wirtschaftsgut dem übernehmenden Steuerpflichtigen bereits vor der Übertragung zuzurechnen war, liegt ein steuerneutraler Vorgang vor, weil sich insoweit an der Zurechnung des Wirtschaftsgutes nichts ändert. Das Wirtschaftsgut unterliegt beim entnehmenden Steuerpflichtigen weiterhin der Steuerhängigkeit im außerbetrieblichen Bereich nach Maßgabe der [§§ 27, 30 und 31 EStG 1988](#).

## 6020d

Veräußert eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ein Wirtschaftsgut an ihren Gesellschafter, kommt [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) zur Anwendung, sodass es auch diesfalls nur im Hinblick auf die „Fremdquote“ (= Beteiligungsquote der übrigen Gesellschafter) zu einer Veräußerung kommt. Ein dabei entstehender Veräußerungsgewinn ist nur von den übrigen Gesellschaftern, denen das Wirtschaftsgut infolge der Übertragung nicht mehr zuzurechnen ist, zu versteuern (nicht vom entnehmenden Gesellschafter selbst). Im Ausmaß der Eigenquote, soweit das Wirtschaftsgut dem entnehmenden Gesellschafter weiterhin zuzurechnen ist, liegt ein steuerneutraler Vorgang vor; das Wirtschaftsgut unterliegt weiterhin zur Gänze der Steuerhängigkeit im privaten Bereich (nach Maßgabe von [§§ 27, 30 oder 31 EStG 1988](#)). Unterliegt das veräußerte Wirtschaftsgut auch im außerbetrieblichen Bereich der Vermietung (Grundstück), ist die AfA-Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Eigenquote fortzuführen; hinsichtlich der Fremdquote (Veräußerung) hat eine Neubewertung zu erfolgen.

## 6020e

Erfolgt die Übertragung eines Wirtschaftsgutes von der vermögensverwaltenden Personengesellschaft an den Gesellschafter im Rahmen eines sonstigen entgeltlichen Vorgangs, kommt es – der Regelung des [§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) entsprechend – ebenso nur hinsichtlich der Fremdquote zu einer Veräußerung, wobei der Veräußerungsgewinn nur von den übrigen Gesellschaftern (im Ausmaß ihrer jeweiligen Beteiligungsquote) zu versteuern ist.

**Wird zB von der vermögensverwaltenden Personengesellschaft, an der zwei natürliche Personen im selben Ausmaß beteiligt sind (50%/50%) ein Mietobjekt in das Privatvermögen eines Gesellschafters übertragen („Entnahme“), ist der Übertragungsvorgang nur zur Hälfte (Fremdquote = Beteiligungsquote des anderen Gesellschafters) als Veräußerung zu beurteilen; hinsichtlich der anderen Hälfte (Eigenquote = eigene Beteiligungsquote des entnehmenden Gesellschafters) findet eine steuerneutrale Übertragung statt, weil diesem das Mietobjekt insoweit vor wie nach der Übertragung zuzurechnen ist. Der anlässlich der Übertragung entstehende (anteilige) Veräußerungsgewinn ist nur vom anderen Gesellschafter zu versteuern. Die AfA-Bemessungsgrundlage ist, sollte das Mietobjekt auch vom Gesellschafter vermietet werden, hinsichtlich der Eigenquote fortzuführen; hinsichtlich der Fremdquote erfolgt eine Aufwertung im Zuge der Veräußerung.**

**Bei Übertragungen zwischen nahen Angehörigen kann auch im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden, wenn der Entnahmeanspruch der übrigen (schenkenden) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig vermindert wird; diesfalls kommt es hinsichtlich der Fremdquote nicht zu einer Realisierung stiller Reserven. Ist die Übertragung (auch hinsichtlich der Fremdquote) als Schenkung anzusehen, kommt es zur Fortführung der bisherigen AfA-Bemessungsgrundlage. Nicht von dieser Ausnahme für nahe Angehörige umfasst ist allerdings die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen (siehe Rz 5927).**

Rz 6021 wird geändert (AbgÄG 2024):

## **6021**

Werden Wirtschaftsgüter von mehreren Steuerpflichtigen aus deren Privatvermögen auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft übertragen, ist [§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) jeweils gesondert für jeden Übertragungsvorgang anzuwenden (siehe auch Rz 5926a).

### *Beispiel 1:*

*A und B vereinigen sich zu einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts dahingehend, dass A seine privaten Aktien an der X-AG (5%, Anschaffungskosten 70.000) im Wert von 100.000 und B seine Aktien an der Y-AG (0,5%, Anschaffungskosten 90.000) im Wert von ebenfalls 100.000 bündeln und in der Folge je zur Hälfte am Vermögen beteiligt sind.*

*A und B verwirklichen dabei insoweit jeweils einen Tausch, als jeder von ihnen 50% seines Pakets dem Partner gegen Erwerb von 50% des anderen Pakets abgibt und damit für beide ein Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang verwirklicht wird.*

*A unterliegt daher nach [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) der Steuerpflicht, sein Überschuss beträgt 15.000 ((VP 100.000 – AK 70.000) dividiert durch 2), seine Anschaffungskosten am Vermögen der GesBfR betragen nunmehr 85.000 (50% der ursprünglichen Anschaffungskosten von insgesamt 70.000 + 50.000).*

*B unterliegt ebenfalls nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 der Steuerpflicht, sein Überschuss diesfalls beträgt 5.000 ((VP 100.000 – AK 90.000) dividiert durch 2), seine Anschaffungskosten am Vermögen der GesbR betragen 95.000 (50% der ursprünglichen Anschaffungskosten von insgesamt 90.000 + 50.000).*

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

### **Werden umgekehrt Wirtschaftsgüter von der vermögensverwaltenden**

**Personengesellschaft auf mehrere Gesellschafter übertragen, ist § 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ebenso jeweils gesondert für jeden Übertragungsvorgang anzuwenden.**

Bündeln aber mehrere Miteigentümer ihre Anteile an ein und demselben Wirtschaftsgut (zB Anteile an ein und derselben Kapitalgesellschaft) in einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Miteigentumsgemeinschaft) und entsprechen die Beteiligungen an dieser dem jeweiligen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes, ändert sich an der steuerlichen Behandlung der bisherigen Anteilsinhaber nichts, sofern Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen getroffen wird (**siehe Beispiel 2**). Dies gilt sinngemäß für den umgekehrten Vorgang der „Entbündelung“ durch Übertragung des in der vermögensverwaltenden Personengesellschaft gehaltenen Wirtschaftsgutes (zB Anteile an ein und derselben Kapitalgesellschaft), wenn sich aufgrund der (sodann unmittelbaren) Beteiligungen der Gesellschafter am übertragenen Wirtschaftsgut nichts hinsichtlich der Zurechnung ändert (**siehe Beispiel 3**).

#### **Beispiel 2:**

**A und B vereinigen sich zu einer vermögensverwaltenden AB-OG, indem A seine privaten Aktien an der X-AG (10%, Anschaffungskosten 90.000) im Wert von 120.000 und B seine Aktien an der X-AG (10%, Anschaffungskosten 100.000) im Wert von ebenfalls 120.000 auf die Gesellschaft überträgt, an der beide je zur Hälfte beteiligt sind.**

**Da A und B beide Aktien an der X-AG übertragen und beide nach der Übertragung weiterhin zu je 10% an der X-AG beteiligt sind, ist diese Übertragung nicht als Veräußerung zu qualifizieren.**

**Es ist allerdings Vorsorge zu treffen, dass von A nach der Übertragung weiterhin stille Reserven iHv 30.000 und von B weiterhin stille Reserven iHv 20.000 versteuert werden und es daher nicht zu einer Verschiebung von Steuerbelastungen kommt.**

#### **Beispiel 3:**

**A und B sind zu je 50% an der vermögensverwaltenden AB-OG beteiligt. Die AB-OG hält Aktien an der X-AG (20%, Anschaffungskosten 180.000) im Wert von 220.000.**

**Die OG wird aufgelöst und die Aktien an der X-AG werden je zur Hälfte an A und B übertragen. Nach der Übertragung sind A und B weiterhin zu je 10% an der X-AG beteiligt, daher ist diese Übertragung nicht als Veräußerung zu qualifizieren, weshalb auch § 27 Abs. 6 Z 2 fünfter Teilstrich EStG 1988 (unentgeltliche Depotübertragung) zur Anwendung kommen kann. Sollten die Aktien unterschiedliche Anschaffungskosten**

**aufweisen (zB durch Verwahrung auf mehreren Depots), ist Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen.**

Rz 6103c wird geändert (Klarstellung):

### **6103c**

Bei Kapitalmaßnahmen ist zu unterscheiden:

- Fällt eine Kapitalmaßnahme in den Anwendungsbereich des UmgrStG, gelten die oben dargestellten Grundsätze. Für Zwecke des KESt-Abzugs ist stets davon auszugehen, dass
  - bei Vorgängen, die vom Typus her im UmgrStG geregelt sind (Verschmelzung, Einbringung, Spaltung), auch die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG erfüllt sind und somit kein Tausch vorliegt (vgl. [§ 2 Abs. 2 Z 2](#) und [§ 3 Kapitalmaßnahmen-VO](#)); ist dies tatsächlich nicht der Fall, besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht (zB nicht vergleichbare Verschmelzung ausländischer Körperschaften);
  - die im Zuge der Umgrenzung erworbenen Anteile den Status der übertragenen bzw. untergegangenen Anteile fortführen (vgl. zB [§ 2 Abs. 2 Z 2 Kapitalmaßnahmen-VO](#)); dabei sind im Rahmen von Spaltungen die Anschaffungskosten im Verkehrswertverhältnis aufzuteilen. Sind die Anwendungsvoraussetzungen des [UmgrStG](#) nicht erfüllt, besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht (zB Einbringung eines nicht unter [§ 31 EStG 1988](#) fallenden Anteils).
- Stellt eine Kapitalmaßnahme außerhalb des [UmgrStG](#) eine rein gesellschaftsrechtliche Maßnahme dar, die aus steuerlicher Sicht zu keinem Tausch und zu keinem entgeltlichen Erwerb führt, bleibt ein allfälliger Status als Altvermögen erhalten (zB Aktiensplit, Aktienzusammenlegung; vgl. [§ 2 Abs. 2 Z 2](#) und [§ 6 Kapitalmaßnahmen-VO](#)). Dasselbe gilt für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (vgl. auch [§ 30 Abs. 6 EStG 1988](#) idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 iVm [§ 6 Z 15 EStG 1988](#); [§ 4 Kapitalmaßnahmen-VO](#)). Stammen die Freianteile aus Altvermögen, stellen daher auch die im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erworbenen Anteile Altvermögen dar. **Die Umwandlung eines Eigenkapitalinstruments in ein anderes Eigenkapitalinstrument gleicher Beteiligungsqualität derselben Kapitalgesellschaft (zB die Umwandlung von Unternehmenswertanteilen in normale Gesellschaftsanteile gemäß [§ 9 Abs. 9 FlexKapGG](#) oder der Umtausch von Aktien in Substanzgenussrechte) ist wirtschaftlich nicht anders zu beurteilen als der Tausch von Anteilen anlässlich der formwechselnden Umwandlung von Kapitalgesellschaften; es liegt im Hinblick auf die Beteiligung gleicher ertragsteuerlicher Qualität als Eigenkapital an ein und derselben Körperschaft kein Tausch im Sinne des [§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988](#) vor.**

- Bei einer effektiven Kapitalerhöhung stellen die erworbenen Anteile bei Erwerb nach 31.12.2010 Neuvermögen dar. Hinsichtlich des Bezugsrechts ist zu differenzieren:
  - Stammt das Bezugsrecht aus Altvermögen, stellt auch das Bezugsrecht selbst Altvermögen dar. Unabhängig davon stellt die Ausübung eines solchen Bezugsrechts eine Anschaffung dar, weshalb die dabei erhaltenen neuen Anteile jedenfalls Neubestand sind.
  - Stammt das Bezugsrecht aus Neuvermögen, stellt auch das Bezugsrecht selbst Neuvermögen dar. Wird das Bezugsrecht veräußert, sind die Anschaffungskosten mit Null anzusetzen und der volle Veräußerungserlös ist steuerpflichtig.
- Stellt eine Kapitalmaßnahme außerhalb des [UmgrStG](#) aus steuerlicher Sicht einen Tausch dar, sind die im Zuge der Kapitalmaßnahme erworbenen Anteile bei entgeltlichem Erwerb nach 31. Dezember 2010 bereits Neuvermögen. Für Zwecke des KEST-Abzuges ist allerdings [§ 2 Abs. 2 Z 2 Kapitalmaßnahmen-VO](#) zu beachten.
- Bei Wandel- und Aktienanleihen kommt die [Kapitalmaßnahmen-VO](#) nur bei Neuvermögen zur Anwendung. Bei Altvermögen stellt die Wandlung bzw. Andienung der Aktien nach bisheriger Sichtweise einen Tauschvorgang dar, es liegt damit ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich der für die Anleihe erhaltenen Aktien vor. Die erhaltenen Aktien stellen somit bei Anschaffung nach dem 31.12.2010 Neuvermögen dar (siehe Abschnitt 20.2.4.2 und 20.2.4.3). Bei Optionsanleihen führt die Ausübung der Option nach dem 31.12.2010 stets zu Neuvermögen hinsichtlich der erworbenen Aktien (siehe Abschnitt 20.2.4.1). Da die [Kapitalmaßnahmen-VO](#) ausschließlich auf Wertpapiere abstellt, kommt [§ 7 Kapitalmaßnahmen-VO](#) für nicht verbrieftete sonstige Forderungen (ua. Wandeldarlehen) nicht zur Anwendung, weshalb die Wandlung einer solchen Forderung unabhängig von Alt- oder Neuvermögen einen Tauschvorgang darstellt.
- Geht im Zuge einer Kapitalmaßnahme das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den übertragenen Anteilen verloren, kommt der Entstrickungstatbestand des [§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) bei Anwendbarkeit der speziellen Bestimmungen des [UmgrStG](#) nicht zur Anwendung.
- Ausbuchungen von Wertpapieren im Zuge von (steuerrelevanten und nicht steuerrelevanten) Kapitalmaßnahmen im Sinne der [Kapitalmaßnahmen-VO](#) stellen keine Depotentnahme gemäß [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) dar.

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 Kartenumumsatz 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 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 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 6143b wird geändert (AbgÄG 2023):

### **6143b**

Die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt wirtschaftlich die Übertragung künftiger Ausschüttungen dar. Ein Entgelt für die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist daher als Äquivalent für die übertragenen zukünftigen Ausschüttungen anzusehen und stellt beim Fruchtgenussbesteller Einkünfte iSd § 27 Abs. 6 Z ~~43~~ EStG 1988+~~idF BBG 2012~~ dar. Zu den Voraussetzungen unter denen die Einkünfte dem Fruchtgenussberechtigten **bei nicht zentralverwahrten Aktien** zugerechnet werden siehe Rz 118.

Ebenso stellen Einkünfte aus der entgeltlichen Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen einer Forderung/eines Forderungswertpapieres beim Empfänger Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z ~~43~~ EStG 1988+~~idF BBG 2012~~ dar.

Die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen aus einer Kapitalforderung bewirkt hingegen in der Regel keine Übertragung der Einkünfte (der Einkunftsquelle „Kapitalforderung“) auf den Fruchtgenussberechtigten, ~~da weil~~ eine Einflussnahme auf die Einkünftezielung nicht möglich ist. Die Zinsen sind weiterhin als originäre Einkünfte des Fruchtgenussbestellers anzusehen, deren Weiterleitung an den Fruchtgenussberechtigten eine Einkommensverwendung darstellt.

Wird nach dem 31.3.2012 an Kapitalanlagen iSd [§ 27 Abs. 3 EStG 1988+~~idF BBG 2012~~](#) (Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital sind) entgeltlich ein Fruchtgenussrecht eingeräumt oder ein solches bestehendes Fruchtgenussrecht entgeltlich übertragen, sind die Einkünfte aus einer allfälligen (Weiter-)Veräußerung des Fruchtgenussrechtes beim Fruchtgenussberechtigten gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen.

Voraussetzung dafür ist, dass die Dividenden dem Fruchtgenussberechtigten originär zuzurechnen sind. Dazu ist es erforderlich, dass zumindest im Innenverhältnis die Befugnis zur Ausübung des Stimmrechts am Kapitalanteil auf den Fruchtgenussberechtigten übertragen wird und er damit über die Einkunftsquelle disponieren kann. **Bei Dividenden aus zentralverwahrten Aktien ist Voraussetzung, dass die Anteile am Ende des Record-Tages auf dem Depot des Fruchtgenussberechtigten tatsächlich geliefert worden sind (siehe dazu Rz 6915 ff).**

Erfolgt die Veräußerung bzw. Ablöse eines vor dem 1.4.2012 entgeltlich eingeräumten Fruchtgenussrechts an Kapitalanteilen ist zu unterscheiden:

- Wurde das Fruchtgenussrecht vor dem 1.10.2011 entgeltlich eingeräumt, ist die Veräußerung nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist gemäß [§ 30 EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 steuerfrei.
- Wurde das Fruchtgenussrecht nach dem 30.9.2011 entgeltlich eingeräumt, ist die Veräußerung gemäß [§ 124b Z 184 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) als Einkünfte aus Spekulationsgeschäft steuerpflichtig, wobei ein besonderer Steuersatz dennoch anzuwenden ist.

Bei unentgeltlicher Übertragung einer mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Kapitalanlage ergeben sich keine ertragsteuerlichen Auswirkungen, der unentgeltliche Erwerber hat die Anschaffungskosten des Vorgängers fortzuführen.

Rz 6164 wird geändert (Klarstellung):

#### **6164**

Der zweite angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung auf ein Depot „bei einer inländischen depotführenden Stelle“ ([§ 27 Abs. 6 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#)). Dies gilt gemäß [Art. 29 des Steuerabkommens mit der Schweiz](#) (Abkommen mit der Schweiz über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt) sowie gemäß [Art. 31 des Steuerabkommens mit Liechtenstein](#) (Abkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern) auch für Übertragungen auf ein Depot bei einer schweizerischen oder liechtensteinischen depotführenden Stelle, wenn diese Übertragungen vor dem 1.1.2017 stattgefunden haben. Darunter fallen jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige seine Depotpositionen auf eine andere depotführende Stelle überträgt.

Da – anders als beim Depotübertrag – bei einem Wechsel der depotführenden Stelle die Besteuerungskontinuität nicht automatisch gewährleistet ist, kommt die Ausnahme nur dann zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, der übernehmenden depotführenden Stelle die Anschaffungskosten mitzuteilen. Die Beauftragung der depotführenden Stelle durch einen Treuhänder (zB durch eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung im Sinne des [§ 4d Abs. 4 EStG 1988](#)) ist zulässig, sofern die Bevollmächtigung auch die Beauftragung der depotführenden Stelle zur Mitteilung an das Finanzamt mitumfasst. Die Weitergabe der für den Kapitalertragsteuerabzug relevanten Daten ermöglicht der übernehmenden depotführenden Stelle, zukünftig den Kapitalertragsteuerabzug korrekt durchzuführen.

**§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 ist wirtschaftsgutbezogen zu verstehen, weshalb die Beauftragung zur Übertragung der Anschaffungskosten auch nur einzelne (ausgewählte) Wirtschaftsgüter umfassen kann. In dem Fall gelten die Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten nicht übertragen werden, in weiterer Folge als veräußert; die Wirtschaftsgüter, für die eine fristgerechte Meldung erfolgt ist, können ohne Realisierung übertragen werden.**

Die Beauftragung der übertragenden depotführenden Stelle stellt zugleich eine Entbindung vom Bankgeheimnis im Sinne des [§ 38 Abs. 2 Z 5 BWG](#) dar und muss schriftlich erfolgen.

Rz 6165b wird geändert (Klarstellung):

#### **6165b**

Wird keine Zustimmung zur Datenmitteilung an das Finanzamt erteilt, hat die übertragende inländische depotführende Stelle somit im Zeitpunkt der Depotübertragung den Kapitalertragsteuerabzug zwingend vorzunehmen. Wird die Mitteilung trotz Beauftragung entweder gar nicht oder verspätet vorgenommen, ist sie unvollständig oder enthält sie falsche Daten, kommt die Ausnahmebestimmung nicht zur Anwendung, womit der Übertragungsvorgang steuerpflichtig ist. **Wird die Beauftragung zur Meldung nur für einzelne (ausgewählte) Wirtschaftsgüter erteilt, kann die Ausnahmebestimmung nur insoweit zur Anwendung kommen (siehe auch Rz 6164).**

Rz 6166a wird geändert (Klarstellung):

#### **6166a**

Korrekturen der mitgeteilten Daten sind bis zum Verstreichen der einmonatigen Meldefrist zulässig. Wird die Mitteilung entweder gar nicht oder verspätet vorgenommen, ist sie unvollständig oder enthält sie falsche Daten, kommt die Ausnahmebestimmung nicht zur Anwendung, womit der Übertragungsvorgang steuerpflichtig ist. Da ein KESt-Abzug in diesen Fällen ausscheidet, hat der Steuerpflichtige die Übertragung in der Veranlagung zu erklären. **Erfolgt die Meldung nur für einzelne (ausgewählte) Wirtschaftsgüter, kann die Ausnahmebestimmung nur insoweit zur Anwendung kommen (siehe auch Rz 6164).**

Rz 6168b wird geändert (Klarstellung):

#### **6168b**

Wird die Mitteilung entweder gar nicht oder verspätet vorgenommen, ist sie unvollständig oder enthält sie falsche Daten, kommt die Ausnahmebestimmung nicht zur Anwendung, womit der Übertragungsvorgang steuerpflichtig ist. Da ein KESt-Abzug in diesen Fällen ausscheidet, hat der Steuerpflichtige die Übertragung in der Veranlagung zu erklären, damit

die Besteuerung stattfinden kann. **Wird die Meldung nur für einzelne (ausgewählte) Wirtschaftsgüter vorgenommen, kann die Ausnahmebestimmung nur insoweit zur Anwendung kommen (siehe Rz 6164).**

Rz 6169b wird geändert (Klarstellung):

#### **6169b**

Wird gegenüber der übertragenden depotführenden Stelle nicht nachgewiesen, dass eine unentgeltliche Übertragung vorliegt, kommt die Ausnahmebestimmung auch dann zur Anwendung, wenn der Inhaber des Depots, von dem aus übertragen wird, die übertragende depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt den Übertragungsvorgang anzuzeigen. Die Mitteilung hat an das Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020: Betriebsstättenfinanzamt der übertragenden depotführenden Stelle) innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung und grundsätzlich in elektronischer Form vorgenommen zu werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),
- soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,
- soweit bekannt seine Adresse,
- die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),
- die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter,
- jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt.

Die Vornahme der Mitteilung durch den Depotinhaber selbst erfüllt nicht die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung. Liegt eine unentgeltliche Zuwendung von Todes wegen vor (Erbschaft), ist die Beauftragung der übertragenden depotführenden Stelle auch durch den Zuwendungsempfänger (Erben) zulässig. Korrekturen der mitgeteilten Daten sind bis zum Verstreichen der einmonatigen Meldefrist zulässig. **Wird die Beauftragung zur Meldung nur für einzelne (ausgewählte) Wirtschaftsgüter erteilt, kann die Ausnahmebestimmung nur insoweit zur Anwendung kommen (siehe Rz 6164).**

Rz 6169f wird geändert (Klarstellung):

#### **6169f**

Die Ausnahmebestimmung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob es hinsichtlich der betroffenen Wirtschaftsgüter nach dem UmgrStG auch tatsächlich zum Ansatz der Anschaffungskosten bzw. zur Buchwertfortführung kommt. Kommt es im Zuge der Umgründung zu einem steuerpflichtigen Realisationsvorgang, hat die Besteuerung im Rahmen der Veranlagung zu erfolgen. **Wird die Meldung nur für einzelne (ausgewählte)**

**Wirtschaftsgüter vorgenommen bzw. wird nur ein Auftrag zur Meldung für einzelne Wirtschaftsgüter erteilt, kann die Ausnahmebestimmung nur insoweit zur Anwendung kommen (siehe Rz 6164).**

Damit die depotführende Stelle vom Vorliegen einer Übertragung im Rahmen einer Umgründung ausgehen kann, muss der Depotinhaber der übertragenden depotführenden Stelle anhand geeigneter Unterlagen das Vorliegen einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz glaubhaft machen ([§ 93 Abs. 5 EStG 1988](#)). Diese Glaubhaftmachung der Übertragung im Rahmen einer Umgründung kann insbesondere durch Vorlage eines notariell beurkundeten Beschlusses bzw. Vertrags oder Notariatsakts über die Umgründung sowie durch die Meldung oder Anzeige der Umgründung samt Beilagen beim Finanzamt erbracht werden. Der übertragenden depotführenden Stelle steht es grundsätzlich frei, andere geeignete Unterlagen zu akzeptieren. Allein durch eine schriftliche Bestätigung durch den Depotinhaber und der Person, auf dessen Depot übertragen werden soll, dass eine Übertragung im Zuge einer Umgründung vorliegt, kann jedoch das Vorliegen einer Umgründung nach dem [Umgründungssteuergesetz](#) nicht glaubhaft gemacht werden.

Wird eine Übertragung im Rahmen einer Umgründung nachgewiesen, hat die depotführende Stelle die Datenmitteilung vorzunehmen und vom KEST-Abzug abzusehen. Dies gilt auch für Umgründungen, die sich auf Betriebsvermögen beziehen.

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, **Aufladung oder Verwendung einer bestimmten Krypto-Kreditkarte**). Erfolgt die Gewährung gegen wesentlichen Arbeitsaufwand, können betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus nichtselbstständiger 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 6178v wird geändert (Klarstellung):

### **6178v**

Unter dem Oberbegriff „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen“ werden grundsätzlich sämtliche positiven wie negativen Einkünfte aus der tatsächlichen und fiktiven Veräußerung sowie dem Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Fremdwährungen erfasst. Betroffen ist die Veräußerung sämtlicher Kryptowährungen im Sinne des [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#) einschließlich Forderungen auf Kryptowährungen im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG 1988.

**Fallen im Zuge der Übertragung von Kryptowährungen auf eine andere Kryptowährungsadresse Aufwendungen (zB Transaktionsgebühren) an und werden diese in Kryptowährungen geleistet, führt dies hinsichtlich der zur Begleichung dieser Aufwendungen aufgewendeten Kryptowährungen zu einem steuerpflichtigen Tausch (zB Kryptowährung gegen Transaktionsdienstleistung); zur Ausnahme bei Aufwendungen, die beim Tausch von Kryptowährungen gegen Kryptowährungen anfallen, siehe Rz 6178ad.**

Rz 6203a wird geändert (Klarstellung):

### **6203a**

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

- Sofern der Anleger sich tatsächlich den Basiswert (zB Edelmetalle) durch Rückgabe der Schuldverschreibung physisch liefern lässt, wird dadurch kein steuerlich relevanter Tatbestand verwirklicht (vgl. auch BFH 6.2.2018, IX R 33/17). Zwar liegt ein Derivat vor, allerdings ist diese Form der Abwicklung im Rahmen des [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) nicht steuerpflichtig. Vielmehr ist in der Anschaffung der Schuldverschreibung das Verpflichtungsgeschäft und in der Lieferung des Basiswertes lediglich das Verfügungsgeschäft zu sehen (vergleichbar mit der tatsächlichen Ausübung einer Option iSd Rz 6174a; vgl. auch Rz 6181a zur Wandelanleihe). Veräußert der Anleger den Basiswert in der Folge weiter, ~~so liegen 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, liegen Einkünfte aus Derivaten gemäß [§ 27 Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#) (Einkünfte aus der Veräußerung eines Derivates) vor.

Rz 6204 wird geändert (Klarstellung):

## 6204

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

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

**Wird ein anderer physischer Basiswert (zB Edelmetalle) gegen Rückgabe der Schuldverschreibung tatsächlich an den Anleger geliefert, kann vom KESt-Abzug abgesehen werden, wenn die depotführende Stelle in die Abwicklung der Lieferung eingebunden ist. Eine Einbindung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die Auslieferung über die depotführende Stelle beauftragt, der Basiswert in weiterer Folge von der Emittentin an die depotführende Stelle geliefert und von dieser an den Steuerpflichtigen ausgefolgt wird.**

Rz 6212 und 6213 werden geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

## 6212

Ergibt die unter Abschnitt 20.2.4.16.3 dargestellte Prüfung der wirtschaftlichen Dispositionsbefugnis, dass die im Deckungsstock befindlichen Wertpapiere aus ertragsteuerlicher Sicht dem Kunden („Versicherungsnehmer“) zuzurechnen sind, sind auch

die auf den Kunden entfallenden Einkünfte aus den ihm zugeordneten Wertpapieren des Deckungsstocks unmittelbar dem Kunden zuzurechnen und bei diesem zu besteuern. Im Falle eines unbeschränkt steuerpflichtigen Kunden, dem Wertpapiere des Deckungsstocks zugeordnet sind, die im Depot einer österreichischen Bank verwahrt werden, besteht daher nach Maßgabe der [§§ 93 ff EStG 1988](#) Kapitalertragsteuerpflicht. ~~Wird gemäß § 3 EU-QuStG festgestellt, dass der Kunde als wirtschaftlicher Eigentümer der Zinszahlungen seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU hat, ist EU-Quellensteuer einzubehalten.~~

## 6213

Ist der Kapitalertragsteuerabzug zu Unrecht unterblieben, kann die Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) ausnahmsweise auch dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben werden. Es liegt daher grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde, die Kapitalertragsteuer dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten depotführenden Bank vorzuschreiben.

Von der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die depotführende Bank ist jedenfalls abzusehen, wenn das Versicherungsunternehmen gegenüber der depotführenden Bank eine schriftliche (Anleger-)Erklärung abgegeben hat, wonach

- das ausländische Versicherungsprodukt nach Abschnitt 20.2.4.16.2 österreichischen Versicherungsprodukten vergleichbar ist oder
- das Versicherungsunternehmen nach Abschnitt 20.2.4.16.3 die ausschließliche Dispositionsbefugnis über die am Depot befindlichen Investments hat und der Versicherungsnehmer weder rechtlich noch tatsächlich wie ein Eigentümer über die Veranlagung entscheiden kann.

Dies gilt nicht, wenn die depotführende Bank oder ein Unternehmen desselben Konzerns ([§ 15 AktG](#)) das ausländische Versicherungsprodukt vermittelt hat und die depotführende Bank wusste oder wissen musste, dass der Kunde („Versicherungsnehmer“) und nicht das Versicherungsunternehmen über die im Deckungsstock befindlichen Vermögenswerte verfügen kann (siehe Abschnitt 20.2.4.16.3). Ist dies der Fall, ist die Kapitalertragsteuer grundsätzlich der depotführenden Bank vorzuschreiben. ~~Dies gilt sinngemäß auch für die EU-Quellensteuer.~~

Wenn Umstände nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (zB Vorliegen vieler Einzeldepots, Einmalerläge) darauf schließen lassen, dass die Wertpapiere nicht der ausländischen Versicherung zuzurechnen sind (vgl. VwGH 23.11.2016, [Ro 2015/15/0012](#)), ist eine schriftliche (Anleger-)Erklärung nicht ausreichend. Es ist dann im Einzelfall durch Vorlage der Versicherungsverträge nachzuweisen, dass die Zurechnung der Depots an die Versicherung erfolgt.

Rz 6224d wird geändert (Indexierung):

## 6224d

(...)

Kalenderjahr	Einkunftsgrundlage gemäß <a href="#">§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988</a>	Einkunftsgrundlage gemäß <a href="#">§ 33 Abs. 6 Z 1 zweiter Teilstrich EStG 1988</a>
bis 2022	6.000 Euro	2.200 Euro
2023	6.312 Euro	2.315 Euro
2024	6.937 Euro	2.545 Euro
<b>2025</b>	<b>7.284 Euro</b>	<b>2.673 Euro</b>

Rz 6225a wird geändert (AbgÄG 2024):

## 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 verbriezte private Forderungen, wie zB nicht verbriezte obligationenähnliche Genussrechte; Einkünfte aus Darlehen von Privatdarlehensvermittlern (zB Onlineplattformen für Privatkredite) sind ebenso erfasst. Unter den Begriff Bankgeschäft fallen alle aufsichtsrechtlich zulässigen Bankgeschäfte, auch wenn diese nicht von Kreditinstituten erbracht werden.  
Uneinbringliche private Darlehensforderungen stellen negative Einkünfte im Sinne des [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) dar, deren Substanzanteil jedoch ebenfalls nicht unter den besonderen Steuersatz von 27,5% (vor 1.1.2016 von 25%) fällt (zum Nachlass einer Forderung siehe aber Rz 6143). Zum Verlustausgleich siehe Rz 6234. Auch Forderungen auf Kryptowährungen sind grundsätzlich 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 verbriezte 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.**

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

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

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

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

**Zu Einkünften gemäß [§ 27a Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#), die über ein der Investmentfondsbesteuerung unterliegendes Gebilde bezogen werden, siehe Rz 6225b.**  
~~Handelt es sich bei den Einkünften gemäß § 27a Abs. 2 Z 2 EStG 1988 um tatsächlich ausgeschüttete oder als ausgeschüttet geltende Erträge aus Investmentfonds, Immobilieninvestmentfonds, AIF, AIF in Immobilien oder Wagniskapitalfonds, deren Anteile oder Anteilscheine bei ihrer Begebung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten worden sind, gelten die diesen Einkünften zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter im Rahmen der Besteuerung der Fondseinkünfte stets als an einen unbestimmten Personenkreis angeboten (§ 27a Abs. 2a EStG 1988). Das ist in der Regel nicht der Fall, wenn es sich um einen Spezialfonds oder um einen Fonds handelt, der für einen von vornherein eingeschränkten Personenkreis errichtet wird.~~

*Beispiel:*

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

- (...)
- Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten (Z 7)

Zusätzlich ist bei verbrieften Derivaten ein öffentliches Angebot erforderlich (siehe oben, [§ 27a Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)).

Wird für unverbriezte Derivate eine der Kapitalertragsteuer entsprechende freiwillige Abzugsteuer von einer der in [§ 95 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) genannten Einrichtungen einbehalten und abgeführt, gilt die Ausnahme vom besonderen Steuersatz nicht und [§ 95 Abs. 1](#) und [§ 97 EStG 1988](#) sind sinngemäß anzuwenden. Für alle bis zum 19. Juli 2022 über eine ausländische auszahlende Stelle zugeflossenen Einkünfte aus unverbrieften Derivaten steht jedoch aus unionsrechtlichen Gründen der besondere Steuersatz in Höhe von 27,5% im Wege der Veranlagung bei noch offenen Veranlagungsjahren zu (VwGH 8.3.2022, [Ro 2019/15/0184](#)). Dies gilt auch, wenn sich die auszahlende Stelle in einem Drittstaat befindet, sofern mit diesem eine umfassende Amtshilfe besteht. Sofern der besondere Steuersatz von 27,5% zur Anwendung kommt, entspricht die weitere steuerliche Behandlung (hinsichtlich Verlustausgleich, gleitendem Durchschnittspreis, Anschaffungsnebenkosten usw.) dieser Produkte jenen Produkten, die dem besonderen Steuersatz von 27,5% unterliegen.

**Zu Einkünften gemäß [§ 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988](#), die über ein der Investmentfondsbesteuerung unterliegendes Gebilde bezogen werden, siehe Rz 6225b.**

Rz 6225b wird neu eingefügt und die Nummerierung der bisherigen Rz 6225b und 6225c wird auf 6225c und 6225d geändert (AbgÄG 2024):

## **6225b**

**[§ 27a Abs. 2a EStG 1988](#) sieht eine Sonderregelung für Einkünfte vor, die dem Grunde nach gemäß [§ 27a Abs. 2 EStG 1988](#) vom Anwendungsbereich des besonderen Steuersatzes ausgenommen wären, die aber im Rahmen von tatsächlichen Ausschüttungen oder ausschüttungsgleichen Erträgen von Investmentfonds erzielt werden. Dabei kann durch den Investmentfonds sowohl ein fehlendes öffentliches Angebot als auch eine fehlende Verbriefung der zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter saniert werden. Ebenso kann das öffentliche Angebot bzw. eine fehlende Verbriefung über einen öffentlich angebotenen, verbrieften Dachfonds vermittelt werden, der in Zielfonds investiert, die nicht öffentlich angeboten werden.**

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

*Beispiel:*

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

Ebenso gelten die solchen Einkünften zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter als verbrieft, wenn die Anteile oder Anteilscheine an dem der Investmentfondsbesteuerung unterliegenden Gebilde verbrieft sind. Sind im Fondsvermögen somit Einkünfte aus nicht verbrieften Darlehen und nicht verbrieften Derivaten enthalten, ist aber der Anteilschein am Investmentfonds verbrieft und öffentlich begeben, kann der besondere Steuersatz beim Anteilinhaber zur Anwendung kommen.

Im Falle ausländischer Investmentfonds kann dabei von einer Verbriefung ausgegangen werden, wenn das ausländische Gebilde über eine ISIN verfügt und keine tatsächlichen Anhaltspunkte vorliegen, die das Vorliegen einer Verbriefung ausschließen.

## **6225b6225c**

Die Ausnahme vom Sondersteuersatz des [§ 27a Abs. 2 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) ist für Investmentfonds gemäß [§ 186 InvFG 2011](#) (einschließlich AIF sowie Gebilde im Sinne des [§ 188 Abs. 1 Z 3 InvFG 2011](#)) nicht anwendbar. Werden diese daher nicht öffentlich angeboten, unterliegen alle Kapitalerträge (Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge) dem Sondersteuersatz gemäß [§ 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#). Enthält der Fonds allerdings nicht öffentlich angebotene Wirtschaftsgüter, muss der Fondsanteil zumindest in einer Weise angeboten werden, die einem öffentlichen Angebot gleichkommt (siehe InvFR 2018 Rz 149).

## **6225e6225d**

Fließt der Veräußerungserlös aus einer dem besonderen Steuersatz von 27,5% unterliegenden Kapitalanlage (zB Beteiligung) über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr ratenmäßig zu, sind deren Anschaffungskosten vom auf den Veräußerungszeitpunkt abgezinsten Verkaufspreis in Abzug zu bringen. Von den in späteren Jahren zufließenden Raten ist der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil auszuscheiden und zum Normaltarif zu erfassen.

Nach Rz 6421a werden Rz 6421b bis 6421e eingefügt ([BGBI. I Nr. 36/2024](#)):

### **6421b**

#### **Öko-Zuschlag für Gebäude, die zu Wohnzwecken überlassen werden**

Bei Gebäuden, die zu Wohnzwecken überlassen werden, kann ein Öko-Zuschlag in Höhe von 15% für Aufwendungen für thermisch-energetische Sanierungen iSd [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988](#) oder für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem iSd [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988](#) als Werbungskosten berücksichtigt werden ([§ 124b Z 452 EStG 1988](#)).

### **6421c**

Hinsichtlich der Maßnahmen, für die der Öko-Zuschlag dem Grunde nach zusteht, gelten die Aussagen in Rz 1441.

### **6421d**

Der Öko-Zuschlag steht für Aufwendungen zu, die in den Kalenderjahren 2024 und 2025 anfallen. Für die Beurteilung des zeitlichen Anwendungsbereichs ist der Öko-Zuschlag stets in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem auch die zugrundeliegenden Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Bei Herstellungsaufwendungen ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgebend. Bei Instandsetzungs- und Instandhaltungsmaßnahmen ist der Öko-Zuschlag in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem der entsprechende Aufwand zu erfassen ist.

Werden die dem Öko-Zuschlag zugrundeliegenden Aufwendungen verteilt berücksichtigt, kann der Öko-Zuschlag entweder zur Gänze sofort oder entsprechend der Verteilung (auch nach 2025 weiterhin) berücksichtigt werden.

#### **Beispiele:**

*A lässt einen Heizkesseltausch iHv 10.000 Euro durchführen, der als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren ist und von 2025 bis 2026 dauert: Nur für die Aufwendungen des Jahres 2025 (Annahme: 8.000 Euro) kann ein Öko-Zuschlag geltend gemacht werden. Der Instandsetzungsaufwand ist gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 gleichmäßig auf fünfzehn Jahre zu verteilen. A kann sich aussuchen, ob er den Öko-*

*Zuschlag zur Gänze im Jahr 2025 geltend macht ( $8.000 \times 15\% = 1.200$ ) oder ob er ihn entsprechend der Verteilung des Instandsetzungsaufwands berücksichtigt (jeweils 1/15 des Öko-Zuschlags pro Jahr bis einschließlich 2039;  $1.200 / 15 = 80$  pro Jahr).*

*B lässt eine Sanierung durchführen, die als Herstellung zu qualifizieren ist. Sie beginnt 2023 und wird 2024 fertiggestellt: Die gesamten Herstellungskosten können dem Öko-Zuschlag zugrunde gelegt werden.*

*C lässt eine Sanierung durchführen, die als Herstellung zu qualifizieren ist. Sie beginnt 2025 und wird 2026 fertiggestellt: Es steht kein Öko-Zuschlag zu.*

#### 6421e

Die Anwendung des [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) auf Aufwendungen für thermisch-energetische Sanierungen iSd [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988](#) und für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem iSd [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988](#) (vgl. Rz 6482a ff) steht dem Öko-Zuschlag für derartige Aufwendungen nicht entgegen.

Rz 6428 wird geändert (AbgÄG 2023):

#### 6428

Wird ein Gebäude, das aus einem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet, so tritt gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) der Entnahmewert für die AfA-Bemessung an Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ~~Im Falle der Betriebsaufgabe tritt der Aufgabewert an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.~~

Als Entnahmewert kommen in Betracht:

- Entnahme vor dem 1.7.2023: Der Teilwert oder – bei Betriebsaufgabe – der gemeine Wert.
- Entnahme nach dem 30.6.2023: Der Buchwert oder, falls eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 3 EStG 1988](#) vorliegt, der Teilwert. Bei Betriebsaufgabe der gemeine Wert, wenn der Ansatz dieses Wertes gemäß [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) beantragt wird.

Auf den Entnahmewert ist ein AfA-Satz von 1,5% anzuwenden, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Nutzungsdauer zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietung geringer als 67 Jahre war (vgl. VwGH 30.6.2015, [2013/15/0169](#)).

~~Werden nach einer Betriebsaufgabe nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 begünstigte Gebäudeteile vermietet, ist der maßgebliche steuerliche Wertansatz um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen und davon die AfA zu bemessen. Im Fall einer Veräußerung innerhalb der~~

~~fünfjährigen Sperrfrist ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven rückwirkend zu erhöhen (§ 24 Abs. 6 EStG 1988, siehe auch Rz 5717a).~~

Rz 6442d wird geändert (AbgÄG 2023):

#### **6442d**

An die Stelle der seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten tritt der Entnahmewert (~~Teilwert, bei Betriebsaufgabe: gemeiner Wert~~), wenn ein Gebäude (Wohnung) vom Rechtsvorgänger, von dem der Steuerpflichtige das Gebäude unentgeltlich erworben hat, bereits zur Erzielung betrieblicher Einkünfte genutzt wurde.

**Als Entnahmewert kommen in Betracht:**

- **Entnahme vor dem 1.7.2023: Der Teilwert oder – bei Betriebsaufgabe – der gemeine Wert.**
- **Entnahme nach dem 30.6.2023: Der Buchwert oder, falls eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 EStG 1988 vorliegt, der Teilwert. Bei Betriebsaufgabe der gemeine Wert, wenn der Ansatz dieses Wertes vom Rechtsvorgänger gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 beantragt wurde.**

**Auf den Entnahmewert** Dabei ist ein AfA-Satz von 1,5% anzuwenden, es sei denn, es wird nachgewiesen, dass die Nutzungsdauer zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietung geringer als 67 Jahre war (**vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169**).

**Für Entnahmen vor dem 1.4.2012 gilt:** War das betreffende Gebäude zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen und liegt in derartigen Fällen zwischen der Beendigung der betrieblichen Nutzung durch den Rechtsvorgänger und dem Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren, kann die AfA-Bemessung nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 erfolgen.

Vor Rz 6443a wird folgende Abschnittsüberschrift eingefügt (BGBI. I Nr. 36/2024):

#### **21.2.3.1 Beschleunigte AfA**

Nach Rz 6443c wird folgende Abschnittsüberschrift samt Rz 6443d bis 6443g eingefügt (BGBI. I Nr. 36/2024):

#### **21.2.3.2 Erweiterte beschleunigte AfA**

#### **6443d**

**Für Wohngebäude, die nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Jänner 2027 fertiggestellt werden, beträgt die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch**

in den beiden der erstmaligen AfA-Berücksichtigung nachfolgenden Jahren höchstens das Dreifache des Prozentsatzes des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (jeweils 4,5%; § 124b Z 451 EStG 1988). Voraussetzung für die Anwendbarkeit der erweiterten beschleunigten AfA ist, dass das Gebäude zumindest dem „Gebäudestandard Bronze“ nach dem auf der OIB-Richtlinie 6, OIB-330.6-026/19, basierenden „klimaaktiv Kriterienkatalog“ des Bundesministeriums für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie entspricht (vgl. Rz 3139e). In den ersten drei Jahren kann bei Vorliegen dieser Voraussetzung daher höchstens der dreifache AfA-Satz angewendet werden.

#### 6443e

Die Ausführungen in Rz 3139f, 3139g und 6443b sind sinngemäß anzuwenden.

Zum „Gebäudestandard Bronze“ siehe Rz 3139k.

#### 6443f

Die Grenze des zulässigen AfA-Satzes von 4,5% kann unterschritten werden, sodass im ersten und zweiten Jahr nach dem Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der AfA auch die einfache AfA zulässig ist. Der Steuerpflichtige kann somit nicht nur den für ihn passenden beschleunigten Abschreibungssatz für das Jahr der erstmaligen Geltendmachung der beschleunigten AfA wählen (vgl. Rz 6443a), sondern auch jenen in den beiden darauffolgenden Jahren. In den beiden darauffolgenden Jahren darf der AfA-Satz jedoch nicht höher sein als der AfA-Satz im Jahr der erstmaligen Geltendmachung der AfA und nicht niedriger als der einfache AfA-Satz.

*Beispiel:*

*Fertigstellung eines Wohngebäudes, das den „Gebäudestandard Bronze“ erfüllt, im Jahr 2024, Herstellungskosten 500.000 Euro, AfA-Satz gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988: 1,5%. Die befristete Erweiterung der beschleunigten AfA soll voll ausgenutzt werden.*

<i>Beschleunigte AfA 2024: 500.000 x 4,5%</i>	= 22.500
<i>Erweiterte beschleunigte AfA 2025: 500.000 x 4,5%</i>	= 22.500
<i>Erweiterte beschleunigte AfA 2026: 500.000 x 4,5%</i>	= 22.500
<i>AfA ab 2027: 500.000 x 1,5%</i>	= 7.500

#### 6443g

Auch wenn ein Gebäude nur in der ersten Jahreshälfte innerhalb des Zeitraums der Inanspruchnahme der erweiterten beschleunigten AfA zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte genutzt wird, ist der volle Betrag der erweiterten beschleunigten AfA dieses Jahres aufwandswirksam (§ 124b Z 451 letzter Satz EStG 1988).

Vor Rz 6444 wird folgende Abschnittsüberschrift eingefügt:

### **21.2.3.3 Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer**

Rz 6465a wird geändert (Judikaturverweis):

#### **6465a**

Ist die Einkunftsquelle nicht das gesamte Gebäude, sondern eine Eigentumswohnung, ist die für das Vorliegen von Instandsetzungsaufwand bedeutsame Verlängerung der Nutzungsdauer oder Verlängerung des Nutzungswertes nicht auf das Gebäude, sondern auf die jeweilige Einkunftsquelle (Eigentumswohnung) zu beziehen ([VwGH 26.9.2024, Ro 2023/15/0001](#); VwGH 27.05.2015, [2012/13/0024](#)). Die in Rz 6463 angesprochene 25%-Grenze ist daher auf die jeweilige Einkunftsquelle (Eigentumswohnung) zu beziehen. Dies gilt sinngemäß, wenn mehrere Eigentumswohnungen gemeinsam als eine Einkunftsquelle anzusehen sind (zB drei Eigentumswohnungen in einem Gebäude werden gemeinsam vermietet).

Rz 6478 wird geändert ([BGBl. I Nr. 36/2024](#)):

#### **6478**

Folgende Herstellungsaufwendungen können über Antrag auf fünfzehn Jahre verteilt werden:

- Aufwendungen nach [§§ 3 bis 5 MRG](#), wenn das Gebäude dem MRG unterliegt;
- Sanierungsmaßnahmen,
  - **wenn für die eine Zusage für eine Förderung nach Wohnhaussanierungsgesetz, Startwohnungsgesetz oder Landesgesetzen über Wohnhaussanierung vorliegt;**
  - **für die eine Förderung des Bundes gemäß dem [3. Abschnitt des UFG](#) ausbezahlt wird oder plausibilisiert wird, dass die inhaltlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Förderung vorliegen.**
- Sanierungsaufwendungen nach [§ 19 Denkmalschutzgesetz](#).

Rz 6481 wird geändert ([BGBl. I Nr. 36/2024](#)):

#### **6481**

Sanierungsmaßnahmen nach den genannten Gesetzen können über Antrag auf fünfzehn Jahre verteilt abgeschrieben werden. Voraussetzung dafür ist die Gewährung oder Zusage von Subventionen nach diesen Gesetzen. In Fällen, in denen eine Förderungszusage nur für einen Teil eines Gebäudes erteilt wird, kann der gesamte Herstellungsaufwand, insoweit er Maßnahmen betrifft, die einer Förderung nach den genannten Gesetzen zugänglich sind,

nach [§ 28 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988](#) begünstigt abgesetzt werden.

Sanierungsmaßnahmen, die - weil sie nicht Wohnraum betreffen - dem Grunde nach nicht begünstigungsfähig iSd § 28 Abs. 3 Z 2 **erster Teilstrich EStG 1988** sind, sind von der Begünstigung auch dann nicht erfasst, wenn im Bezug auf andere Teile des Gebäudes eine Förderungszusage nach den genannten gesetzlichen Regelungen vorliegen sollte.

Erfolgt bei einem Gebäude ohne Vornahme von Sanierungsmaßnahmen die Errichtung (Schaffung) eines Dachbodenausbaues, ist die Neuerrichtung des Dachbodenausbaues nicht nach [§ 28 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988](#) begünstigt.

Nach Rz 6482 wird Abschnitt 21.4.6.3 samt Rz 6482a bis 6482g eingefügt und die bisherige Überschrift 21.4.6.3 neu nummeriert ([BGBI. I Nr. 36/2024](#); [VuV-Plausibilisierungs-VO](#)):

#### **21.4.6.3 Sanierungsmaßnahmen nach dem [3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes](#)**

##### **6482a**

**Herstellungsaufwendungen, die im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen erfolgen und für die von der zuständigen Förderstelle eine Bundesförderung nach dem [3. Abschnitt des Umweltförderungsgesetzes](#) (UFG) ausbezahlt wird, können gemäß [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) über Antrag auf fünfzehn Jahre verteilt abgeschrieben werden.**

**Gleiches gilt, wenn die Förderung nach dem 3. Abschnitt des UFG zwar nicht zur Auszahlung kommt (zB weil die Antragsfrist für die Förderung vom Steuerpflichtigen versäumt wurde oder die Fördergelder bereits ausgeschöpft sind), die inhaltlichen Voraussetzungen für die Förderung aber dem Grunde nach vorliegen und das Vorliegen der Fördervoraussetzungen plausibilisiert wird (vgl. Rz 6482e).**

##### **6482b**

**Durch den [3. Abschnitt des UFG](#) wird insb. ein umfangreicher Fenstertausch, eine umfangreiche Erneuerung der Wärmedämmung und der „Kesseltausch“, das ist der Ersatz eines bestehenden Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem oder eine klimaoptimale Aufrüstung eines bestehenden Heizungssystems, gefördert.**

**Die nach dem 3. Abschnitt des UFG geförderten Maßnahmen sind – jeweils für sich betrachtet – wie folgt zu beurteilen:**

**Erhaltungsaufwand:**

- **Wärmedämmung des vermieteten Objekts (Instandsetzungsaufwand, vgl. Rz 6469)**
- **Fenstertausch (Instandsetzungsaufwand, wenn mehr als 25% der Fenster des vermieteten Objekts getauscht werden, andernfalls Instandhaltungsaufwand, vgl. Rz 6469 iVm Rz 6463).**

Wärmedämmung und Fenstertausch kommen – ohne weitere Sanierungsmaßnahmen – für die Anwendung des [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) nicht in Betracht, weil sie keinen Herstellungsaufwand darstellen. Sie sind aber der Verteilung auf fünfzehn Jahre nach [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) zugänglich.

Herstellungsaufwand:

- Umstellung der Wärmeversorgung von Öl, Gas oder einem festen Brennstoff auf Fernwärme (vgl. Rz 6476).

Auf die Umstellung der Wärmeversorgung von Öl, Gas oder einem festen Brennstoff auf Fernwärme kann [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) angewendet werden, weil es sich dabei um Herstellungsaufwand handelt.

6482c

Durch [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) können auf Antrag Herstellungsaufwendungen auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt werden, die bei einer Sanierungsmaßnahme anfallen, in deren Rahmen (auch) eine Wärmedämmung oder ein Fenstertausch (jeweils Erhaltungsaufwand) oder eine Umstellung auf Fernwärme (Herstellungsaufwand) erfolgt, wenn diese Maßnahmen nach dem [3. Abschnitt des UFG](#) gefördert werden oder einer solchen Förderung zugänglich sind.

Sofern die nach dem 3. Abschnitt des UFG geförderte Maßnahme Erhaltungsaufwand darstellt und durch den Herstellungsaufwand bedingt ist, liegt insgesamt ein gemäß [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) begünstigter Herstellungsaufwand vor; andernfalls sind die Maßnahmen getrennt zu beurteilen (siehe dazu Rz 6452).

*Beispiel:*

*Bei einem Mietobjekt mit 20 Wohnungen erfolgt eine umfassende Umgestaltung sämtlicher Wohnungen mit Versetzen von Zwischenwänden, Fenstern und Türen. Im Rahmen dieser Sanierung erfolgt auch die thermische Sanierung der Fassade, wofür eine Förderung nach dem [3. Abschnitt des UFG](#) gewährt wird.*

*Die Umgestaltung der Wohnungen (Herstellungsaufwand) erfolgt im Rahmen einer Sanierung, durch die auch die geförderte Fassadendämmung erfolgt. Die Aufwendungen für die Umgestaltung der Wohnungen können daher auf Antrag nach [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) auf fünfzehn Jahre verteilt berücksichtigt werden. Da die Fassadendämmung durch die Umgestaltung der Wohnungen bedingt ist, ist sie Teil des nach § 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 begünstigten Herstellungsaufwandes.*

6482d

Gelangt die nach dem [3. Abschnitt des UFG](#) gewährte Förderung zur Auszahlung bzw. wird das Vorliegen der inhaltlichen Voraussetzungen für die Förderung plausibilisiert, können die Herstellungsaufwendungen eines Dachbodenausbau oder einer Gebäudeaufstockung

gemäß [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) über Antrag auf 15 Jahre verteilt werden, sofern die geförderte Maßnahme (Rz 6482b) das gesamte Objekt oder wesentliche Gebäudeteile betrifft und sie im Rahmen einer einheitlichen Sanierungsmaßnahme erfolgt, die die geförderte Maßnahme und den Dachbodenausbau oder die Gebäudeaufstockung umfasst. Für die Abgrenzung Herstellungsaufwand/Erhaltungsaufwand gilt Rz 6482c zweiter Absatz entsprechend.

**Beispiel 1:**

*Im Zuge eines Dachbodenbaus wird – weil für den Dachbodenbau eine Erweiterung des Heizungssystems notwendig ist – im gesamten Gebäude das bestehende fossile Heizungssystem gegen ein klimafreundliches Heizungssystem getauscht. Für diese Maßnahme wird eine Förderung nach dem [3. Abschnitt des UFG](#) ausbezahlt. Sowohl die Aufwendungen für den Dachbodenbau als auch die Aufwendungen für den Austausch des Heizungssystems können zur Gänze gemäß [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) auf Antrag über 15 Jahre verteilt werden; es liegt insgesamt ein Herstellungsaufwand vor.*

**Beispiel 2:**

*Im Zuge eines Dachbodenbaus werden sämtliche Fenster des darunterliegenden Wohngebäudes (Altbestand), die bereits schadhaft und sanierungsbedürftig sind, ausgetauscht. Für die Maßnahme wird eine Förderung nach dem 3. Abschnitt des UFG ausbezahlt.*

*Der Austausch der Fenster des Altbestandes wäre auch ohne Dachgeschoßausbau notwendig gewesen. Die darauf entfallenden Aufwendungen können daher nicht nach [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) verteilt werden, sondern sind nach [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) auf 15 Jahre verteilt zu berücksichtigen.*

*Die Aufwendungen für den Dachbodenbau können nach [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) auf 15 Jahre verteilt werden, weil der Dachbodenbau im Rahmen der geförderten Sanierungsmaßnahme (Fenstertausch) anfällt.*

**Beispiel 3:**

*Ein schadhaftes Dach eines Wohngebäudes muss repariert werden. Im Zuge dessen wird auch der Dachboden ausgebaut. Das Dach wird gedämmt und dafür eine Förderung nach dem [3. Abschnitt des UFG](#) ausbezahlt.*

*Da im Rahmen der gesamten Maßnahme eine Förderung nach dem 3. Abschnitt des UFG ausbezahlt wird, können die Aufwendungen für den Dachbodenbau nach [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) auf 15 Jahre verteilt werden. Da die Dachsanierung auch ohne den Dachbodenbau notwendig gewesen wäre, ist sie nicht Teil des Herstellungsaufwandes und kann daher nicht in die Verteilung nach § 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 einbezogen werden. Die Aufwendungen für das neue Dach sind aber als Instandsetzungsaufwand gemäß [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) auf fünfzehn Jahre verteilt zu berücksichtigen.*

**Die Neuerrichtung eines Dachbodenbaus ohne die Vornahme von Sanierungsmaßnahmen, für die eine Förderung nach dem [3. Abschnitt des UFG](#) gewährt**

wird oder zustünde, ist demgegenüber nicht nach [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) begünstigt.

#### 6482e

Die Kriterien für die Plausibilisierung wurden durch die [VuV-Plausibilisierungs-VO](#), BGBl. II Nr. 324/2024, festgelegt.

Die Plausibilisierung kann sich auf eine kurSORische, dh. "grobe" Prüfung der wesentlichen Förderkriterien beschränken; sie betrifft nur die grundsätzliche Förderbarkeit nach dem [3. Abschnitt des UFG](#) und nicht die für die begünstigte Verteilung konkret maßgeblichen steuerlichen Voraussetzungen.

Für die Vornahme einer solchen Plausibilisierung kommen in Frage ([§ 1 Abs. 1 VuV-Plausibilisierungs-VO](#)):

- Dritte fachkundige Personen mit einschlägigem Fachgebiet; dazu zählt entweder ein Ziviltechniker, ein Ingenieurbüro oder ein allgemein gerichtlich beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger.
- Die zuständige Abwicklungsstelle der Förderung (Kommunalkredit Public Consulting GmbH – KPC).

Bei Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen von nicht mehr als 50.000 Euro kann die Plausibilisierung durch den Steuerpflichtigen selbst erfolgen ([§ 1 Abs. 2 VuV-Plausibilisierungs-VO](#)); eine Plausibilisierung durch fachkundige Dritte oder die KPC ist diesfalls nicht erforderlich. Stattdessen ist auf Verlangen des zuständigen Finanzamtes durch den Steuerpflichtigen selbst glaubhaft zu machen, dass die inhaltlichen Voraussetzungen für die Gewährung einer Förderung nach dem UFG erfüllt sind. Die betragliche Grenze von 50.000 Euro bezieht sich auf jede einzelne Sanierungsmaßnahme, für die eine Förderung nach dem [3. Abschnitt des UFG](#) zustehen würde.

#### 6482f

[§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) und die [VuV-Plausibilisierungs-VO](#) sind erstmalig auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 anfallen. Es kommt dabei nicht auf den Zeitpunkt der Fertigstellung, sondern auf den Abflusszeitpunkt der Ausgaben an. Die begünstigte Absetzung kann folglich auch für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden.

Auch Maßnahmen, für die eine Förderung nach dem [3. Abschnitt des UFG](#) vor dem 1.1.2024 ausbezahlt wurde, sind gemäß [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) begünstigt, wenn die Aufwendungen nach dem 31.12.2023 anfallen und die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind.

## 6482g

Die Berücksichtigung des Öko-Zuschlags gemäß [§ 124b Z 452 EStG 1988](#) für Aufwendungen für thermisch-energetische Sanierungen iSd [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. a EStG 1988](#) und für den Ersatz eines fossilen Heizungssystems durch ein klimafreundliches Heizungssystem iSd [§ 18 Abs. 1 Z 10 lit. b EStG 1988](#) (vgl. Rz 6421b ff) steht der Anwendung des [§ 28 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) nicht entgegen.

### 21.4.6.34 Aufwendungen auf Grund [des Denkmalschutzgesetzes](#)

Rz 6505 bis 6510 werden geändert (Aktualisierung; Beseitigung von Redaktionsversehen):

#### 6505

Werden die tatsächlichen Aufwendungen in einem Kalenderjahr entrichtet, ist der Differenzbetrag zwischen diesen Aufwendungen und der gesamten Subvention nach Maßgabe des [§ 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988](#) in Teilbeträgen abzusetzen. Der Zeitpunkt des Zuflusses der Subvention ist unerheblich ("Sollgrundsatz").

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erhält ~~2024~~ 2001 für förderbare Gesamtsanierungskosten von 800.000 Euro € (Instandsetzung) eine Förderungszusage von 8% ~~12%~~ jährlich für einen Zeitraum von zehn Jahren, insgesamt daher von ~~640.000 Euro~~ ~~960.000~~ €. In den förderbaren Gesamtsanierungskosten sind auch Aufwendungen für die Bauverwaltung von 50.000 Euro €, die zur Hälfte vom Steuerpflichtigen selbst vorgenommen wird, und für ein Hauptmietzins-Passivum von 10.000 Euro € enthalten.

Gesamtsanierungskosten	800.000 Euro
abzüglich Bauverwaltung und HMZ-Passivum	- 35.000 Euro
abzüglich Subvention	- <del>640.000</del> <del>960.000</del> Euro
	<u>125.000</u> - <del>195.000</del> Euro

~~Der gesamte Aufwand ist nicht abzugänglich. Bei Zufließen der Subventionsbeiträge sind ungeachtet des Zeitpunktes der Bezahlung der Aufwendungen hievon jeweils 19.500 € jährlich steuerpflichtig. Fließen im ersten und letzten Jahr Subventionsteilbeträge zu, so sind die entsprechenden Teile von 19.500 € steuerpflichtig.~~

**Die Aufwendungen in Höhe von 125.000 Euro sind jeweils mit 8.333,33 Euro in den Jahren 2024 bis 2038 abzusetzen.**

#### 6506

Werden die tatsächlichen Aufwendungen für einen einheitlichen Sanierungsvorgang in mehreren Jahren bezahlt, so sind die Subventionen zunächst vorrangig mit den "ältesten" Aufwendungen zu verrechnen. Ab jenem Jahr, in dem die gesamten tatsächlichen Aufwendungen den Gesamtbetrag der Subvention übersteigen, ist der Differenzbetrag auf fünfzehn/zehn bzw. zehn bis fünfzehn-Jahre zu verteilen.

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger erhält 2024 2002 für förderbare Gesamtsanierungskosten von 800.000 Euro eine Förderungszusage von 8% jährlich für einen Zeitraum von zehn Jahren, insgesamt daher von 640.000 Euro. In den förderbaren Gesamtsanierungskosten sind auch Aufwendungen für die Bauverwaltung von 50.000 Euro durch den Steuerpflichtigen selbst und für ein Hauptmietzins-Passivum von 10.000 Euro enthalten. Von den tatsächlichen Aufwendungen werden 2024 2002 150.000 Euro, 2025 2003 500.000 Euro und 2026 2004 90.000 Euro bezahlt. Die Aufwendungen des Jahres 2024 2002 sind zur Gänze mit der Subvention zu verrechnen. Die Aufwendungen des Jahres 2025 2003 sind mit dem noch "offenen" Subventionsbetrag von 490.000 Euro zu verrechnen. Der Differenzbetrag von 10.000 Euro kann auf die Jahre 2025 2003 bis 2039 2012 verteilt abgesetzt werden. Die Aufwendungen des Jahres 2026 2004 sind zur Gänze Werbungskosten und können auf die Jahre 2026 2004 bis 2040 2013 zu verteilen verteilt abgesetzt werden.*

## 6507

Steht die tatsächliche Höhe der Aufwendungen und somit der Förderung erst in einem Folgejahr fest (wegen letztlich geringerer als ursprünglich angenommener Aufwendungen oder wegen Gewährung einer Nachtragssubvention), so ist zunächst wie oben vorzugehen. Für die weitere Vorgangsweise ist zu unterscheiden:

- Wurden die bisher angefallenen Aufwendungen zur Gänze mit Subventionen verrechnet, so kommt es in jenem Jahr, in dem die Höhe der Subvention feststeht, durch die Verrechnung der verbleibenden Subvention und der restlichen noch nicht verrechneten Aufwendungen automatisch zu einem "Spitzenausgleich". Der sich dabei ergebende Überhang an Aufwendungen ist - beginnend mit dem Jahr des Feststehens - auf fünfzehn/zehn bzw. zehn bis fünfzehn Jahre zu verteilen.

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger bekommt im Jahr 2024 2002 eine Förderungszusage von 480.000 Euro für Instandsetzungsmaßnahmen von 560.000 Euro (nach Abzug der Aufwendungen für die "eigene" Bauverwaltung und des Hauptmietzins-Passivums). Es können daher Werbungskosten von 80.000 Euro verteilt auf fünfzehn Jahre geltend gemacht verteilt werden. In den Jahren 2024 2002 und 2025 2003 fallen Instandsetzungskosten von 400.000 Euro an.*

*Die Instandsetzungsmaßnahmen werden 2026 2004 beendet:*

*a) Die abschließende Zahlung 2026 2004 beträgt 110.000 Euro. Im Jahr 2026 2004 steht daher fest, dass der Gesamtaufwand nur 510.000 Euro und die Förderung nur 440.000 Euro beträgt. Da in den Jahren 2024 2002 und 2025 2003 die tatsächlichen Aufwendungen geringer als die Subvention waren, sind noch keine Werbungskosten angefallen. Im Jahr 2026 2004 ist die nunmehr feststehende Subvention mit den nunmehr feststehenden Aufwendungen zu verrechnen. Der sich dabei ergebende Überhang an Aufwendungen von 70.000 Euro ist ab 2026 2004 auf fünfzehn Jahre zu verteilen verteilt als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

*b) Die abschließende Zahlung 2026 2004 beträgt 210.000 Euro. Im Jahr 2026 2004 steht daher fest, dass der Gesamtaufwand 610.000 Euro beträgt. Es wird eine*

*Nachtragssubvention von 40.000 Euro gewährt. Ab dem Jahr 2026 2004 sind daher 90.000 Euro auf fünfzehn Jahre zu verteilen verteilt als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

- Haben hingegen die tatsächlichen Aufwendungen die Subventionen bereits überstiegen und kommt es erst in einem Folgejahr zu einer Nachtragssubvention, ~~sie~~ ist diese isoliert den nachträglichen Aufwendungen gegenüberzustellen und für den Unterschiedsbetrag mit einem neuen Verteilungszeitraum zu beginnen.

*Beispiel:*

*Siehe Angaben zu dem obigen Beispiel. Wären für die Instandsetzungsmaßnahmen bereits im Jahr 2024 2002 Aufwendungen von 400.000 Euro und im Jahr 2025 2003 ein weiterer Teilbetrag von 160.000 Euro angefallen, ~~sie~~ wäre bereits ab dem Jahr 2025 2003 ein Betrag von 80.000 Euro auf zehn Jahre verteilt abzusetzen. Kommt es im Jahr 2026 2004 auf Grund zusätzlicher Aufwendungen von 50.000 Euro zu einer Nachtragssubvention von 40.000 Euro, ~~sie~~ ist der Unterschiedsbetrag von 10.000 Euro ab dem Jahr 2026 2004 auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.*

## 6508

Übersteigt die Subvention die tatsächlichen Aufwendungen, ~~sie~~ ist sie insoweit im Zeitpunkt des Zufließens steuerpflichtig (VwGH 21.10.2004, [99/13/0170](#)). Dies gilt - ungeachtet der Wahl hinsichtlich der AfA-Bemessungsgrundlage - auch für den unentgeltlichen Rechtsnachfolger.

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger erhält 2024 2001 für förderbare Gesamtsanierungskosten von 800.000 Euro 8 Millionen Schilling (Instandsetzung) eine Förderungszusage von 12% jährlich für einen Zeitraum von zehn Jahren, insgesamt daher von 960.000 Euro 9,6 Millionen Schilling. In den förderbaren Gesamtsanierungskosten sind auch Aufwendungen für die Bauverwaltung von 500.000 Euro \$, die zur Hälfte vom Steuerpflichtigen selbst vorgenommen wird, und für ein Hauptmietzins-Passivum von 100.000 Euro \$ enthalten.*

<i>Gesamtsanierungskosten</i>	<b>800.000 Euro 8.000.000 \$</b>
<i>abzüglich 1/2 Bauverwaltung und HMZ-Passivum</i>	<b>-350.000 Euro \$</b>
<i>abzüglich Subvention</i>	<b>-960.000 Euro 9.600.000 \$</b>
	<b>-195.000 Euro 1.950.000 \$</b>

*Der gesamte Aufwand ist nicht abzugsfähig. Bei Zufließen der Subventionsbeiträge sind - ungeachtet des Zeitpunktes der Bezahlung der Aufwendungen - hieven jeweils 19.500 Euro 195.000 \$ jährlich steuerpflichtig. Fließen im ersten und letzten Jahr Subventionsteilbeträge zu, ~~sie~~ sind die entsprechenden Teile von 19.500 Euro 195.000 \$ steuerpflichtig.*

## 6509

Steht die tatsächliche Höhe der Aufwendungen und somit der Förderung erst in einem Folgejahr fest (wegen letztlich geringerer als ursprünglich angenommener Aufwendungen

oder wegen Gewährung einer Nachtragssubvention), ~~so~~ ist zunächst wie oben vorzugehen. Bei der weiteren Vorgangsweise ist zu unterscheiden:

- Werden die Aufwendungen (und damit die Förderung) geringer, so ist der sodann feststehende Subventionsüberhang im noch verbleibenden Verteilungszeitraum zu berichtigen.

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger bekommt im Jahr 2024 2000 eine Förderungszusage von 720.000 Euro 7,2 Millionen Schilling für Instandsetzungsmaßnahmen von 560.000 Euro 5,6 Millionen Schilling (nach Abzug der Aufwendungen für die "eigene" Bauverwaltung und des Hauptmietzins-Passivums). Der gesamte Aufwand ist nicht abzugsfähig. Es können daher keine Werbungskosten geltend gemacht werden. In den Jahren 2024 2000 und 2025 2001 fallen Instandsetzungskosten von 400.000 Euro 4 Millionen Schilling an. Die Instandsetzungsmaßnahmen werden 2026 2002 beendet:*

*Die abschließende Zahlung 2026 2002 beträgt 110.000 Euro 1,1 Millionen Schilling. Im Jahr 2026 2002 steht daher fest, dass der Gesamtaufwand nur 510.000 Euro 5,1 Millionen Schilling und die Förderung nur 660.000 Euro 6,6 Millionen Schilling beträgt. In den Jahren 2024 2000 und 2025 2001 waren zunächst jeweils 16.000 Euro 160.000 \$ an Einnahmen zu erfassen. Vom nunmehr feststehenden Subventionsüberhang von 150.000 Euro 1,5 Millionen Schilling sind daher 32.000 Euro 320.000 \$ abzuziehen und der verbleibende Betrag von 118.000 Euro 1.180.000 \$ gleichmäßig auf den Zeitraum 2026 2002 bis 2040 2009 verteilt als Einnahmen zu erfassen.*

- Kommt es hingegen zu einer Nachtragssubvention, ~~so~~ ist diese isoliert den nachträglichen Aufwendungen gegenüberzustellen und für den Unterschiedsbetrag mit einem neuen Verteilungszeitraum zu beginnen.

*Beispiel:*

*Siehe Angaben zum obigen Beispiel.*

*Die abschließende Zahlung 2026 2002 beträgt 210.000 Euro 2,1 Millionen Schilling. Im Jahr 2026 2002 steht daher fest, dass der Gesamtaufwand 610.000 Euro 6,1 Millionen Schilling beträgt. Es wird eine Nachtragssubvention von 600.000 Euro \$ gewährt. Die 2024 2000 begonnene Erfassung der Teilbeträge von 160.000 Euro \$ jährlich läuft bis 2033 2009 unverändert weiter. Daneben ist 2026 2002 bis 2035 2011 der Überhang aus der Nachtragssubvention (600.000 Euro \$ abzüglich "Aufwandssteigerung" von 500.000 Euro \$) in Teilbeträgen von 10.000 Euro \$ jährlich als Einnahmen zu erfassen. Wäre die Nachtragssubvention niedriger als 500.000 Euro \$, ~~so~~ wäre in den Jahren 2026 2002 bis 2040 2011 der Überhang der Aufwendungen in Teilbeträgen als Werbungskosten abzusetzen.*

## 6510

Erfolgt die Zusage einer Förderung erst in einem dem Beginn von Herstellungs-, Instandsetzungs- oder Instandhaltungsmaßnahmen folgenden Jahr, ~~so~~ kann die Verrechnung von Subventionen wahlweise erst im Jahr der Zusage vorgenommen werden. Die

Verrechnung hat in diesem Fall vorrangig mit "offenen" Fünfzehntel/~~Zehntel~~- bzw. ~~Zehntel-~~  
~~bis Fünfzehntel~~absetzungen aus den subventionierten Maßnahmen zu erfolgen.

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger beginnt im Jahr 2024 2002 mit Herstellungsmaßnahmen. An Herstellungskosten fallen 2024 2002 300.000 Euro an. Im Jahr 2025 2003 erhält der Steuerpflichtige eine Subventionszusage über 400.000 Euro. An weiteren Herstellungskosten fallen in diesem Jahr 150.000 Euro an. Im Jahr 2024 2002 wurde ein Fünfzehntel von 300.000 Euro, also ein Betrag von 20.000 Euro, abgesetzt. Die Subvention wird vorrangig mit den offenen Fünfzehntelbeträgen von 280.000 Euro verrechnet. Die von der Subvention verbleibenden 120.000 Euro sind mit den Herstellungskosten des Jahres 2025 2003 zu verrechnen. Die verbleibenden 30.000 Euro sind auf die noch "offenen" vierzehn Jahre (2025 2003 bis 2038 2016) zu verteilen.*

Rz 6634 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht aufgrund Judikatur):

#### **6634**

Die Hauptwohnsitzbefreiung stellt grundsätzlich eine Gebäudebefreiung dar, wobei auch der Grund und Boden insoweit einbezogen wird, als der Grund und Boden der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. Dies gilt bis zu einem Ausmaß, das „üblicherweise als Bauplatz“ erforderlich ist. Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolgt nach der Verkehrsauffassung (VwGH 29.3.2017, [Ro 2015/15/0025](#)). Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m<sup>2</sup> - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen (*vgl. VwGH 24.4.2024, [Ro 2022/15/0044](#); VwGH 24.4.2024, [Ro 2022/15/0020](#)*). Bei größeren Grundstücken ist angesichts der üblichen Mindestbauplatzgrößen der 1.000 m<sup>2</sup> übersteigende Grundanteil steuerpflichtig. Zur Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und Gebäude siehe Rz 6645.

**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, BGBI. I Nr. 118/2015, iVm der dazu ergangenen [GrundanteilV 2016](#), BGBI. II Nr. 99/2016, zu berücksichtigen. Maßgeblich sind dabei stets die Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung – somit bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts (und nicht der Zeitpunkt des Inkrafttretens der GrundanteilV 2016 mit 1.1.2016). 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 verwaltungökonomischen 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.**

**Beispiel:**

*A veräußert sein als Hauptwohnsitz genutztes Grundstück (1.500 m<sup>2</sup>) um 600.000 Euro. Von den 600.000 Euro entfallen 40% auf den Grund und Boden, dh. 240.000 Euro. Auf einen m<sup>2</sup> entfallen damit 160 Euro (240.000/1.500). 80.000 Euro sind daher von der Hauptwohnsitzbefreiung nicht erfasst (160x500).*

Von der Hauptwohnsitzbefreiung für das Gebäude nicht umfasst sind grundstücksgleiche Rechte (zB Baurechte). Bei der Veräußerung eines Baurechtes und des dazu gehörenden Gebäudes ist daher der Veräußerungserlös auf Gebäude und Baurecht aufzuteilen (siehe dazu Rz 6645); von der Hauptwohnsitzbefreiung ist nur der auf das Gebäude entfallende Veräußerungserlös erfasst.

Steht ein Grundstück im Miteigentum, steht der steuerfreie Grund und Boden-Anteil jedem Miteigentümer nur im Ausmaß des Miteigentumsanteiles zu. Ein eigenständiges Grundstück im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) stellt auch eine Eigentumswohnung dar. Daher ist auf jede Eigentumswohnung die 1.000 m<sup>2</sup>-Grenze gesondert zu beziehen.

Der KFZ-Abstellplatz ist bei der Veräußerung eines Eigenheimes oder einer Eigentumswohnung von der Hauptwohnsitzbefreiung miterfasst, soweit maximal zwei Stellplätze mitveräußert werden (unabhängig davon, ob sich der Parkplatz auf einem eigenen Grundstück [eigene Einlagezahl] befindet); die bloße Veräußerung eines Stellplatzes unterliegt nicht der Hauptwohnsitzbefreiung.

Die Hauptwohnsitzbefreiung ist damit weiter als die Herstellerbefreiung und geht dieser daher vor.

Rz 6634c wird geändert (aufgrund der Änderung in Rz 6634):

**6634c**

Sind Flächen von Nachbargrundstücken, die einheitlich als Hauptwohnsitz genutzt werden (siehe Rz 6634a), sowohl als Bau- als auch als Grünland gewidmet, sind die unterschiedlich gewidmeten Flächen für die Gesamtheit aller Grundstücke in ein Verhältnis zu setzen. In diesem Verhältnis ist sodann die 1.000 m<sup>2</sup>-Grenze auf die Bau- und Grünlandflächen umzulegen. Dies gilt auch für eine einzige Parzelle, die sowohl als Bau- als auch als Grünland gewidmet ist, und die im Rahmen der Hauptwohnsitzbefreiung die 1.000 m<sup>2</sup>-Grenze übersteigt.

**Beispiel 1:**

*Nach dem 31.12.2024 Es wird ein als Hauptwohnsitz genutztes Grundstück veräußert, welches aus drei Parzellen besteht, die unterschiedlich gewidmet sind. Die Parzellen sind alle unter einer EZ erfasst. Auf der ersten Parzelle steht das als Hauptwohnsitz genutzte Haus, wobei ein Teil der Fläche (rund um das Haus – 300 m<sup>2</sup>) als Bauland und ein Teil (100 m<sup>2</sup>) als Freiland gewidmet ist. Die zweite Parzelle (300 m<sup>2</sup>) ist als Freiland, die dritte Parzelle (500 m<sup>2</sup>) ist als Bauland gewidmet.*

Auf das bebaute Grundstück entfallen 400 m<sup>2</sup>. Diese unterliegen jedenfalls der Steuerbefreiung (300 m<sup>2</sup> Bauland, 100 m<sup>2</sup> Grünland). Die übrigen 800 m<sup>2</sup> der beiden anderen Grundstücke sind im Verhältnis der Flächen der beiden Grundstücke aufzuteilen: 300:500=3:5

Grünland: 3/8 von 800 m<sup>2</sup> = 300 m<sup>2</sup> von beiden Grundstücken

Bauland: 5/8 von 800 m<sup>2</sup> = 500 m<sup>2</sup> von beiden Grundstücken

Bezogen auf alle drei veräußerten Grundstücke sind daher im Bauland 675 m<sup>2</sup> (300+375) befreit und 125 m<sup>2</sup> steuerpflichtig und im Grünland 325 m<sup>2</sup> (100+225) befreit und 75 m<sup>2</sup> steuerpflichtig.

Alle drei Grundstücke (EZ) werden um gesamt 310.000 Euro verkauft, davon entfallen **nach der Sachwertmethode** 120.000 Euro auf das Gebäude und 190.000 Euro auf Grund und Boden. Der Veräußerungserlös für den Grund und Boden ist auf die als Bauland und als Grünland gewidmete Fläche im Verhältnis der Marktpreise aufzuteilen (siehe Rz 6673).

Berechnung:

Die gesamte Grundfläche entfällt zu 400 m<sup>2</sup> auf Grünland und zu 800 m<sup>2</sup> auf Bauland.

Grünlandpreis: 15 Euro/m<sup>2</sup> \* 400 m<sup>2</sup> = 6.000 Euro

Baulandpreis: 230 Euro/m<sup>2</sup> \* 800 m<sup>2</sup> = 184.000 Euro

Der steuerpflichtige Veräußerungserlös entfällt daher in Höhe von 1.125 Euro auf Grünland (für 75 m<sup>2</sup>) und in Höhe von 28.750 Euro auf Bauland (für 125 m<sup>2</sup>).

Beispiel 2:

**Nach dem 31.12.2024** Es wird eine Liegenschaft (Altvermögen) im Ausmaß von 1.400 m<sup>2</sup> um 350.000 Euro veräußert. Ein Teil der Liegenschaft ist seit 2001 als Bauland gewidmet (252 50 m<sup>2</sup>), der zweite Teil als Grünland (1.148 1.150 m<sup>2</sup>). Für das Gebäude und 1.000 m<sup>2</sup> Grund und Boden kommt die Hauptwohnsitzbefreiung zur Anwendung.

Die beiden Widmungen sind nun in ein Verhältnis zueinander zu setzen, dies ergibt 18% Bauland und 82% Grünland. 1000 m<sup>2</sup> Grund und Boden sind von der HWS-Befreiung mit umfasst, das sind 180 m<sup>2</sup> vom Bauland und 820 m<sup>2</sup> vom Grünland. Somit bleiben 400 m<sup>2</sup> steuerpflichtiger GuB übrig, davon sind 72 m<sup>2</sup> Bauland und 328 m<sup>2</sup> Grünland.

Im Falle einer unterschiedlichen Widmung eines Grundstückes ist der Veräußerungserlös 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 (siehe Rz 6673).

Der Grünlandpreis beträgt in der betr. Gemeinde 4 Euro/m<sup>2</sup>, der Baulandpreis beträgt laut Immobilienpreisspiegel durchschnittlich 90 Euro/m<sup>2</sup>.

4 x 1.148 1.150 m<sup>2</sup> Grünland = 4.592 4.600 Euro

90 x 252 250 m<sup>2</sup> Bauland = 22.680 22.500 Euro

Das Verhältnis beträgt somit 16,817% Grünland zu 83,2% Bauland.

Der Veräußerungserlös für den GuB beträgt entsprechend der GrundanteilV 2016 20-40% vom gesamten Veräußerungserlös ([§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d zweiter Satz EStG 1988](#)), das sind 70.000 140.000 Euro. 16,817% davon entfallen auf Grünland, das sind 11.900 23.520 Euro; 83,2% davon entfallen auf Bauland, das sind 58.100 116.480 Euro. Von diesen Beträgen

sind aber nur 72 m<sup>2</sup> vom Bauland steuerpflichtig sowie 328 m<sup>2</sup> vom Grünland, das ergibt ~~16.732,80~~ **33.280** Euro für Bauland (~~58.100~~ **116.480**/~~252~~<sup>250</sup> x 72) bzw. ~~3.394~~ **6.720** Euro für Grünland (~~11.900~~ **23.520**/~~1.148~~<sup>1.150</sup> x 328).

Vom anteiligen Veräußerungserlös sind die pauschalen AK abzuziehen: ~~16.732,80~~ **33.280** x 40% (weil die Umwidmung nach dem 31.12.1987 stattfand) = **13.312** ~~6.693,12~~ Euro und **6.720** ~~3.394~~ x 86% = **5.779,20** ~~2.918,84~~ Euro. Somit ergeben sich insgesamt Einkünfte iHv **20.908,80** ~~10.514,84~~ (**19.968** ~~10.039,68~~ + **940,80** ~~475,16~~), die mit 30% ImmoESt zu versteuern sind (**6.272,64** ~~3.154,45~~ Euro).

Rz 6645 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht aufgrund Judikatur):

## 6645

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Veräußerung von im Privatvermögen selbst hergestellten Gebäuden grundsätzlich (zur Nutzung zur Einkünfterzielung siehe Rz 6647) von der Besteuerung ausgenommen. Ein auf den Grund und Boden bzw. grundstücksgleiche Rechte (zB Baurecht; siehe dazu Rz 6622) entfallender Veräußerungsgewinn ist jedoch steuerpflichtig (VwGH 23.9.2005, [2003/15/0105](#), betr. Spekulationstatbestand). Der Veräußerungserlös ist in diesem Fall im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen (VwGH 16.9.2015, [Ro 2014/13/0008](#); VwGH 24.4.2024, [Ro 2022/15/0044](#)). Das sich aus den Anschaffungskosten des Grund und Bodens und den Herstellungskosten des Gebäudes ergebende Wertverhältnis wird im Regelfall nicht auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Veräußerung umlegbar sein. Liegt zwischen der Errichtung und der Veräußerung des Gebäudes ein längerer Zeitraum und werden keine umfangreichen Erhaltungsarbeiten in das Gebäude getätig, verändert sich aufgrund der Alterswertminderung des Gebäudes das Wertverhältnis zugunsten des Grund und Bodens.

Beispiel:

Kauf eines Baugrundes inklusive Nebenkosten um 15.000 Euro und Herstellung eines Hauses um 210.000 Euro. Keine Nutzung als Hauptwohnsitz. Verkauf der Liegenschaft um 450.000 Euro. Das Wertverhältnis von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits beträgt zum Zeitpunkt der Veräußerung 1:3 (das historische Aufteilungsverhältnis von 1:14 ist nicht anwendbar); der Veräußerungserlös beträgt daher für den Grund und Boden 112.500 Euro und für das Gebäude 337.500 Euro. Die steuerpflichtigen Einkünfte nach § 30 EStG 1988 betragen daher 112.500 Euro abzüglich 15.000 Euro = 97.500 Euro.

Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016 den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen (vgl. auch Rz 6447). Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (zB auf Grund eines hohen Bodenwertes im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (zB mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen.

Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 ist das Aufteilungsverhältnis gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, iVm mit der dazu ergangenen GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, zu berücksichtigen. Maßgeblich sind dabei stets die Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung – somit bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts (und nicht der Zeitpunkt des Inkrafttretens der GrundanteilV 2016 mit 1.1.2016). Siehe dazu Rz 6447 ff.

Die Anwendung des pauschalen Aufteilungsverhältnisses nach der GrundanteilV 2016 darf allerdings nicht dazu führen, dass der so ermittelte Anteil des Veräußerungserlöses für Grund und Boden geringer ist als die ursprünglichen tatsächlichen Anschaffungskosten. Wird daher rechnerisch unter Anwendung der VO-Grundsätze ein Veräußerungserlös ermittelt, der unter den ursprünglichen tatsächlichen Anschaffungskosten liegt, sind die tatsächlichen Anschaffungskosten als Untergrenze zu sehen und der Veräußerungserlös entspricht damit mindestens den Anschaffungskosten. Ausgenommen davon sind Fälle, in denen eine Wertminderung des Grund und Bodens im Einzelfall tatsächlich eintritt und der anteilige Veräußerungserlös somit unter die ursprünglichen Anschaffungskosten fällt (beispielsweise wird eine Kontamination des Bodens entdeckt).

*Beispiel:*

*2015 wird ein unbebautes Grundstück um 350.000 Euro erworben (1.400 m<sup>2</sup>; 250 Euro/m<sup>2</sup>). Anschließend wird eine Villa mit 200 m<sup>2</sup> Wohnfläche errichtet). 2020 wird die gesamte bebaute Liegenschaft um 1,5 Mio. Euro verkauft. Für das Gebäude wird die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beantragt.*

*Durch die Anwendung der GrundanteilV 2016 würde sich für den Grund und Boden ein pauschaler Anteil von 20% am Veräußerungserlös, dh. 320.000 Euro (2143 Euro/m<sup>2</sup>), ergeben. Da der GuB-Anteil dabei niedriger als die ursprünglichen Anschaffungskosten wäre, sind die ursprünglichen tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen.*

**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.**

*Beispiel:*

*A veräußert ein Grundstück mit einem von ihm hergestellten Gebäude (900 m<sup>2</sup>) um 600.000 Euro. Von den 600.000 Euro entfallen 40% auf den Grund und Boden. Somit sind 240.000 Euro nicht von der Herstellerbefreiung umfasst.*

Im Gegensatz zur Herstellerbefreiung beim ehemaligen Spekulationstatbestand

- wirkt die Errichtereigenschaft nicht für den unentgeltlichen Rechtsnachfolger (siehe Rz 6646) und

- besteht für zur Einkünftezielung genutzte Gebäude(teile) keine Befreiung (siehe Rz 6647).

Rz 6652 wird geändert (Einfügen eines Verweises, Beseitigung eines Redaktionsversehens – Rückkehr zur Fassung vor Wartungserlass 2023):

## **6652**

Grundsätzlich sind Tauschvorgänge wie Veräußerungsvorgänge (und Anschaffungsvorgänge) zu werten (siehe Rz 6626). [§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) befreite ab 1.4.2012 ausdrücklich Tauschvorgänge im „Flurbereinigungsverfahren“ iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 sowie „Baulandumlegungsverfahren“ (insbesondere behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland). Da mit dem Bundesgesetz vom 15. Jänner 2019, [BGBl. I Nr. 14/2019](#), das [Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951](#) mit 1. Jänner 2020 außer Kraft trat, wird diese Befreiung nunmehr auf die jeweiligen Landesgesetze gestützt. Die Steuerbefreiung gilt weiterhin für alle Steuerpflichtigen in gleichem Ausmaß, unabhängig in welchem Bundesland das Grundstück gelegen ist, weswegen nach wie vor auf die Grundsätze der Vorschriften des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 abgestellt wird. Im Ergebnis gelten somit die vor dem StRefG 2020 geltenden Voraussetzungen für die Befreiung von Grundstückstäuschen in Ausführung von Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren. Die Steuerbefreiung kann nur für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zur Anwendung gelangen.

**Werden im Zuge eines Flurbereinigungsverfahrens Anteilsrechte an einer Agrargemeinschaft, die sich im Betriebsvermögen befunden haben, gegen ein Grundstück getauscht, kommt § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nicht zur Anwendung, weil Anteile an Agrargemeinschaften nicht unter den Grundstücksbegriff des § 30 EStG 1988 fallen (BFG 5.6.2024, RV/2100119/2021 zu einer Agrargemeinschaft in Form einer Körperschaft).**

(...)

Eine Ausgleichszahlung in Geld ist in dem nach den jeweiligen Gesetzesbestimmungen zulässigen Ausmaß von der Befreiung ebenfalls erfasst (Freibetrag), eine darüberhinausgehende Zahlung ist jedoch nicht befreit, wobei im Zweifel jedoch davon auszugehen ist, dass die Ausgleichszahlung zulässig ist. Liegt eine steuerpflichtige Ausgleichszahlung vor, sind zur Ermittlung der Einkünfte von der Ausgleichszahlung die Anschaffungskosten des hingegebenen Grundstückes in jenem Ausmaß in Abzug zu bringen, das dem Verhältnis der Ausgleichszahlung zum gemeinen Wert des/der hingegebenen Grundstücke(s) entspricht. Der steuerpflichtige Wertausgleich erhöht die Anschaffungskosten des Zahlers.

**Übersteigt Erreicht** die erhaltene Ausgleichszahlung die **Hälften des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke(s) für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze** (vgl. Rz 6625), stellt dieses Geschäft keinen Tauschvorgang von Grundstücken iSd § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 dar. In diesem Fall ist die Steuerbefreiung auf diese Grundstücksveräußerung nicht anwendbar. Die Beurteilung, ob ein Tauschvorgang vorliegt, ist für jede von der Zusammenlegung, Flurbereinigung oder Baulandumlegung betroffene Person gesondert vorzunehmen; liegt auf Grund einer ~~nach dem 15.11.2021 geleisteten~~ Ausgleichszahlung von **mehr als 50% mindestens 75%** ein Tauschvorgang iSd § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nicht vor, hat dies keine Auswirkungen auf die anderen Beteiligten des Flurbereinigungsverfahrens (zB jene Beteiligte, die keine Ausgleichszahlung erhalten oder jene Beteiligte, die eine Ausgleichszahlung entrichten).

Die Steuerbefreiung besteht allerdings nur für jene Steuerpflichtigen, für die auf Grund landesgesetzlicher Vorschriften bezüglich der Flurverfassung die Wirkungen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens eintreten.

(...)

Rz 6655c wird geändert (Klarstellung):

### **6655c**

Bei der Übertragung einer Eigentumswohnung wird auch die Instandhaltungsrücklage (**Reparaturrücklage**) gemäß § 31 WEG 2002 mitübertragen. Wird nachgewiesen, dass ein konkreter Teil des gesamten Kaufpreises auf bereits in die Instandhaltungsrücklage eingezahlte Beträge entfällt, hat der Veräußerer insoweit keine Einkünfte und der Erwerber insoweit keine Anschaffungskosten hinsichtlich des übertragenen Grundstückes. Für den Nachweis erforderlich zweckmäßig ist die die ausdrückliche Erwähnung des konkreten Betrages im Kaufvertrag. **Jener Anteil des Kaufpreises, der auf die mitübertragene Reparaturrücklage entfällt, zählt daher nicht zum Veräußerungserlös. Die Dotierung der Reparaturrücklage führt nicht zu Werbungskosten im Rahmen des § 30 EStG 1988 beim Veräußerer, weil diese in keinem Zusammenhang mit den Einkünften aus der Grundstücksveräußerung steht. Die Reparaturrücklage zählt nicht zu den Anschaffungskosten des Erwerbers.** Kommt es nach der Grundstücksveräußerung zu Abflüssen aus der übernommenen und später auch vom Erwerber mitdotierten Rücklage, stellen diese – je nach Art der Maßnahme – beim Erwerber Werbungskosten, Instandhaltungs- oder Herstellungsaufwendungen dar (vgl. auch Rz 6419a).

Rz 6658 wird geändert (Klarstellung):

## 6658

In folgenden Fällen ist der Veräußerungsvorgang gedanklich in zwei Veräußerungen aufzusplitten und für einen der Vorgänge ein fiktiver Veräußerungserlös anzusetzen. Ein solcher fiktiver Veräußerungserlös kann sein:

- Der Teilwert im Einlagezeitpunkt bei eingelegten Grundstücken ([§ 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988](#))
- Der Teilwert von Grund und Boden im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung auf [§ 5 EStG 1988](#) vor dem 1.4.2012 ([§ 30 Abs. 6 lit. b EStG 1988](#)), wenn der Grund und Boden entnommen worden ist und sodann im Rahmen einer privaten Grundstücksveräußerung veräußert wird
- 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 kann vom darauf entfallenden Veräußerungserlös die Steuer gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden.**

Beispiele:

### 1. Veräußerung nach Einlage:

Jahr	Grund und Boden	Wert	Steuersatz	Buchwert
2008	Anschaffungskosten	100	-	0
2011	Einlage zum Teilwert	120	-	120
2013	Veräußerung um	150	-	0
	betriebliche Einkünfte	30	25%	0
	Einkünfte nach <a href="#">§ 30 EStG 1988</a>	20	25%	-

### 2. Veräußerung nach Wechsel zu [§ 5 EStG 1988](#) und Entnahme:

Jahr	Grund und Boden	Wert	Steuersatz	Buchwert
2003	Anschaffungskosten	100	-	100
2009	Wechsel zu <a href="#">§ 5 EStG 1988</a> Teilwert	120	-	120
2011	Entnahme Teilwert	130	-	120
	Betriebliche Einkünfte	10 <sup>1)</sup>	Tarif	-
2015	Veräußerung um	170		0
	Einkünfte nach <a href="#">§ 30 EStG 1988</a> (Vorgang 1 <sup>2)</sup> )	40	25%	-
	Einkünfte nach § 30 EStG 1988 (Vorgang 2 <sup>3)</sup> )	20	25%	-

<sup>1)</sup> Entnahmewert abzüglich Buchwert.

<sup>2)</sup> Veräußerungserlös abzüglich Entnahmewert (tritt gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 an die Stelle der Anschaffungskosten).

<sup>3)</sup> fiktiver Veräußerungserlös nach § 30 Abs. 6 lit. b EStG 1988 abzüglich tatsächlicher Anschaffungskosten. Wäre die Anschaffung bereits vor dem 1.4.2002 erfolgt, könnte für den Vorgang 2 aber auch für den Vorgang 1 § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden. Dadurch wären die Einkünfte aus Vorgang 1  $170 \cdot 0,14 = 23,8$  und aus Vorgang 2  $120 \cdot 0,14 = 16,8$ .

### 3. Veräußerung nach erstmaliger Vermietung unter Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten:

Jahr	Gebäude	Wert	Steuersatz	„Buchwert“
2001	Anschaffungskosten	60	-	-
2013	erstmalige Vermietung, fiktive AK	100	-	100
2013-2017	AfA kumuliert 2% pa=5*2	-10	Tarif	90
2017	Veräußerung um	150		0
Einkünfte nach § 30 EStG 1988 (Vorgang 1 <sup>1)</sup> )		60	30%	
Einkünfte nach § 30 EStG 1988 (Vorgang 2 <sup>2)</sup> )		14	30%	

<sup>1)</sup> Veräußerungserlös abzüglich fiktive AK abzüglich AfA gemäß § 30 Abs. 6 lit. a EStG 1988

<sup>2)</sup> Fiktive AK \* 0,14 gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988

Rz 6662, 6663 und 6664 werden geändert (Judikatur):

## 6662

(...)

Herstellungsaufwendungen kürzen die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen jedoch nur insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von anderen Einkünften zu berücksichtigen waren. Dabei kommen betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte in Betracht (zB Vermietung und Verpachtung, Nutzung als Arbeitszimmer im Wohnungsverband, Nutzung einer Eigentumswohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung). **Insoweit Herstellungsaufwendungen im Zusammenhang mit einer als Liebhaberei zu beurteilenden Tätigkeit anfallen, erhöhen sie die Anschaffungskosten (BFG 14.8.2019, RV/7104974/2017; 5.2.2025, RV/5100289/2024).** Soweit

Herstellungsaufwendungen im Rahmen der Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abgezogen worden sind, hindert dies ihre ungeschmälerte Berücksichtigung ~~ebenso hingegen~~ nicht. Dies gilt auch für die Geltendmachung von Herstellungskosten als außergewöhnliche Belastung (zB behindertengerechter Umbau, Einbau eines Treppenliftes).

Eine Berücksichtigung von Herstellungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung konnte unter den Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 auch bereits durch Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung erfolgen. Weil ab 1.4.2012 bei einer

Veräußerung keine besonderen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ([§ 28 Abs. 7 EStG 1988](#) idF vor dem AbgÄG 2012) mehr anfallen, ist somit der gesamte bisher beschleunigt abgesetzte Betrag von den Herstellungsaufwendungen abzuziehen und nur der verbleibende Restbetrag anschaffungskostenerhöhend (= einkünftemindernd) zu berücksichtigen. Zur Vorgangsweise bei pauschalierten Anschaffungskosten siehe Rz 6674.

### 6663

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen gehören und alleine oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern ([§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#), siehe im Einzelnen die unter Rz 6469 angeführten Beispiele). Sie mindern die nach [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelten Einkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden. Dies gilt auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Instandsetzungsaufwendungen, die vom Verkäufer als Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden). Instandsetzungsaufwendungen kürzen die Einkünfte jedoch nur insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort in voller Höhe abgesetzte Instandsetzungsaufwendungen (für Gebäude, die nicht Wohnzwecken dienen) sind daher bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht (nochmals) zu berücksichtigen. Soweit Instandsetzungsaufwendungen im Rahmen der Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abgezogen worden sind, hindert dies ihre ungeschmälerte Berücksichtigung hingegen nicht. Dies gilt auch für die Geltendmachung von Instandsetzungsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung.

Bei vermieteten Gebäuden sind nur jene Instandsetzungsfünfzehntel/-zehntel einkünftemindernd abzuziehen, die auf Zeiträume nach der Veräußerung entfallen, weil diese bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr zu berücksichtigen sind (Rz 6484). **Instandsetzungsaufwendungen, die bei einer als Liebhaberei zu beurteilenden Tätigkeit anfallen, sind anschaffungskostenerhöhend zu berücksichtigen (BFG 14.8.2019, RV/7104974/2017; 5.2.2025, RV/5100289/2024).**

Keine Instandsetzungsaufwendungen stellen Beiträge der Wohnungseigentümer zum Instandhaltungsfonds dar. Instandsetzungsaufwendungen sind erst dann gegeben, wenn die Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen aus dem Instandhaltungsfonds beglichen werden (siehe Rz 6419a). Ebenso führt ein von der Wohnungseigentümergemeinschaft aufgenommener Kredit nicht unmittelbar zu steuerlichen Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen bei den einzelnen Wohnungseigentümern; dies gilt ebenso für die Tilgung des Kredites. Die steuerliche Auswirkung ergibt sich wiederum nur aufgrund der

tatsächlichen Verausgabung für Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwendungen, und zwar sowohl von Seiten der einzelnen Wohnungseigentümer als auch von Seiten der gesamten Wohnungseigentümergemeinschaft (direkt oder aus dem Instandsetzungsfonds).

#### 6664

Eine fiktive Absetzung für Abnutzung für Privatnutzung ist bei der Ermittlung der Einkünfte nach [§ 30 EStG 1988](#) nicht zu berücksichtigen. Auch AfA-Beträge, die bei einer als Liebhaberei zu beurteilenden Tätigkeit anfallen, vermindern die Anschaffungskosten nicht (**BFG 14.8.2019, RV/7104974/2017; 5.2.2025, RV/5100289/2024**). Hingegen vermindern AfA-Beträge, die bei Ermittlung von Einkünften berücksichtigt worden sind, unabhängig davon, ob sie sich tatsächlich steuerlich ausgewirkt haben (zB in Verlustsituationen oder bei einem niedrigen Einkommen), die adaptierten Anschaffungskosten. Dies gilt auch im Falle eines unentgeltlichen Erwerbers eines Grundstücks, wenn die Absetzung für Abnutzung vom Rechtsvorgänger geltend gemacht wurde (siehe dazu Rz 6660 und 6661). AfA-Beträge für Gebäude(teile) des Betriebsvermögens, die bei den betrieblichen Einkünften abgezogen worden sind, sind nicht **abzuziehen, weil der Entnahmewert an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten tritt** ([§ 6 Z 4 letzter Satz EStG 1988](#)). ~~hinzuzurechnen, weil sie grundsätzlich bereits im Rahmen der Erfassung der stillen Reserven im Entnahmepunkt Berücksichtigung gefunden haben. Der dabei angesetzte Entnahmewert ist an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten getreten~~ ([§ 6 Z 4 EStG 1988](#)). Hingegen sind eingelagerte AfA-Beträge bei in untergeordnetem Ausmaß betrieblich genutzten Gebäudeteilen zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung einkünfteerhöhend anzusetzen.

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](#)). 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 6687 wird geändert (Aktualisierung):

## 6687

- Soweit der Buchwert durch eine vor dem 1.4.2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert ist. Die Ausnahme vom besonderen Steuersatz ist gerechtfertigt, weil solche

„Alt-Teilwertabschreibungen“ sich jedenfalls noch in voller Höhe und zum Grenzsteuersatz steuermindernd ausgewirkt haben. Aufgrund [§ 6 Z 2 lit. d EStG 1988](#) sind Teilwertabschreibungen ab 1.4.2012 (also „Neu-Teilwertabschreibungen“), die nicht mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen oder mit Zuschreibungen zu verrechnen sind, (ohnehin) nur mehr **zur 60% Hälfte** ausgleichsfähig, sodass sich insoweit eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz erübrigt. Der Tarifsteuersatz ist somit nur mehr bei Alt-Teilwertabschreibungen vorzunehmen, unabhängig davon, auf welche Weise er realisiert wird (Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme). Der Tarifsteuersatz gilt auch bei „Alt-Teilwertabschreibungen“ nur insoweit, als der Buchwert dadurch (noch) herabgemindert ist.

*Beispiele:*

<b>WJ</b>	<b>Grund und Boden</b>	<b>Wert</b>	<b>Steuersatz</b>	<b>Buchwert</b>
2008	Anschaffungskosten	100	-	100
2011	Teilwertabschreibung	-40	Tarif	60
2013	Zuschreibung	25	Tarif	85
202415	Veräußerung um	120		
202415	Veräußerungsgewinn	35	15 zum Tarif 20 zu 3025%	0

<b>WJ</b>	<b>Grund und Boden</b>	<b>Wert</b>	<b>Steuersatz</b>	<b>Buchwert</b>
2010	Anschaffungskosten	100	-	100
20163	Teilwertabschreibung	-40	- 240 zum Tarif	60
20194	Zuschreibung	25	3025%	85
202415	Veräußerung um	120		
202415	Veräußerungsgewinn	35	3025%	0

Anhang II wird geändert (Klarstellung):

- (...)
- ~~Funktionsgebühren der rechtskundigen und fachtechnischen Mitglieder des Obersten Patent- und Markensenats (§ 74 Patentgesetz 1970, BGBl. Nr. 259/1970 idF vor BGBl. I Nr. 126/2013)~~
- (...)
- ~~Entschädigungen der Obmänner (Stellvertreter) des Pensionsinstitutes für Verkehr und öffentliche Einrichtungen (das Pensionsinstitut wurde gemäß § 662 ASVG mit Ablauf 31.12.2014 aufgelöst)~~
- (...)

- ~~Vergütungen an die Amtsführenden Präsidenten und Vizepräsidenten der Landesschulräte~~
- (...)
- Vergütungen, die die Mitglieder der Personalvertretungsaufsichtsbehörde gemäß [§ 41b Bundes-Personalvertretungsgesetz](#) 1967, BGBl. Nr. 133/1967 idF BGBl. I Nr. **153/2020 65/2015** (bis 2013 Mitglieder der Personalvertretungs-Aufsichtskommission gemäß § 41c Bundes-Personalvertretungsgesetz 1967, BGBl. Nr. 133/1967, AÖF Nr. 115/1967, idF der Novelle 1971, BGBl. Nr. 284/1971, AÖF Nr. 238/1971, erhalten
- (...)
- Entschädigungen der Kontrollorgane iSd [Pflanzenschutzgesetzes 2018](#), BGBl. I Nr. **40/2018** 10/2011 anlässlich der Ein- und Durchfuhr von Holz
- (...)
- Vergütungen an Fleischuntersuchungsorgane, die gemäß [Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz](#), BGBl. I Nr. 13/2006 idF BGBl. I Nr. 136/2006, mit der Fleischuntersuchung beauftragt sind; ab 2021 gelten diese Fleischuntersuchungsorgane nur dann als Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, sofern ihnen im Rahmen dieser Tätigkeit Macht- und Entscheidungsbefugnis zukommt (vgl. Rz 5219, **6617**)
- (...)
- Mitglieder der Wahlbehörden (BFG 16.10.2018, RV/7104247/2018; siehe aber [§ 3 Abs. 1 Z 40 EStG 1988](#) und LStR 2002 Rz 112m).
- **Schiedsrichter nach der EU-Schiedskonvention.**

Die Überschrift des Abschnitts 23.6. und die Rz 6913 werden geändert (AbgÄG 2024):

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

**6913**

Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen und aus dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft oder vermögensverwaltende Personengesellschaft) **und umgekehrt** sind nach Maßgabe von [§ 32 Abs. 3 EStG 1988 differenziert zu betrachten und](#) in einen Einlage- und einen Anschaffungsvorgang (**Z 1**) bzw. einen Entnahme- und einen Veräußerungsvorgang (**Z 2**) aufzuspalten.:-

**Für Übertragungen in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft aus dem Privat- oder Sonderbetriebsvermögen („Einlage“) gilt ([§ 32 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#)):**

- Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen nach der Übertragung in das Gesellschaftsvermögen anteilig im Sinne des [§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht mehr zuzurechnen sind („Fremdquote“), liegt eine Veräußerung vor.
- Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem Steuerpflichtigen auch nach der Übertragung weiterhin zuzurechnen sind („Eigenquote“), kommt es nicht zu einer Realisierung stiller Reserven (Einlage bei Übertragung von Privatvermögen in Mitunternehmerschaften bzw. steuerneutraler Vorgang bei Übertragung von Sonderbetriebsvermögen und bei Übertragung auf vermögensverwaltende Personengesellschaften). **Hinsichtlich der Eigenquote haben die an der Übertragung beteiligten Steuerpflichtigen für die weitere Einkünfteermittlung Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung von Steuerbelastungen zu treffen.**

**Für Übertragungen aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft in das Privat- oder Sonderbetriebsvermögen („Entnahme“) gilt ([§ 32 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#)):**

- Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter den bisherigen Gesellschaftern nach der Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen anteilig im Sinne des [§ 32 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht mehr zuzurechnen sind („Fremdquote“) liegt eine Veräußerung vor. Der anlässlich der Übertragung entstehende Veräußerungsgewinn ist nur bei den übrigen Gesellschaftern, also jenen zu erfassen, denen die Wirtschaftsgüter nicht mehr zuzurechnen sind.
- Soweit die übertragenen Wirtschaftsgüter dem übernehmenden Steuerpflichtigen bereits bisher zuzurechnen waren („Eigenquote“), liegt eine Entnahme gemäß [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) (Übertragung aus einer Mitunternehmerschaft in das Privatvermögen) bzw. ein steuerneutraler Vorgang (Übertragung aus einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft bzw. Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen) vor. Erfolgt die Entnahme zu Teilwert und führt daher zu einer Entnahmegewinnbesteuerung, ist ein allfälliger Entnahmegewinn nur vom übernehmenden Steuerpflichtigen zu versteuern.

Siehe dazu näher Rz 5926 ff.

**Gemäß [§ 32 Abs. 3 Schlussteil EStG 1988](#) gilt die gespaltene Betrachtung hinsichtlich Fremd- und Eigenquote nach Maßgabe von [§ 32 Abs. 3 Z 1 und Z 2 EStG 1988](#) sinngemäß auch für die Übertragung von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb oder in einen Betrieb, wenn die Beteiligung an einer Personengesellschaft im Betriebsvermögen dieses Betriebes gehalten wird („Eigenbetrieb“).**

Siehe dazu näher Rz 5928.

Rz 6919 wird geändert (Klarstellung):

## 6919

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

Die volle Anrechnung oder Rückerstattung der für die Einkünfte einbehaltenen Kapitalertragsteuer setzt dabei voraus, dass der Steuerpflichtige ein angemessenes wirtschaftliches Risiko trägt und während der Mindesthaltedauer ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der zugrundeliegenden Anteile ist. Dabei ist § 32 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 auch im Rahmen der Entlastung an der Quelle gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen (siehe Rz 7754). Da es sich um kumulative Voraussetzungen handelt, kommt die Regelung bereits zur Anwendung, wenn nur eine der beiden Voraussetzungen nicht erfüllt ist.

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

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

Rz 7336 wird geändert (Klarstellung):

## 7336

Eine Waldnutzung infolge höherer Gewalt ist in folgenden Fällen nicht gegeben:

- (...)
- Ereignisse, die einer typischen Betriebsgefahr entspringen. Bei der Beurteilung, ob Schädigungen der typischen Betriebsgefahr zuzurechnen sind, ist auf die besondere Wirtschaftsweise im Forst bedingt durch die jeweilige Umtreibszeit Bedacht zu nehmen. Eine typische Betriebsgefahr ist in folgenden Fällen gegeben:

- Ausfälle aufgrund der natürlichen Selektion ("Dürrlinge") und der Überalterung von Waldbeständen (VwGH 25.03.1966, [1564/65](#)),
- Hochwasserschäden in Überschwemmungsgebieten,
- Schäden am stehenden Holz in Wild- und Jagdgattern,
- Rotfäule als Folge von Schneitelung und Beweidung,
- Rotfäule, soweit sie in Erstaufforstungsbeständen auftritt,
- Rotfäule in späteren Aufforstungen, wenn die Schädigungen nicht über das Normalausmaß hinausgehen. Dies ist anzunehmen, wenn die Schädigung weniger als 30% des Nutzungsbestandes beträgt. Der Wert von 30% stellt eine Freigrenze dar, bei deren Unterschreitung die genutzten rotfaulen Bäume des Bestandes nicht zur Waldnutzung in Folge höherer Gewalt zählen. Bei Überschreitung der Freigrenze gelten jedoch alle genutzten **rotfaulen** Bäume des Bestandes als Waldnutzung in Folge höherer Gewalt. Der Prozentwert ist auf die Nutzungsmenge des jeweiligen Nutzungsbestandes zu beziehen.

Unabhängig vom Ausmaß der Rotfäule im Baum ist stets der gesamte Baum als Kalamitätsnutzung zu werten. Nicht von der Rotfäule befallene Bäume im Rahmen der Nutzung des jeweiligen Bestandes stellen keine Kalamitätsnutzung dar. In der Bescheinigung der Bezirksverwaltungsbehörde (siehe Rz 7326) ist das Ausmaß aller genutzten rotfaulen Bäume an der Gesamtnutzung des jeweiligen Bestandes anzugeben, wenn in den jeweiligen Beständen das Schadensausmaß von 30% überschritten wird,

- Kronenverlichtungen, sofern diese nicht durchwaldschädigende Luftschadstoffe (Immissionen) verursacht werden.

Rz 7364 und 7365 werden geändert (AbgÄG 2024):

## **7364**

Der Steuersatz ermäßigt sich für

- außerordentliche Einkünfte ([§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#)),
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen ([§ 37 Abs. 6 EStG 1988](#)) sowie
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen ([§ 38 EStG 1988](#))

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Das gesamte Einkommen ist jenes, auf das der Einkommensteuertarif nach [§ 33 EStG 1988](#) anzuwenden ist.

**Zur Ermittlung des Hälftesteuersatzes siehe LStR 2002 Rz 813.**

### **7365**

~~Gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 ist ab der Veranlagung 2007 in Fällen, in denen ist ein aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens resultierender Progressionsvorbehalt anzuwenden ist, ist der Durchschnittssteuersatz zunächst ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen zu ermitteln; von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind sodann die Absetzbeträge abzuziehen (vgl. Rz 7599 sowie LStR 2002 Rz 813). Halbsatzeinkünfte sind dementsprechend mit dem ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen ermittelten halben Durchschnittssteuersatz zu versteuern.~~

Rz 7583 wird geändert ([SteuerreportingVO](#), Klarstellung):

### **7583**

Auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen und auf Grund der [Doppelbesteuerungsverordnung](#), BGBl. II Nr. 474/2002, kann sich die Berechtigung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer ergeben. Die Anrechnung erfolgt dabei stets auf Grund des betreffenden Abkommens oder der Doppelbesteuerungsverordnung und nicht auf Grund der Bestimmung des [§ 46 EStG 1988](#). Ausländische Steuern können auf Grund der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen und der [Doppelbesteuerungsverordnung](#) nur bis zur Höhe des "anrechenbaren Höchstbetrages" angerechnet werden. Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags sind die Auslandseinkünfte mit dem nach österreichischem innerstaatlichen Recht ermittelten Durchschnittssteuersatz (Einkommensteuer **nach Abzug der in Betracht kommenden Absetzbeträge / Einkommen**) zu multiplizieren.

**Zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Einkünften aus Kapitalvermögen siehe Rz 7752h ff.**

Der anrechenbare Betrag darf jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt, nicht übersteigen (Höchstbetrag). **Beträgt die Einkommensteuer nach Abzug der in Betracht kommenden Absetzbeträge Null oder ist sie negativ, kommt eine Anrechnung nicht in Betracht, weil die ausländischen Einkünfte nicht mit österreichischer Einkommensteuer belastet sind.**

Im Fall der Berücksichtigung von Verlusten (Verlustausgleich, Verlustvortrag) hat die Ermittlung der bei der Höchstbetragsberechnung anzusetzenden Auslandseinkünfte stets in

der Weise zu erfolgen, dass begünstigte Auslandseinkünfte möglichst erhalten bleiben (VwGH 15.4.1997, [93/14/0135](#)).

Rz 7583a wird geändert (Klarstellung):

### **7583a**

Kommt es bei der Veranlagung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person zum Zusammentreffen von Anrechnungs- und Befreiungsmethode, ist für Zwecke der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages (vgl. Rz 7583) die auf die Auslandseinkünfte entfallende inländische Steuer mit dem auf dem Welteinkommen basierenden Durchschnittssteuersatz zu ermitteln. Dabei sind die gesamten Einkünfte (inklusive der befreiten und der anrechnungsbegünstigten ausländischen Einkünfte) sowie die auf diese gesamten Einkünfte nach dem Tarif ermittelte Steuer zu berücksichtigen.

*Beispiel:*

*Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger betreibt in Österreich, Italien und Slowenien einen Gewerbebetrieb in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Der nach österreichischem Recht ermittelte Gesamtgewinn beträgt im Jahr 2023 € 140.000; davon entfallen € 25.000 auf die slowenische Betriebsstätte, € 30.000 auf die italienische Betriebsstätte und der Restbetrag auf das österreichische Stammhaus des Unternehmens. In Slowenien war eine Einkommensteuer von € 6.000 und in Italien eine Einkommensteuer von € 12.500 zu entrichten. Dem Steuerpflichtigen stehen keine Absetzbeträge zu. Der Anrechnungshöchstbetrag für die in Italien entrichtete Steuer ist wie folgt zu ermitteln (vereinfachte Darstellung):*

(...)

Rz 7591 wird geändert (AbgÄG 2024):

### **7591**

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sind die Steuern von den Einkünften, die Österreich nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zur Besteuerung überlassen werden, nach dem Satz zu erheben, der dem Welteinkommen entspricht. Es ist daher bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes zwingend auf die ausländischen Einkünfte Bedacht zu nehmen. Zur Steuerermittlung in diesen Fällen ~~entsprechend § 33 Abs. 11 EStG 1988~~ siehe Rz 7365 sowie LStR 2002 Rz 813. Die Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde, auch wenn diese als "Kann-Bestimmung" in den diversen Abkommen abgefasst oder in diesen gar nicht erwähnt ist. Die zwingende Anwendung des EStG 1988 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes hat ferner zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind (VwGH 6.3.1984, [83/14/0107](#)). Näheres zur Ermittlung der Höhe der ausländischen Einkünfte siehe Rz 17.

Rz 7599 wird geändert (AbgÄG 2024):

## 7599

Im zweiten Schritt wird die auf das Welteinkommen entfallende Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen berechnet ([§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#); für **Veranlagungszeiträume bis 2023: § 33 Abs. 11 EStG 1988**). Siehe dazu Rz 7365 sowie LStR 2002 Rz 813. Dabei ist ab der Veranlagung 2007 § 33 Abs. 11 EStG 1988 zu berücksichtigen (siehe Rz 7365 sowie LStR 2002 Rz 813).

Rz 7601 wird geändert (AbgÄG 2024, Beseitigung eines Redaktionsversehens):

## 7601

Im vierten Schritt wird die inländische Steuerschuld berechnet. Dabei sind die ausländischen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden; eine aliquote Kürzung von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen findet nicht statt. Der Durchschnittssteuersatz aus der Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen ist nur auf das im Inland zu versteuernde Einkommen anzuwenden. Sodann sind zustehende Absetzbeträge mit Ausnahme des Kinderabsetzbetrages abzuziehen ([§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#); für **Veranlagungszeiträume bis 2023: § 33 Abs. 11 EStG 1988**).

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

*Beispiel: (vereinfacht dargestellt)*

*Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger (Alleinverdiener mit einem Kind) betreibt in Österreich und im Ausland je einen Gewerbebetrieb. Der Gewinn 2024 aus dem österreichischen Gewerbebetrieb beträgt 30.000 Euro, jener des ausländischen Betriebes 40.000 Euro. Es wird zunächst die Tarifeinkommensteuer ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen für 70.000 Euro berechnet: 20.174,7 Euro. Der Durchschnittssteuersatz beträgt unter Anwendung der oben dargestellten Formel 28,82%. Die inländischen Einkünfte (30.000 Euro) sind mit 28,82% zu versteuern (8.646 Euro), davon ist der Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 572 Euro abzuziehen. Die Einkommensteuer 2024 beträgt daher für die inländischen Einkünfte 8.074 Euro.*

Rz 7706b wird geändert ([SteuerreportingVO](#)):

## 7706b

Bei im Inland ausbezahlten ausländischen Dividenden und vergleichbaren Kapitalerträgen kann die im Ausland tatsächlich entrichtete Quellensteuer auf die Kapitalertragsteuer angerechnet werden. Im Falle einer Anrechnung hat diese von der auszahlenden Stelle, die zum Abzug verpflichtet ist, vorgenommen zu werden. Für Zwecke dieser Anrechnung findet

eine Überprüfung der Ansässigkeit gemäß Doppelbesteuerungsabkommen durch die auszahlende Stelle nicht statt.

Der Anrechnungsbetrag ist einerseits begrenzt durch die tatsächlich entrichtete ausländische Quellensteuer, andererseits durch einen Anrechnungshöchstsatz von 15% des Kapitalertrages. Diese Anrechnung der tatsächlich entrichteten ausländischen Quellensteuer von bis zu 15% der Kapitalerträge gilt gemäß [§ 1 Abs. 2 Auslands-KESt VO 2012](#), BGBl. II Nr. 92/2012, auch für Kapitalerträge aus Quellenstaaten, mit denen kein DBA besteht.

**Zur Kürzung von Quellensteuern durch Verlustverrechnung siehe Rz 7752h ff.**

Rz 7706d wird geändert ([SteuerreportingVO](#)):

#### **7706d**

Bei Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträgen aus Investmentfondsanteilen, die bei einer inländischen depotführenden Stelle gehalten werden, kann eine unmittelbare Anrechnung der ausländischen Quellensteuern auf die KESt auf Grundlage der [Auslands-KESt VO 2012](#) (BGBl. II Nr. 92/2012) iVm der [Fonds-Melde-Verordnung 2015](#) (BGBl. II Nr. 167/2015 idgF) erfolgen, soweit es sich um Kapitalerträge gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988](#) handelt (InvFR 2018 Rz 544). Bei Nichtmeldefonds ist eine Anrechnung der Quellensteuer bei tatsächlichen Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträgen, die der pauschalen Besteuerung unterliegen, nicht vorzunehmen. Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern ist in diesem Fall ausschließlich in Folge eines Selbstnachweises möglich ([§ 186 Abs. 2 Z 3 und 4 InvFG 2011](#)).

**Zur Kürzung von Quellensteuern durch Verlustverrechnung bei Einkünften aus Investmentfonds siehe Rz 7752j.**

Rz 7751 wird geändert ([SteuerreportingVO](#)):

#### **7751**

Gemäß [§ 93 Abs. 6 EStG 1988](#) hat eine depotführende Stelle den Verlustausgleich gemäß [§ 27 Abs. 8 EStG 1988](#) durchzuführen und beim Kapitalertragsteuerabzug zu berücksichtigen. Der Verweis auf § 27 Abs. 8 EStG 1988 bringt zum Ausdruck, dass die darin enthaltenen Einschränkungen auch bei Durchführung des Verlustausgleichs durch die depotführende Stelle zu berücksichtigen sind. Geht die depotführende Stelle bei ausländischen Forderungswertpapieren von einem öffentlichen Angebot aus und nimmt sie daher einen KESt-Abzug vor, können Kapitalerträge aus diesen Forderungswertpapieren in den Verlustausgleich einbezogen werden; eine allfällige Korrektur hat in der Veranlagung zu erfolgen. Weiters ist Folgendes zu beachten:

- Der Verlustausgleich ist übergreifend für sämtliche Depots des Steuerpflichtigen durchführen. Dabei darf die depotführende Stelle davon ausgehen, dass der jeweilige Depotinhaber auch der wirtschaftliche Eigentümer des Depots ist, außer der Depotinhaber hat angegeben, dass es sich um ein treuhändig gehaltenes Depot (vgl. Z 34 ABB, zB sogenannte Ander-Depots) handelt.
- Sämtliche kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen (Früchte, Substanzgewinne und -verluste sowie Derivate, soweit nach [§ 27 Abs. 8 EStG 1988](#) zulässig) sind in den Verlustausgleich einzubeziehen. Dazu gehören auch die ausschüttungsgleichen Erträge aus Investmentfonds, unabhängig davon, ob es sich um Melde- oder Nichtmeldefonds handelt, sowie Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften, die über das Kreditinstitut ausbezahlt werden.
- Fallen zunächst negative Einkünfte und zeitgleich oder später positive Einkünfte an, sind die negativen Einkünfte gegen die positiven Einkünfte zu verrechnen und der Kapitalertragsteuerabzug von einem allfälligen positiven Saldo vorgenommen werden ([§ 93 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#)). Dabei darf die Verrechnung derart vorgenommen werden, dass die Anrechnung ausländischer Quellensteuern möglichst erhalten bleibt ([§ 3 Abs. 3 Z 2 SteuerreportingVO](#); siehe Rz 7752h).

*Beispiele:*

1. A hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres X3 veräußert er die Aktien mit einem Verlust von 50, im September des Jahres X3 macht er bei der Veräußerung der Anleihen einen Gewinn von 100. Der Verlust von 50 ist mit dem Gewinn zu verrechnen; die X-Bank zieht daher KEST in Höhe von 13,75 (~~bis 31.12.2015 von 12,5~~) ab und führt diese bis 15. November ab.
  2. A hat sowohl auf dem Depot 1, als auch auf dem Depot 2 der X-Bank Aktien an der Y-AG. Im September des Jahres X3 veräußert er gleichzeitig sämtliche Aktien an der Y-AG. Aufgrund der unterschiedlichen Anschaffungskosten macht er bei der Veräußerung der Aktien vom Depot 1 einen Gewinn in Höhe von 100, bei der Veräußerung der Aktien vom Depot 2 einen Verlust in Höhe von 50. Der Verlust von 50 ist mit dem Gewinn zu verrechnen; die X-Bank zieht daher KEST in Höhe von 13,75 (~~bis 31.12.2015 von 12,5~~) ab und führt diese bis 15. November ab.
- Fallen dagegen zunächst positive Einkünfte und später negative Einkünfte an, soll die für die positiven Einkünfte einbehaltene Kapitalertragsteuer in jenem KEST-Vorauszahlungszeitraum, in den die negativen Einkünfte fallen, gutgeschrieben werden können. Die Gutschrift ist mit 27,5% (~~bis 31.12.2015 25%~~) der negativen Einkünfte gedeckelt ([§ 93 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#)).

*Beispiele:*

1. B hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien der Y-AG. Im Jänner des Jahres X3 erhält B eine Dividende von 72,5 gutgeschrieben, die Y-AG hat KEST in Höhe von 27,5 (~~bis 31.12.2015 25~~) abgezogen und binnen einer Woche abgeführt. Im Juli des Jahres X3 erleidet B bei der Veräußerung der Aktien einen Verlust von 50. Dem Anleger kann KEST

*in Höhe von 13,75€ gutgeschrieben werden; die X-Bank hat die Gutschrift im Rahmen der KESt-Vorauszahlung zum 15. September zu berücksichtigen.*

2. *C hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres X3 veräußert er die Aktien mit einem Gewinn von 100, die Anleihen mit einem Verlust von 50. Die X-Bank zieht KESt in Höhe von 13,75 (~~bis 31.12.2015 von 12,5~~) ab und führt diese bis 15. März ab.*
- Verluste können immer nur einmal berücksichtigt werden: Soweit Verluste daher nach [§ 93 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) zu einer KESt-Gutschrift geführt haben, können sie nicht mehr nach [§ 93 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) mit später anfallenden positiven Einkünften verrechnet werden ([§ 93 Abs. 6 Z 3 EStG 1988](#)).

*Beispiel:*

*D hat auf seinem Depot bei der X-Bank Aktien und Anleihen. Im Jänner des Jahres X3 veräußert er einen Teil der Aktien mit einem Gewinn von 100. Im Juli veräußert er die Anleihen mit einem Verlust von 200. Im September veräußert D die restlichen Aktien mit einem Gewinn von 150.*

*Für die Veräußerung der Aktien im Jänner zieht die X-Bank KESt in Höhe von 27,5 (~~bis 31.12.2015 - 25~~) ab und führt diese bis 15. März ab. Diese KESt kann dem Anleger aufgrund des Verlustes bei der Anleihenveräußerung wieder zur Gänze gutgeschrieben werden; die X-Bank hat die Gutschrift im Rahmen der KESt-Vorauszahlung zum 15. September zu berücksichtigen. Bei der Veräußerung der Aktien im September ist jener Teil der Verluste, der zu keiner KESt-Gutschrift geführt hat (100), gegen den Veräußerungsgewinn auszugleichen. Es ist daher KESt in Höhe von 13,75 ([150-100]\*27,5%) (~~vor 1.1.2016 von 12,5 ([150-100]\*25%)~~) einzubehalten und bis 15. November abzuführen.*

- Neben den Einkünften aus treuhändig gehaltenen Depots (siehe oben) sind verschiedene andere Einkünfte gänzlich vom Verlustausgleich durch das Kreditinstitut ausgeschlossen:
  - Da [§ 6 Z 2 lit. c EStG 1988](#) eigenständige Bestimmungen bezüglich der Bewertung und des Verlustausgleichs für betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen enthält (näher dazu Abschnitt 4.8), sind vom Depotinhaber gegenüber dem Kreditinstitut deklarierte Betriebsdepots nicht in den Verlustausgleich einzubeziehen. Dies soll erstens eine Vermischung betrieblicher und außerbetrieblicher Kapitaleinkünfte verhindern, und zweitens dafür sorgen, dass der Kapitalertragsteuerabzug auf betrieblich erzielte Früchte korrekt vorgenommen wird und somit Endbesteuerungswirkung entfalten kann. Werden betriebliche Depots nicht als solche deklariert und der Kapitalertragsteuerabzug daher auf Basis der Privatvermögensvermutung vorgenommen, entfaltet dieser keine Endbesteuerungswirkung ([§ 97 Abs. 1 lit. b EStG 1988](#)). Bei zum 31.12.2012 bereits bestehenden Konten und Depots bestehen keine Bedenken, wenn seitens der depotführenden Stelle Konten und Depots von Kapital- und Personengesellschaften und Genossenschaften sowie bei Depots, auf denen sich einem Betriebsvermögen zuzurechnende Wertpapiere befinden (zB gemischte Depots, unabhängig von der Anzahl der betrieblich gehaltenen

Wertpapiere, § 10-Wertpapiere auf Privatdepot) für Zwecke des Verlustausgleichs grundsätzlich als betriebliche Depots behandelt werden. Für alle anderen zum 31.12.2012 bereits bestehenden Konten und Depots sind an Hand von öNACE-Codes 2008 typische Kundengruppen auf Grund der Branchenzuordnung zu identifizieren:

- Konten und Depots von typischen betrieblichen Kundengruppen sind im Zweifel (Fehlen abweichender Angaben) dem Betriebsvermögen zuzurechnen.
- Konten und Depots von typischen nichtbetrieblichen Kundengruppen dürfen in den Verlustausgleich einbezogen werden.
- Bei ab 1.1.2013 neu eröffneten Depots ist von den depotführenden Stellen bei Eröffnung eines Kontos oder Depots beim Kunden abzufragen, ob es sich um ein betriebliches oder privates Depot handelt; die entsprechenden Angaben des Kunden sind sodann für die Zuordnung des Kontos oder Depots seitens der depotführenden Stelle maßgeblich.
- Einkünfte, denen nach [§ 93 Abs. 4 EStG 1988](#) pauschal ermittelte Werte zu Grunde liegen, sind von der Endbesteuerung ausgeschlossen (näher dazu Abschnitt 29.5.1.1). Solche Einkünfte sind daher auch generell vom Verlustausgleich ausgeschlossen. Kapitaleinkünfte gemäß [§ 27 Abs. 2 EStG 1988](#) aus diesen Wirtschaftsgütern sind nicht vom automatischen Verlustausgleich ausgeschlossen (siehe auch Rz 7733a).
- Einkünfte aus Gemeinschaftsdepots (vgl. Z 35 ABB, sogenannte Und-/Oder-Depots) sind vom Verlustausgleich ausgeschlossen ([§ 93 Abs. 6 Z 4 lit. d EStG 1988](#)).
- KESt-freie Einkünfte (zB aus Wohnbauanleihen) sind nicht in den Verlustausgleich einzubeziehen; anteilige steuerfreie Stückzinsen erhöhen weder die steuerfreien Anschaffungskosten noch den Veräußerungserlös, und sind somit auch nicht für den Verlustausgleich beachtlich. Darüber hinausgehende, steuerwirksame Veräußerungsgewinne oder –verluste gehen dagegen in den Verlustausgleich ein.
- KESt-freie Einkünfte aus Altanleihen hinsichtlich derer der Steuerpflichtige einen Auftrag zum freiwilligen KESt-Abzug erteilt hat (KESt-Optionserklärung), können nicht in den automatischen Verlustausgleich einbezogen werden, soweit deren Anschaffung vor dem 1.4.2012 erfolgte, weil es sich dabei typenmäßig um Forderungswertpapiere iSd [§ 93 Abs. 3 Z 1-3 EStG 1988](#) idF vor BBG 2011 handelt.
- Hinsichtlich unterjähriger unentgeltlicher Übertragungen ist wie folgt vorzugehen: Der Verlustausgleich wird im Zeitpunkt der Inhaberänderung beendet. Ab diesem Zeitpunkt beginnt ein neuer Verlustausgleich für den Geschenknehmer. Bei der unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen ist die Beendigung des automatischen Verlustausgleichs am Tag der Meldung über den Tod vorzunehmen. Bis zur späteren tatsächlichen Übertragung des Vermögens an die Erben wird kein automatischer Verlustausgleich durchgeführt. In beiden Fällen ist der Verlust nach dem Entstehungszeitpunkt den

jeweiligen Inhabern zuzurechnen. Die Bescheinigung über den Verlustausgleich (siehe Rz 7752) ist für jeden Inhaber gesondert auszustellen und es werden nur die dem jeweiligen Inhaber zuzurechnenden Verluste ausgewiesen.

- Wird das Kapitalvermögen vom Betriebsvermögen ins Privatvermögen eines Steuerpflichtigen übertragen, kommt es im Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Umstandes an die depotführende Stelle zu einer Aufnahme des Vermögens in den Verlustausgleich. Wird Vermögen vom Privatvermögen ins Betriebsvermögen übertragen, kommt es ab dem Zeitpunkt der Bekanntgabe zu einem Ausschluss dieses Vermögens aus dem Verlustausgleich. In beiden Fällen sind von der depotführenden Stelle die ursprünglichen Anschaffungskosten für die Durchführung des Verlustausgleichs heranzuziehen.
- Wird für unverbriefte Derivate gemäß [§ 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988](#) eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer einbehalten, sind die Erträge aus diesen Derivaten in den Verlustausgleich einzubeziehen (siehe Rz 7752a).
- Sofern eine Person von der beschränkten Steuerpflicht zur unbeschränkten Steuerpflicht wechselt, hat die depotführende Stelle ab dem Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Umstandes einen Verlustausgleich für den Steuerpflichtigen durchzuführen. Als Anschaffungskosten für Zwecke des KESt-Abzuges gilt der gemeine Wert im Zeitpunkt der Meldung durch den Steuerpflichtigen. Wechselt eine Person von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht, ist der Steuerpflichtige ab Bekanntgabe dieses Umstandes vom Verlustausgleich durch die depotführende Stelle ausgeschlossen.

Auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988](#) sowie sonstige Körperschaften, bei denen keine Befreiung von der KESt-Abzugspflicht gemäß [§ 94 EStG 1988](#) zur Anwendung kommt (etwa Privatstiftungen, bei denen die Befreiungsbestimmung des [§ 94 Z 12 EStG 1988](#) nicht anwendbar ist), sind in den Verlustausgleich miteinzubeziehen.

Rz 7751a wird geändert ([SteuerreportingVO](#)):

## 7751a

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

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

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

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

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

Für Einkünfte, die ab dem Kalenderjahr 2025 zufließen, ist von den Abzugsverpflichteten nunmehr auf Verlangen ~~sämtlicher unbeschränkt~~ Steuerpflichtiger ein umfassendes Steuerreporting zu erstellen. Die verpflichtende Übermittlung der bisherigen „Verlustausgleichsbescheinigung“ entfällt. ~~Zum Steuerreporting, das künftig unabhängig vom automatischen Verlustausgleich zu erstellen ist, siehe ausführlich Rz 7752b ff. Das Steuerreporting enthält sämtlich Einkünfte des Steuerpflichtigen einschließlich solcher, für die kein Verlustausgleich vorgenommen wurde (zB Zinsen aus Bankeinlagen, Einkünfte auf Gemeinschaftsdepots), wodurch der Nachweis von Einkünften im Rahmen der Veranlagung – auch für Zwecke der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 – vereinfacht wird.~~

~~Gemäß § 96 Abs. 5 EStG 1988 soll das Steuerreporting insbesondere folgende Informationen umfassen:~~

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

- allfällige Änderungen der Depotinhaberschaft.

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

Nach Rz 7752a werden Abschnitt „29.5.8 Steuerreporting“ sowie die Rz 7752b bis 7752g eingefügt ([SteuerreportingVO](#)):

## **29.5.8 Steuerreporting**

### **29.5.8.1 Allgemeines**

#### **7752b**

Für Einkünfte, die ab dem Kalenderjahr 2025 zufließen, ist von den Abzugsverpflichteten nunmehr auf Verlangen des Steuerpflichtigen ein Steuerreporting zu erstellen. Die auf Grundlage von [§ 96 Abs. 5 EStG 1988](#) ergangene Steuerreportingverordnung ([SteuerreportingVO](#), BGBl. II Nr. 213/2024) legt dabei die genaue Darstellung, den Umfang und die Art der Übermittlung dieses Steuerreportings fest. Das Steuerreporting enthält sämtliche Einkünfte des Steuerpflichtigen einschließlich solcher, für die kein Verlustausgleich vorgenommen wurde (zB Zinsen aus Bankeinlagen, Einkünfte auf Gemeinschaftsdepots), wodurch der Nachweis dieser Einkünfte im Rahmen der Veranlagung – auch für Zwecke der Regelbesteuerungsoption gemäß [§ 27a Abs. 5 EStG 1988](#) – vereinfacht wird.

### **29.5.8.2 Ausstellende Abzugsverpflichtete und Adressaten des Steuerreportings**

#### **7752c**

Steuerreportings sind gemäß [§ 1 Abs. 1 SteuerreportingVO](#) – anders als bisher die Verlustausgleichsbescheinigungen – von sämtlichen KESt-Abzugsverpflichteten auszustellen (zB auch von inländischen Emittenten von Forderungswertpapieren, sofern diese gemäß [§ 95 EStG 1988](#) zum KESt-Abzug verpflichtet sind). Ausgenommen sind jedoch inländische ausschüttende Gesellschaften, die die Kapitalertragsteuer unmittelbar einbehalten. Werden inländische Dividenden über ein Kreditinstitut oder eine Wertpapierfirma ausbezahlt, erfolgt eine Aufnahme dieser Einkünfte im Steuerreporting der depotführenden bzw. auszahlenden Stelle.

#### **7752d**

Steuerreportings sind gemäß [§ 1 Abs. 2 SteuerreportingVO](#) nur für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen auszustellen. Dabei ist das Steuerreporting

grundsätzlich personenbezogen zu erstellen, wobei [§ 2 Abs. 2 und 3 SteuerreportingVO](#) folgende Ausnahmen von diesem Grundsatz vorsieht:

- Für Depots mit mehreren Depotinhabern (Gemeinschaftsdepots) sowie Und-/Oder-Konten (Gemeinschaftskonten) ist ein eigenes Steuerreporting (je Depot bzw. Konto) auszustellen. Kommt es unterjährig zu einer Änderung der Depotinhaberschaft (zB durch Ausscheiden oder Hinzutreten von Depotinhabern), ist das Steuerreporting zeitlich zu begrenzen. Für das Depot mit den geänderten Depotinhabern ist folglich ein eigenes, gesondertes Steuerreporting zu erstellen. Dabei ist jeweils der Zeitraum, der im Steuerreporting abgebildet wird, anzuführen. Entsteht durch Ausscheiden von Depotinhabern ein Einzeldepot, können die Einkünfte ab diesem Zeitpunkt auch in das depotübergreifende personenbezogene Steuerreporting einfließen, sofern keine andere Ausnahme vorliegt.
- Für Depots, die gemäß den Angaben des Depotinhabers betrieblichen Zwecken dienen oder treuhändig gehalten werden und die daher aufgrund von [§ 93 Abs. 6 Z 4 lit. a EStG 1988](#) nicht in den Verlustausgleich durch die depotführende Stelle miteinzubeziehen sind, ist ein gesondertes Steuerreporting auszustellen. Auch diese Ausnahme gilt gleichermaßen für Einkünfte aus Bankeinlagen, die auf als betrieblich deklarierten Konten oder Treuhandkonten (Ander-Konten) erzielt werden.
- Für Einkünfte aus Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Geldforderungen bei Kreditinstituten kann gemäß [§ 2 Abs. 3 SteuerreportingVO](#) ein gesondertes Steuerreporting ausgestellt werden.

Werden aufgrund der Ausnahmebestimmung für einen Steuerpflichtigen mehrere Steuerreportings erstellt, ist die Gesamtzahl der ausgestellten Steuerreportings für das jeweilige Kalenderjahr pro Kreditinstitut auf den Steuerreportings anzugeben ([§ 2 Abs. 4 SteuerreportingVO](#)).

#### 29.5.8.3 Fristen

##### 7752e

Gemäß [§ 1 Abs. 3 SteuerreportingVO](#) ist das Steuerreporting dem Steuerpflichtigen immer spätestens bis zum 31. März des Folgejahres zur Verfügung zu stellen (die ersten Steuerreportings sind bis zum März 2026 auszustellen und können für die Veranlagung 2025 herangezogen werden). Auf Verlangen des Steuerpflichtigen kann darüber hinaus eine Ausstellung der Steuerreportings immer für die vergangenen fünf Kalenderjahre erfolgen (jedoch frühestens für das Jahr 2025). Erfolgen durch nachträgliche Korrekturen Änderungen im Steuerreporting, sind diese ebenfalls in den Steuerreportings der folgenden drei Kalenderjahre zu vermerken.

**Beispiel:**

A erzielt in den Jahren X1 bis X7 bei der A-Bank Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem KESt-Abzug unterliegen. Er möchte im Jahr X8 die Steuerreportings heranziehen, um für die Jahre X1 bis X7 einen depotübergreifenden Verlustausgleich durchzuführen. Deshalb verlangt er am 3.2.X8 die Ausstellung der Steuerreportings für X1 bis X7. Die A-Bank muss ihm die Steuerreportings für die Jahre X3 bis X6 binnen angemessener Frist und das Steuerreporting für X7 bis spätestens 31.3.X8 zur Verfügung stellen. Die Steuerreportings für die Jahre X1 und X2 müssen von der Bank nicht mehr zur Verfügung gestellt werden.

#### 29.5.8.4 Inhalt und Darstellung

7752f

Das Steuerreporting hat die für den Steuerpflichtigen relevanten Daten über die ihn betreffenden Geschäftsfälle und das für ihn verwaltete Kapitalvermögen, dessen Erträge dem Grunde nach einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, eines Kalenderjahres zu enthalten. Kapitaleinkünfte, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, sind nicht im Steuerreporting enthalten. Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten, für die gemäß [§ 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988](#) eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer freiwillig tatsächlich einbehalten und abgeführt wird, sind im Steuerreporting aufzunehmen ([§ 2 Abs. 1 Z 3 SteuerreportingVO](#)).

Für Zwecke des Steuerreportings ist gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 2 SteuerreportingVO](#) davon auszugehen, dass Wirtschaftsgüter, Derivate und Kryptowährungen im Sinne des [§ 27 Abs. 3 bis 4a EStG 1988](#) nicht in einem Betriebsvermögen gehalten werden (Privatvermögensfiktion), weil diese Annahme auch der Berechnung des KESt-Abzuges gemäß [§ 93 Abs. 5 erster Teilstrich EStG 1988](#) zugrunde liegt. Für betrieblich deklarierte Depots siehe Rz 7752d.

Die Darstellung und Struktur des Steuerreportings ergibt sich aus [Anlage 1 der SteuerreportingVO](#). Das Steuerreporting besteht aus vier Kategorien, die verpflichtend jeweils nur dann abzudrucken sind, wenn diese auch für den jeweiligen Steuerpflichtigen relevant sind, also dieser auch Einkünfte erzielt hat, die in die betreffende Kategorie fallen. Die Kategorien sind:

- Sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte gemäß [§ 27 Abs. 2 bis 4 EStG 1988](#) mit automatischem Verlustausgleich,
- sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß [§ 27 Abs. 4a EStG 1988](#) mit automatischem Verlustausgleich,
- sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte gemäß [§ 27 Abs. 2 bis 4 EStG 1988](#) ohne automatischen Verlustausgleich, und
- sondersteuersatzbesteuerte Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß [§ 27 Abs. 4a EStG 1988](#) ohne automatischen Verlustausgleich.

Werden beim selben Abzugsverpflichteten Einkünfte aus mehreren Kategorien (zB neben Einkünften aus Kryptowährungen auch andere Kapitaleinkünfte) erzielt, sind die einzelnen Kategorien auch gesondert auszuweisen.

## 7752g

Das Steuerreporting hat zudem folgende einheitliche Hinweise zu enthalten, wie die angeführten Daten korrekt im Rahmen der Veranlagung aufzunehmen sind:

*„Ein Steuerreporting ist grundsätzlich nur für in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen auszustellen. Es sind nur Einkünfte enthalten, für die ein KESt-Abzug vorgenommen wurde. Im Regelfall entfaltet die Besteuerung dieser Einkünfte Endbesteuerungswirkung, dh. es besteht keine Verpflichtung, diese Einkünfte in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen. In bestimmten Fällen können KESt-pflichtige Einkünfte angefallen sein, die im Steuerreporting ausgewiesen werden und für die keine Endbesteuerungswirkung besteht. Diese sind in die Veranlagung zur Einkommensteuer aufzunehmen. Dies betrifft beispielsweise Einkünfte, bei denen der KESt-Abzug aufgrund pauschal ermittelter Werte gemäß § 93 Abs. 4 oder § 93 Abs. 4a EStG 1988 vorgenommen wurde.“*

*Zusätzlich können weitere, nicht im Steuerreporting ausgewiesene Einkünfte aus Kapitalvermögen angefallen sein, bei denen es zu einer Veranlagungspflicht kommen kann (zB Fremdwährungskursgewinne, Erträge aus Altemissionen ohne Optionserklärung gemäß § 124b Z 186 EStG 1988, Privatplatzierungen oder derivative Erträge ohne freiwilligen KESt-Abzug).*

*Für Zwecke des KESt-Abzugs und damit auch für das Steuerreporting ist davon auszugehen, dass Wirtschaftsgüter, Derivate und Kryptowährungen nicht im Betriebsvermögen gehalten werden. Für Einkünfte, die dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, geltende Sonderregelungen wurden daher im Steuerreporting nicht berücksichtigt.*

*Bei Gemeinschafts-, Treuhand- und betrieblich deklarierten Depots erfolgt gemäß § 93 Abs. 6 Z 4 EStG 1988 keine automatische Verrechnung von grundsätzlich ausgleichsfähigen positiven und negativen Einkünften. Unter „Weitere Angaben“ kann daher kein Saldo ausgewiesen werden. Vielmehr werden die verrechenbaren positiven und negativen Einkünfte in voller Höhe dargestellt.*

*Neben dem vorliegenden Steuerreporting kann es in bestimmten Fällen zu dem Erfordernis von weiteren gesonderten Steuerreportings kommen (zB Trennung von Einzel- und Gemeinschaftsprodukten, Trennung von Einlagen- und Wertpapierprodukten, etc.).*

*Die im Steuerreporting angeführten Kennzahlen beziehen sich auf die in der Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einkünfte aus Kapitalvermögen (E 1kv) angeführten Kennzahlen. In den einzelnen Zeilen werden die einzelnen Arten der Kapitaleinkünfte aufgelistet (Zeilen 1 bis 4 sowie 7 bis 10), inkl. Hinweis auf die korrekte Erfassung in der Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einkünfte aus Kapitalvermögen (E 1kv), in den Spalten wird zu jeder Subeinkunftsart (noch vor Verlustverrechnung) angeführt, wie hoch die dafür abgeführte Kapitalertragsteuer und wie hoch die darauf entfallende ausländische Quellensteuer ist. Gesondert ausgewiesen werden Einkünfte iSd § 27*

Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 (insbesondere Dividenden) mit anrechenbaren Quellensteuern, die weniger als 15% betragen.

Auch realisierte Verluste werden in eigenen Zeilen (Zeilen 5 und 6) ausgewiesen sowie – korrespondierend zur abgeführten Kapitalertragsteuer bei positiven Einkünften – die im Rahmen des automatischen Verlustausgleichs gutgeschriebene Kapitalertragsteuer als negativer Betrag. Ebenso wird in diesen Zeilen ausgewiesen, inwieweit sich durch eine automatische Verlustverrechnung das Ausmaß der anrechenbaren ausländischen Quellensteuern reduziert hat.

Die letzte Zeile im Reporting stellt einen Saldowert aus allen anderen Zeilen dar, in denen die Summe der durch Verlustverrechnung bereits reduzierten Kapitalertragsteuer sowie die Summe der reduzierten angerechneten ausländischen Quellensteuer ausgewiesen wird. Diese Beträge können folglich nur dann in voller Höhe in die Einkommensteuererklärung übernommen werden, wenn alle im Rahmen des Steuerreportings angeführten Einkünfte in die Einkommensteuerveranlagung miteinbezogen werden. Zudem darf der als Saldo ausgewiesene Wert der anrechenbaren Quellensteuer nur dann ungekürzt in die Einkommensteuererklärung übernommen werden, wenn die mit Quellensteuer belasteten Einkünfte im Verlustausgleich im Rahmen der Veranlagung nicht verrechnet werden. Werden die Einkünfte verrechnet, darf eine darauf entfallende Quellensteuer nicht in der Kennzahl 984 angeführt werden.

Bei den im Steuerreporting angeführten ausländischen Quellensteuern handelt es sich stets um jene Quellensteuern auf ausländische Dividenden, die gemäß §§ 1 und 2 Auslands-KEST VO 2012 für Zwecke des KEST-Abzugs angerechnet wurden. Die Verrechnung von Quellensteuern erfolgt im Rahmen des automatischen Verlustausgleichs durch den Abzugsverpflichteten nach dem Günstigkeitsprinzip. Demnach werden vorrangig Verluste mit den Einkünften verrechnet, auf die nach Anrechnung von Quellensteuern die höchste KEST-Belastung verbleibt.

Nähere Informationen können den Einkommensteuerrichtlinien 2000 des BMF entnommen werden (<https://www.findok.bmf.gv.at>).“

Dabei kann auf die Aufnahme von Textbestandteilen verzichtet werden, soweit diese im konkreten Fall jedenfalls keine Relevanz haben (zB der Hinweis zu Gemeinschafts-, Treuhand- und betrieblich deklarierten Depots, wenn kein solches vorliegt).

Nach Rz 7752g werden Abschnitt „29.5.9 Anrechnung von ausländischer Quellensteuer nach der SteuerreportingVO“ sowie die Rz 7752h bis 7752j eingefügt ([SteuerreportingVO](#)):

#### 29.5.9 Anrechnung von ausländischer Quellensteuer nach der [SteuerreportingVO](#)

7752h

§ 3 SteuerreportingVO regelt, wie mit anrechenbaren ausländischen Quellensteuern bei sondersteuersatzbesteuerten Einkünften im Rahmen der Verlustverrechnung umzugehen ist. Diese Bestimmung gilt sowohl für Zwecke des KEST-Abzuges als auch im Rahmen der Veranlagung. Danach dürfen sämtliche auf durch Verlustausgleich verrechnete

ausländische Einkünfte entfallende ausländische Quellensteuern nicht mehr auf eine bestehende Steuerschuld angerechnet werden ([§ 3 Abs. 3 Z 1 SteuerreportingVO](#)). Daraus ergibt sich im Rahmen des KESt-Abzuges ein besonderer Anrechnungshöchstsatz von maximal 15% des nach Verlustverrechnung bestehenden Kapitalertrages (siehe Rz 7706b). Die Verrechnungsreihenfolge darf dabei derart gewählt werden, dass die Anrechnung ausländischer Quellensteuern möglichst erhalten bleibt (siehe Rz 7583).

**Beispiel 1:**

*A erzielt aus ausländischen Aktien Dividenden in Höhe von 100, wobei die anrechenbare ausländische Quellensteuer 15 beträgt (15%, weshalb grundsätzlich eine Steuerschuld iHv 12,5 im Inland besteht). Zudem erzielt A noch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus dem Verkauf einer Aktie in Höhe von 50 (die grundsätzlich zu einer Steuerschuld iHv 13,75 führt) und aus dem Verkauf einer weiteren Aktie einen Verlust in Höhe von 100.*

*Im Rahmen der Verlustverrechnung kann primär der Verlust mit den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen verrechnet werden und der verbleibende Verlust in Höhe von 50 mit den Dividenden. Dadurch reduziert sich die anrechenbare Quellensteuer auf 7,5 (15% von 50); die Quellensteuer, die auf die im Rahmen des Verlustausgleichs verrechneten Einkünfte entfällt, kann im Inland nicht berücksichtigt werden. Es kann folglich nur Kapitalertragsteuer in Höhe von 20 im Zuge des Verlustausgleichs erstattet werden, weil für die verrechneten Dividenden aufgrund der Anrechnung nur ein KESt-Betrag in Höhe von 12,5% abgeführt worden ist (20 = 12,5% von 50 Dividenden und 27,5% von 50 realisierte Wertsteigerungen).*

Auch die Abzugsverpflichteten können bei der Durchführung des automatischen Verlustausgleichs gemäß [§ 93 Abs. 6 EStG 1988](#) eine vorteilhafte Verrechnung durchführen. Im Rahmen der Veranlagung darf der Steuerpflichtige die Reihenfolge der Verrechnung selbst wählen. Aus Vereinfachungsgründen kann der Steuerpflichtige dabei aber auch eine aliquote Kürzung der Quellensteuern vornehmen, um eine genaue Zuteilung der bereits bisher verrechneten Quellensteuern zu vermeiden ([§ 3 Abs. 3 Z 4 SteuerreportingVO](#)). Dazu sind die in einem Steuerreporting insgesamt als angerechnet ausgewiesenen ausländischen Quellensteuern aliquot im Verhältnis der verrechneten positiven Einkünfte folgendermaßen zu kürzen:

$$\text{Anrechenbare Quellensteuer nach Verlustverrechnung} = \text{Saldo Quellensteuer} - (\text{Saldo Quellensteuer} / \text{Saldo positive Einkünfte} * \text{verrechnete Verluste})$$

**Beispiel 2:**

*A erzielt aus ausländischen Aktien Dividenden in Höhe von 100, wobei die anrechenbare ausländische Quellensteuer 15 beträgt (15%). Zudem erzielt A noch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus dem Verkauf einer Aktie in Höhe von 50 und bei einer anderen Bank aus dem Verkauf einer weiteren Aktie einen Verlust in Höhe von 100. Es erfolgte ein KESt-Abzug in Höhe von 26,25 (150 \* 27,5% - 15).*

*Im Rahmen der Verlustverrechnung in der Veranlagung kann aus Vereinfachungsgründen die anrechenbare Quellensteuer auch aliquot gekürzt werden:*

*Anrechenbare Quellensteuer nach Verlustverrechnung = Saldo Quellensteuer - (Saldo Quellensteuer / Saldo positive Einkünfte \* verrechnete Verluste) = 15 - (15/150\*100) = 5*

*Somit reduziert sich die anrechenbare Quellensteuer auf 5 (15% von 33,33 = 2/3 von 100) und darf nur in dieser Höhe in der Steuererklärung angegeben werden. Die restlichen Angaben (Dividenden in Höhe von 100, realisierte Wertsteigerungen von 50, Verluste in Höhe von 100 und abgeführte KEST in Höhe von 26,25) können in diesem Fall unverändert in die Steuererklärung übernommen werden.*

*Folglich kann Kapitalertragsteuer in Höhe von 17,5 (26,25 - [50\*27,5%] – 5) im Zuge des Verlustausgleichs erstattet werden.*

## 7752i

Die im Steuerreporting angeführten anrechenbaren ausländischen Quellensteuern sind in der Höhe auszuweisen, in der diese gemäß [§§ 1 und 2 Auslands-KEST VO 2012](#) auch für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzuges durch die Abzugsverpflichteten angerechnet werden können (Rz 7706b).

Diese Werte dürfen gemäß [§ 3 Abs. 2 SteuerreportingVO](#) auch bei der Veranlagung von Einkünften aus dem Steuerreporting zu Grunde gelegt werden, wenn der Aufwand zur genaueren Ermittlung der tatsächlich anrechenbaren Quellensteuern zur Höhe der erzielten Einkünfte in einem Missverhältnis steht. Nimmt daher ein Abzugsverpflichteter eine Anrechnung in Höhe von 15% vor, dürfen Privatanleger mit Einkünften in geringer Höhe auch im Rahmen der Veranlagung weiterhin eine Anrechnung in dieser Höhe vornehmen, selbst wenn das im konkreten Fall anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen keine Anrechnung (in dieser Höhe) vorsieht. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige auf eine Verlustverrechnung nach dem Günstigkeitsprinzip verzichtet und gemäß [§ 3 Abs. 3 Z 4 SteuerreportingVO](#) eine pauschale Zuordnung vornimmt (siehe Rz 7752h). Eine konkrete Ermittlung der anrechenbaren Quellensteuern kann zudem auch dann unterbleiben, wenn Einkünfte ausschließlich zum Zwecke des bankenübergreifenden Verlustausgleichs gemäß [§ 97 Abs. 2 EStG 1988](#) in die Veranlagung miteinbezogen werden. Werden Einkünfte zum Zweck der Ausübung der Regelbesteuerungsoption in die Veranlagung einbezogen, ist für die Frage, ob der Aufwand zur genaueren Ermittlung der tatsächlich anrechenbaren Quellensteuern zur Höhe der erzielten Einkünfte in einem Missverhältnis steht, auch die Anzahl an Depotpositionen bzw. die Anzahl an Dividendenzuflüssen mitzuberücksichtigen.

### Beispiel 1:

*Ein Steuerpflichtiger erzielt ausschließlich Dividendeneinkünfte in Höhe von 40.000 Euro (brutto), die von zwei Gesellschaften aus Ländern stammen, bei denen laut DBA nur eine Quellensteueranrechnung in Höhe von 5% vorgesehen ist. Die tatsächlich abgeführte ausländische Quellensteuer beträgt in Summe 20%. Vom Abzugsverpflichteten muss pauschal Quellensteuer in Höhe von 15% (6.000) angerechnet werden ([§ 1 Abs. 2](#)*

[Auslands-KESt VO 2012](#)), weshalb ein KESt-Abzug in Höhe von 5.000 stattfindet (40.000\*27,5% = 11.000; 11.000 minus 6.000 = 5.000).

Der Steuerpflichtige möchte von der Regelbesteuerung Gebrauch machen, weshalb er alle seine Kapitaleinkünfte erklären muss (der Durchschnittssteuersatz würde ~19% betragen). Dazu kann er das Steuerreporting heranziehen und die Werte in die Einkommensteuererklärung übertragen. Da der Aufwand, hier für zwei Positionen abweichende Quellensteuersätze festzustellen, im Verhältnis zu den Einkünften in Höhe von 40.000 Euro angemessen ist, dürfen die Werte aus dem Reporting nicht übernommen werden. Stattdessen sind die Werte um die tatsächlich anrechenbaren Quellensteuern (5% von 40.000 = 2.000) zu adaptieren. Daher sind im Rahmen der Veranlagung nur Quellensteuern in Höhe von 2.000 Euro (statt 6.000 Euro) anrechenbar.

**Beispiel 2:**

Ein Steuerpflichtiger erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 12.000 Euro und hat Dividendeneinkünfte in Höhe von 5.000 Euro (brutto), die von mehreren Gesellschaften aus verschiedenen Ländern stammen. Bei manchen ist laut DBA nur eine Anrechnung in Höhe von 5% oder 10% vorgesehen. Die tatsächlich abgeführte ausländische Quellensteuer beträgt in Summe 1.500 Euro. Aufgrund der Quellensteueranrechnung nach § 1 Abs. 2 Auslands-KESt VO 2012 beträgt der KESt-Abzug 625 (5.000\*27,5% = 1.375; 5.000\*15% = 750; 1.375 minus 750 = 625).

Möchte der Steuerpflichtige in die Regelbesteuerung optieren, muss er alle seine Kapitaleinkünfte offenlegen. Dazu kann er das Steuerreporting heranziehen und die Werte in die Einkommensteuererklärung übertragen. Da der Aufwand, hier für mehrere Positionen abweichende Quellensteuersätze festzustellen (allenfalls unter Heranziehung eines Steuerberaters), in einem Missverhältnis zu den Einkünften in Höhe von 5.000 Euro (und auch zu einer möglichen Steuerersparnis) steht, können die Werte aus dem Reporting übernommen werden.

7752j

Gemäß § 3 Abs. 3 Z 3 SteuerreportingVO hat bei Einkünften, die über einen Investmentfonds im Rahmen von Ausschüttungen oder ausschüttungsgleichen Erträgen erzielt werden, keine Aufteilung der Quellensteuer auf die diesen Erträgen zugrundeliegenden Einkünfte zu erfolgen. Die ausländischen Quellensteuern sind daher jeweils auf die gesamte zufließende Ausschüttung bzw. den gesamten ausschüttungsgleichen Ertrag zu beziehen. Auch in diesem Rahmen kann die Verlustverrechnung nach dem Günstigkeitsprinzip erfolgen (§ 3 Abs. 3 Z 2 SteuerreportingVO) und unmittelbar durch die Abzugsverpflichteten vorgenommen werden.

**Beispiel 1:**

A erzielt aus einem Investmentfonds (F1) ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von 100, wobei in der Meldung anrechenbare Quellensteuern in Höhe von 15 (entspricht 15%) ausgewiesen sind. Aus einem zweiten Investmentfonds (F2) erzielt A ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von 200, wobei anrechenbare ausländische Quellensteuern ebenfalls in Höhe von 15 (entspricht 7,5%) ausgewiesen sind. Zudem erzielt er aus der Veräußerung von Aktien einen Verlust in Höhe von 100.

*Im Rahmen der Verlustverrechnung kann nach dem Günstigkeitsprinzip der Verlust mit dem ausschüttungsgleichen Ertrag aus F2 (weniger Quellensteuerbelastung) vorrangig verrechnet werden. Durch die Verrechnung mit dem Veräußerungsverlust sind folglich nur ausschüttungsgleiche Erträge in Höhe von 100 aus F1 und 100 aus F2 zu versteuern, wobei auf die Erträge aus F1 unverändert ausländische Quellensteuer in Höhe von 15 angerechnet werden darf. Im Rahmen einer Verlustverrechnung ist der anrechenbare Betrag für die Erträge aus F2 um die Hälfte zu kürzen (die halben Einkünfte sind Gegenstand der Verrechnung), weshalb nur mehr Quellensteuer in Höhe von 7,5 angerechnet werden darf.*

*In Summe kann folglich Kapitalertragsteuer in Höhe von 20 im Zuge des Verlustausgleichs erstattet werden, weil aufgrund der Anrechnung nur ein KESt-Betrag in Höhe von 20 ( $100 * 27,5\% = 27,5$  minus 7,5 Quellensteuer) abgeführt worden ist. Auf die verbleibenden Einkünfte in Höhe von 200 kann Quellensteuer in Höhe von 22,5 angerechnet werden, weshalb die inländische Steuerbelastung 32,5 beträgt ( $200 * 27,5\% = 55$  minus 22,5).*

Auf Verlangen des Steuerpflichtigen hat im Steuerreporting eine gesonderte Aufstellung der einzelnen Transaktionen von Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträgen aus Investmentfonds samt der darauf entfallenden anrechenbaren Quellensteuer und Kapitalertragsteuer zu erfolgen, um dem Steuerpflichtigen auch in der Veranlagung eine Verlustverrechnung nach dem Günstigkeitsprinzip zu ermöglichen.

**Fortsetzung Beispiel 1:**

*Auf einem Depot bei einer anderen depotführenden Stelle (Depot 2), erzielt A noch einen Verlust aus der Veräußerung von Aktien in Höhe von 100.*

*Die ausschüttungsgleichen Erträge aus F1 und F2 scheinen grundsätzlich nur kumuliert in einer Zeile im Steuerreporting auf. Da ohne Angaben der Detailtransaktionen zum ausschüttungsgleichen Ertrag aus F1 und dem ausschüttungsgleichen Ertrag aus F2 eine Zuordnung der im Zuge des Verlustausgleichs reduzierten Quellensteuer nicht möglich ist, kann bei einer weiteren Verlustverrechnung im Zuge der Veranlagung auch aliquot vorgegangen werden.*

*Alternativ kann A auch die einzelnen Fondstransaktionen nachweisen und die Verrechnung nach dem Günstigkeitsprinzip nur mit den ausschüttungsgleichen Erträgen aus F2 vornehmen. Dazu kann er ein detaillierteres Steuerreporting vom Abzugsverpflichteten verlangen.*

Rz 7754 wird geändert (Klarstellung):

**7754**

Von der KESt befreit sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd [§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#), wobei die Rechtsform der beteiligten Körperschaft keine Rolle spielt. Die Beteiligungsertragsbefreiung umfasst daher neben juristischen Personen des privaten Rechts auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sowie nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.

Ebenso befreit sind inländische Betriebsstätten einer EU/EWR-Körperschaft (zu den Voraussetzungen siehe Rz 7755c).

Die Beteiligung muss an einer Aktiengesellschaft, GesmbH oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bestehen, die unbeschränkt steuerpflichtig ist, dh. sie muss den Ort der Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Die Befreiung steht nur insoweit zu, als der beteiligten Körperschaft die Gewinnanteile steuerlich zuzurechnen sind. Die Beteiligung muss somit grundsätzlich vor der Beschlussfassung der Gewinnverteilung erworben worden sein (siehe Rz 6110a). Handelt es sich bei der Beteiligung hingegen um eine Gesellschaft, deren Anteile in Form von zentralverwahrten Aktien ausgegeben sind, muss an diesen das wirtschaftliche Eigentum am Ende des Record-Tages bestehen, damit die Gewinnanteile steuerlich zuzurechnen sind ([§ 32 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#); siehe Rz 69142 ff). **Ebenso ist für eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug Voraussetzung, dass die beteiligte Körperschaft ein angemessenes wirtschaftliches Risiko trägt und während der Mindesthaltedauer gemäß § 32 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (45 Tage) ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der zugrundeliegenden Anteile ist (Rz 6919).** Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, kann eine Entlastung nur insoweit erfolgen, als es durch die zeitnahe Übertragung der Beteiligung zu keinem Steuervorteil kam (siehe dazu Rz 6920).

Weitere Voraussetzung für die Befreiung ist, dass die Körperschaft mindestens zu einem Zehntel mittel- oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft muss an deren Nominalkapital bestehen, eine Beteiligung in anderer Form, etwa im Wege soziater Genussrechte oder Partizipationskapital iSd [BWG](#) oder [VAG 2016](#) schließt, unabhängig von der Höhe der Beteiligung, die Anwendung der Befreiung aus.

Es ist nicht erforderlich, dass eine unmittelbare Beteiligung am Nominalkapital gegeben ist, sondern es reicht eine mittelbare Beteiligung über eine zwischengeschaltete in- oder ausländische Personengesellschaft aus. Es muss jedoch für die Anwendung der Befreiung das Beteiligungsausmaß durchgerechnet mindestens 10 Prozent betragen.

*Beispiel 1:*

*Die inländische A-AG ist als Kommanditistin an der inländischen B-KG zu 20% beteiligt. Die restlichen 80% werden von einer natürlichen Person als Komplementär gehalten. Die B-KG hält ihrerseits 50% am Stammkapital der inländischen C-GmbH; die restlichen 50% an der C-GmbH werden von einer natürlichen Person gehalten.*

*Das für die Anwendung der KESt-Befreiung erforderliche Beteiligungsausmaß ist gegeben, da die A-AG durchgerechnet 10% am Stammkapital der C-GmbH beteiligt ist. Die C-GmbH kann bei der Gewinnausschüttung für 10% den KESt-Abzug unterlassen, für die restlichen 90% ist KESt einzubehalten.*

Nach Rz 7755c wird Rz 7755d neu eingefügt (Judikatur):

#### 7755d

**Gesellschaften slowakischen Rechts mit der Bezeichnung „komanditná spoločnosť“ sind Gesellschaften im Sinne der [Mutter-Tochter-Richtlinie](#). Ausschüttungen an solche Gesellschaften sind daher gemäß [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) von der Abzugspflicht ausgenommen, auch wenn diese Gesellschaften aus der Sicht des österreichischen Steuerrechts als Personengesellschaften (also als transparent) und nicht als Körperschaften zu qualifizieren sind. In Umsetzung zwingenden Unionsrechts verbietet [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) die Erhebung von Quellensteuer auf die Ausschüttung der österreichischen Kapitalgesellschaft an eine ausländische Gesellschaft, die aus der Sicht der [Mutter-Tochter-Richtlinie](#) als ausländische Körperschaft einzustufen ist (VwGH 15.10.2020, [Ro 2019/13/0007](#)).**

**Weder [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) noch die [Mutter-Tochter-Richtlinie](#) verhindern aber, dass eine solche ausländische Gesellschaft aus der Sicht des österreichischen Steuerrechts als Personengesellschaft anzusehen ist und somit das österreichische Einkommensteuerrecht eigenständig die Zurechnung der Einkünfte an die an der Personengesellschaft beteiligten Personen normiert. Daher kann zB eine Ausschüttung bei einer in Österreich ansässigen natürlichen Person, die Gesellschafter der – aus österreichischer Sicht transparenten – Gesellschaft slowakischen Rechts mit der Bezeichnung „komanditná spoločnosť“ ist, als Einkommen erfasst und entsprechend im Rahmen der Veranlagung besteuert werden (VwGH 15.10.2020, [Ro 2019/13/0007](#)).**

Rz 7759 wird geändert (Klarstellung):

#### 7759

**[§ 1 Z 3](#) iVm [§ 4 Abs. 1 VO BGBI. Nr. 56/1995](#) sieht vor, dass von der abzugsverpflichteten Tochtergesellschaft der Nachweis der Voraussetzungen für die Befreiung vom KESt-Abzug durch Unterlagen zu führen ist, aus denen die Voraussetzungen jederzeit leicht nachprüfbar sind. Konkret wird in § 4 Abs. 2 der VO gefordert, dass die Ansässigkeit der Muttergesellschaft durch eine von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft zeitnah erteilte Bescheinigung ~~auf dem Vordruck ZS-EUMT~~ nachzuweisen ist. Hierfür ist grundsätzlich der Vordruck ZS-EUMT zu verwenden, der speziell im Hinblick auf die Anwendung der [Mutter-Tochter-Richtlinie](#) aufgelegt wurde. Wird der Nachweis der Ansässigkeit auf andere Weise erbracht (zB unter Verwendung des Vordrucks ZS-QU2 oder einer ausländischen Ansässigkeitsbescheinigung), steht dies aber einer Abstandnahme von der Einbehaltung von Quellensteuer nicht entgegen. In jedem Fall wird auch die Bestätigung der ausländischen Steuerverwaltung zu erbringen sein, dass die Voraussetzungen gemäß [Artikel 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie \(Anlage 2 zum EStG 1988\)](#)**

**erfüllt sind.** Eine KA1-Meldung ist **dennoch auch bei einer Entlastung an der Quelle** vorzunehmen. Die Ansässigkeitsbescheinigung gilt als zeitnah, wenn sie innerhalb eines Jahres vor oder nach der Ausschüttung ausgestellt wurde. Daneben muss die ausschüttende Tochtergesellschaft auch die Unterlagen zur Nachprüfbarkeit der Erklärung iSd § 2 Abs. 2 VO der Muttergesellschaft zur Entkräftung des Missbrauchsverdachts führen.

Rz 7762 und 7762a werden geändert (AbgÄG 2024):

## **7762**

Von der Befreiung in sachlicher Hinsicht sind umfasst

- ausländische Beteiligungserträge iSd [§ 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) (Dividenden, gleichartige Bezüge aus Genussrechten, deren Schuldner im Inland weder die Geschäftsleitung noch den Sitz haben),
- Zinsen und Erträge aus Kapitalforderungen iSd [§ 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) (etwa aus Einlagen bei Banken, Forderungswertpapieren, Ergänzungskapital iSd [BWG](#) oder [VAG 2016](#)),
- Einkünfte aus Substanzgewinnen iSd [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#), sowie
- Einkünfte aus Derivaten iSd [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#)- sowie
- **Einkünfte aus Kryptowährungen iSd [§ 27 Abs. 4a EStG 1988](#) (seit 1.7.2024).**

In persönlicher Hinsicht umfasst die Befreiung Einkünfteempfänger, die keine natürlichen Personen sind, also

- inländische und ausländische juristische Personen sowie
- inländische und ausländische Personengesellschaften, an denen ausschließlich juristische Personen beteiligt sind.

## **7762a**

Bei Einkünften, für die der Kapitalertragsteuerabzug durch ein Kreditinstitut im Sinne des [§ 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz erster bis dritter Teilstrich EStG 1988](#) vorzunehmen ist, ist weitere Voraussetzung für die Befreiung, dass der Steuerpflichtige unter Nachweis seiner Identität erklärt, dass das Kapital, aus dem die entsprechenden Einkünfte fließen, einem Betriebsvermögen eines in- oder ausländischen Betriebes einer Körperschaft oder einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts zuzurechnen ist. Ist der Abzugsverpflichtete kein Kreditinstitut im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz erster bis dritter Teilstrich EStG 1988, kann die Befreiung ohne Abgabe einer digitalen Befreiungserklärung vorgenommen werden, wenn dem Abzugsverpflichteten das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß [§ 94 Z 5 lit. a und b EStG 1988](#) glaubhaft gemacht wird. In diesen Fällen ist eine effiziente Überprüfung im Rahmen der Außenprüfung ohnedies

sichergestellt. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn bei Einkünften aus Kryptowährungen der abzugsverpflichtete Schuldner oder Dienstleister gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) kein Kreditinstitut ist.

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

Eine Befreiung ist daher nicht zulässig für Kapitalanlagen, die

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

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

Rz 7765 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

## 7765

Beginnt unterjährig eine Befreiung oder fallen die Voraussetzungen für eine solche weg, ist bei Einlagen ein Kontoabschluss, bei Wertpapieren eine Veräußerung zu unterstellen.

Fällt somit aufgrund einer beginnenden Befreiung die KESt-Abzugspflicht weg, gilt der zwischen dem letzten Zinsenzufluss (Kupon) und dem Tage der Wirkung einer Befreiungserklärung entstandene Zinsertrag gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) als zugeflossen bzw. gelten die Wertpapiere als veräußert und diese Vorgänge unterliegen gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) der KESt. Bei nachfolgendem Zufluss der Kuponzinsen ist aufgrund der vorhandenen Befreiung kein KESt-Abzug vorzunehmen.

(...)

Rz 7776a wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

### **7776a**

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

Ist der Abzugsverpflichtete kein Kreditinstitut im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz erster bis dritter Teilstrich EStG 1988, kann die Befreiung auch nach dem 31.12.2024 weiterhin ohne Abgabe einer digitalen Befreiungserklärung vorgenommen werden, wenn dem Abzugsverpflichteten das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 94 Z [125 lit. a und b](#) EStG 1988 glaubhaft gemacht wird.

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

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

Rz 8021b wird geändert (Verweisanpassung):

### **8021b**

Die Anwendung der [DBA-Entlastungsverordnung](#) setzt grundsätzlich die Vorlage einer von der ausländischen Steuerverwaltung auf den Formularen ZS-QU 1 (für natürliche Personen) und ZS-QU 2 (für juristische Personen) ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung voraus, die zeitnah (innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr vor oder nach dem Zeitpunkt der innerstaatlichen Abfuhrverpflichtung) ausgestellt sein muss. Gegenüber manchen Staaten kann die Ansässigkeit auch mittels von der ausländischen zuständigen Behörde ausgestellter und den österreichischen Formularen beigehefteter Ansässigkeitsbescheinigungen nachgewiesen werden (siehe den Erlass des BMF vom ~~15.6.2021, 2021-0-401-077~~ **29.2.2024, 2024-0-082-306**).

(...)

Rz 8201e wird geändert (Aktualisierung):

## 8201e

Der pauschale Steuersatz ergibt sich aus dem Verhältnis zwischen der ausländischen Steuer der letzten drei Kalenderjahre und dem im Ausland erwirtschafteten Einkommen im selben Zeitraum. Bei der Ermittlung der ausländischen Steuern sind gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016](#) auch ausländische Steuern anzusetzen, die das Einkommen mittelbar belasten (zB Solidaritätszuschlag). Die Höhe der ausländischen Einkünfte richtet sich nach österreichischem Steuerrecht, wobei gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016](#) auch endbesteuerte Einkünfte zu berücksichtigen sind. Der pauschale Steuersatz beträgt jedoch mindestens 15%.

*Beispiel:*

*Frau O ist Opernsängerin. Bis 31. Dezember 2022 lebt sie im Staat A. 2023 übersiedelt sie in den Staat B. Mit 1. Jänner 2024 zieht sie nach Österreich zu. Frau O tritt in allen Jahren in den Staaten A, B und C sowie in Österreich auf. Von den Veranstaltern erhält sie in den Staaten A, B und C sowie in Österreich jährlich jeweils 100.000 Euro für ihre Auftritte. Aus Staat D erhält Frau O jährlich 100.000 Euro aus Dividenden. Die einzigen Ausgaben sind 10% Managementgebühr von den Bruttoeinnahmen und 5.000 Euro Reisekosten für Auftritte außerhalb des jeweiligen Wohnsitzstaates je Staat und Jahr. Auf die Konzerte (selbständige Arbeit) entfallen jährlich Sozialversicherungsbeiträge in der Gesamthöhe von 20.800 Euro.*

*Unter Berücksichtigung der Managementgebühren (A, B, C und Ö je 10.000 Euro) und Reisekosten (A/B, C und Ö je 5.000 Euro) ergibt sich folgendes Bild:*

KJ	Einnahmen abzgl. direkt zurechenbare Ausgaben				
	Staat A	Staat B	Staat C	Staat D	Ö
2022	90.000	85.000	85.000	100.000	85.000
2023	90.000	85.000	85.000	100.000	85.000
2024	85.000	90.000	85.000	100.000	85.000

*Das Auslandseinkommen ([§ 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016](#)) in der Höhe von 341.385,51 Euro ermittelt sich in den Jahren 2022 bis 2024 jeweils folgendermaßen: Einnahmen abzüglich direkt zurechenbare Ausgaben (90.000 Euro + 85.000 Euro + 85.000 Euro + 100.000 Euro) minus aliquoten Sozialversicherungsanwendungen (75,36% von 20.800 Euro = 15.675,36 Euro) minus aliquotem Gewinnfreibetrag gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 \(2022 und 2023 75,36% von 4.53.900 Euro = 3.310,202.939,13 Euro und 2024 75,36% von 4.950 Euro = 3.730,32 Euro\) minus aliquoten Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1988 \(75,36% von 60 Euro = 45,22 Euro\).](#)* Das Auslandseinkommen beträgt also in den drei Jahren insgesamt 1.022.623,204.156,53 Euro (341.014,44385,51 Euro + 341.014,44385,51 Euro + 340.594,321.385,51 Euro).

*Die Aliquotierung (75,36%) erfolgt dabei im Verhältnis zwischen den direkt dem Ausland zurechenbaren Einkünften aus selbständiger Arbeit (90.000 Euro + 85.000 Euro + 85.000 Euro) und den Gesamteinkünften aus selbständiger Arbeit (90.000 Euro + 85.000 Euro + 85.000 Euro + 85.000 Euro).*

Auf Grund innerstaatlicher Gesetze und Doppelbesteuerungsabkommen heben die Staaten A, B, C und D folgende Steuern ein, was Frau O durch Einkommensteuerbescheide und Belege zu einbehaltenden Quellensteuern nachweist:

KJ	Steuern				
	Staat A	Staat B	Staat C	Staat D	$\Sigma$
202213	43.765	0	25.000	10.000	78.765
202314	43.765	0	25.000	10.000	78.765
202415	10.000	0	25.000	26.375	61.375
$\Sigma$	97.530	0	75.000	46.375	218.905

Die Auslandssteuern ([§ 5 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016](#)) summieren sich in den drei Jahren auf 218.905 Euro.

Gemäß [§ 5 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016](#) ergibt sich ein Steuersatz von 21,4037% (218.905 : 1.022.623,204.156,53). Dieser liegt über dem pauschalen Mindeststeuersatz in der Höhe von 15% und ist daher maßgebend.

Abschnitt 32 samt den dazugehörigen Rz wird im Hinblick auf das AbgÄG 2024 geändert. Die Unterabschnitte 32.2.1, 32.2.2, 32.3.1 und 32.3.2 werden neu eingefügt. Rz 8207t bis 8207v werden angefügt. Bisher bestehender Text, der inhaltlich unverändert nur in eine andere Rz verschoben wird, wird nicht fett gedruckt; dabei wird jeweils die bisherige Rz genannt. Nur inhaltlich geänderter, ergänzter oder neu eingefügter Text wird **fett** dargestellt:

### **32 Einkünfte aus Anlass im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten und Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden (§ 107 EStG 1988)**

#### **32.1 Allgemeines**

##### **8207a**

~~Die Zurverfügungstellung von Grund und Boden für Infrastrukturprojekte ist essentiell für deren Umsetzung und daher volkswirtschaftlich von besonderem Interesse. Im Hinblick darauf wurde mit dem Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, in § 107 EStG 1988 eine Abzugsteuer mit Abgeltungswirkung eingeführt, die schon bei Ausmessung der Entschädigungssumme die Steuerbelastung festlegt und damit für die Beteiligten Rechts- und Planungssicherheit schafft.~~

[§ 107 EStG 1988](#) sieht vor, dass Einkünfte gemäß [§ 21](#), [§ 22](#), [§ 23](#), [§ 27](#), [§ 28](#) oder [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) in Zusammenhang mit

1. dem einem Infrastrukturbetreiber (Rz 8207ee) eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse (Rz 8207b) zu nutzen, sowie

**2. dem bestimmten Rechtsträgern (Rz 8207f) eingeräumten Recht, Grund und Boden nach Maßgabe der Bestimmungen des Wasserrechtsgesetzes – [WRG 1959](#), BGBI. Nr. 215/1959, zur Abwehr von Hochwasserschäden durch Retentionsflächen, Retentionsanlagen und Schutz- und Regulierungswasserbauten (Hochwasserschutzanlagen, Rz 8207d) im öffentlichen Interesse (Rz 8207c) zu nutzen,**

einer Abzugsteuer unterliegen. Sie sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümers oder -bewirtschafter weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Rz 8207ps) beantragt wird.

[§ 107 EStG 1988](#) ist auch anwendbar, wenn die Gegenleistung für die Rechtseinräumung in einem geldwerten Vorteil (Sachbezug) besteht. Es macht für die Geltung des § 107 EStG 1988 keinen Unterschied, ob die Gegenleistung in Geld oder in einem geldwerten Vorteil (zB Gratisstrom) besteht. Ein zugewendeter geldwerter Vorteil ist mit dem um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreis des Abgabeortes zu bewerten ([§ 15 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Die Abzugsteuer für Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten kommt für Auszahlungen zur Anwendung, die nach dem 31.12.2018 erfolgen. Die Abzugsteuer für Einkünfte in Zusammenhang mit Hochwasserschutzmaßnahmen kommt für Auszahlungen zur Anwendung, die nach dem 31.12.2024 erfolgen. Zum Inkrafttreten des [§ 107 EStG 1988](#) siehe Rz 8207ur. Zu den Auswirkungen des § 107 EStG 1988 auf die Steuerveranlagung bei Einkünften iZm mit der Einräumung von Leitungsrechten siehe Rz 5173.

## 8207b

Für Einkünfte iZm der Einräumung von Leitungsrechten liegt die Nutzung von Grund und Boden bei allen Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die von Infraukturbetreibern zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen insbesondere nach Maßgabe der Bestimmungen des Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetzes 2010 – [EIWOG 2010](#), BGBI. I Nr. 110/2010, des Gaswirtschaftsgesetzes 2011 – [GWG 2011](#), BGBI. I Nr. 107/2011, und des Mineralrohstoffgesetzes – [MinroG](#), BGBI. I Nr. 38/1999, durchgeführt werden ([§ 107 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#)). Damit wird klargestellt, dass die Errichtung und der Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen, die auf Grundlage der für den betroffenen Infraukturbetreiber jeweils maßgeblichen Rechtsgrundlagen durchgeführt werden, den Tatbestand des "öffentlichen Interesses" im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988](#) jedenfalls erfüllen.

**8207c** (neu; der bisherige Inhalt der Rz 8207c befindet sich nunmehr in Rz 8207e)

Für Einkünfte im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden liegt die Nutzung von Grund und Boden gemäß [§ 107 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) bei allen Maßnahmen im öffentlichen Interesse, bei denen eine Dienstbarkeit von der Wasserrechtsbehörde in Zusammenhang mit Hochwasserschutzanlagen zwangsweise eingeräumt wurde oder eingeräumt hätte werden können, weil dies überwiegende Vorteile im allgemeinen Interesse erwarten lässt ([§ 63 lit. b WRG 1959](#)). § 63 WRG 1959 (Enteignung von Liegenschaften und Bauwerken) lässt ua. die zwangsweise Einräumung von Dienstbarkeiten für Wasserbauvorhaben durch die Wasserrechtsbehörde zu, wenn die Maßnahme überwiegende Vorteile im allgemeinen Interesse erwarten lässt. Dementsprechend muss die Maßnahme auf eine Schutzwirkung für eine größere Anzahl von Flächen ausgerichtet sein. Eine bloß auf ein Einzelobjekt abzielende Maßnahme ist daher nicht im „allgemeinen Interesse“ iSd [§ 63 WRG 1959](#) gelegen.

**8207d** (neu; der bisherige Inhalt der Rz 8207d befindet sich nunmehr in Rz 8207e)

Als Hochwasserschutzanlagen kommen Schutz- und Regulierungswasserbauten iSd [§ 41 WRG 1959](#), sowie Retentionsflächen und Retentionsanlagen in Betracht, die in Anwendung der Regelungen des WRG 1959 eingerichtet werden. Maßnahmen zur Zustandsverbesserung von Gewässern ([§ 30a WRG 1959](#)), die gleichzeitig auch dem Hochwasserschutz dienen, sind ebenfalls vom Anwendungsbereich erfasst.

## 32.2 Abzugspflichtige Unternehmen

### 32.2.1 Abzugspflichtige Unternehmen bei Einkünften im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten

**8207e** (Rz 8207c und 8207d aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207e befindet sich nunmehr in Rz 8207g)

Bei Einkünften im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten betrifft → die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer sowie zur Übermittlung einer Anmeldung ~~betrifft~~ "Infrastrukturbetreiber", die in [§ 107 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) taxativ aufgezählt werden. Es handelt sich dabei um Unternehmen im Bereich der Versorgung mit Elektrizität, Gas, Erdöl und Fernwärme. Erfasst sind:

- Elektrizitätsunternehmen iSd im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 11 des Elektrizitätswirtschafts- und Organisationsgesetzes 2010 – [EIWOG 2010](#), BGBl. I Nr. 110/2010. Ein "Elektrizitätsunternehmen" ist danach eine natürliche oder juristische Person oder eine eingetragene Personengesellschaft, die in Gewinnabsicht von den Funktionen der Erzeugung, der Übertragung, der Verteilung, der Lieferung oder des Kaufs von elektrischer Energie mindestens eine wahrnimmt und die kommerzielle, technische oder

wartungsbezogene Aufgaben im Zusammenhang mit diesen Funktionen wahrnimmt, mit Ausnahme der Endverbraucher. Reine Projektentwicklungsgesellschaften, das sind Gesellschaften, die ein Energieerzeugungsprojekt entwickeln und die damit verbundenen Rechte sodann an ein anderes Unternehmen übertragen, werden nicht iSd [§ 7 Abs. 1 Z 11 EIWOG 2010](#) tätig und sind daher keine Elektrizitätsunternehmen.

- Erdgasunternehmen ~~iSd im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 16 des Gaswirtschaftsgesetzes GWG 2011~~, BGBI. I Nr. 107/2011. Ein "Erdgasunternehmen" ist danach eine natürliche oder juristische Person oder eingetragene Personengesellschaft, die in Gewinnabsicht von den Funktionen Fernleitung, Verteilung, Lieferung, Verkauf, Kauf oder Speicherung von Erdgas, einschließlich verflüssigtes Erdgas mindestens eine wahrnimmt und für die kommerziellen, technischen oder wartungsbezogenen Aufgaben im Zusammenhang mit diesen Funktionen verantwortlich ist, mit Ausnahme der Endverbraucher; Unternehmen gemäß § 7 Abs. 1 Z 58 ("Speicherunternehmen"), § 13 ("Marktgebietsmanager") und § 17 ("Verteilergebietsmanager") des ~~Gaswirtschaftsgesetzes~~ GWG 2011 sind Erdgasunternehmen.
- Erdölunternehmen, nämlich dem ~~Mineralrohstoffgesetz MinroG~~, BGBI. I Nr. 38/1999, unterliegende Unternehmen, die Leitungsanlagen zum Zwecke des Transportes gasförmiger oder flüssiger Kohlenwasserstoffe betreiben.
- FernwärmeverSORGUNGSunternehmen, das sind Unternehmen, die zum Zwecke der entgeltlichen Versorgung Dritter Anlagen zur Erzeugung, Leitung und Verteilung von Fernwärme (Fernwärmeanlagen) betreiben.

Gebietskörperschaften (zB Gemeinden) sind keine Infrastrukturbetreiber iSd [§ 107 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#), sodass für sie keine Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr einer Abzugsteuer besteht.

Zahlungen, die nicht von einem der ~~in Rz 8207e~~ genannten Unternehmen geleistet werden, unterliegen nicht der Verpflichtung zum Steuerabzug und sind in der Veranlagung zu erfassen. Siehe dazu Rz 5173. Dies trifft insbesondere auf Zahlungen zu, die von Telekomunternehmen stammen oder die aus Anlass der Verlegung von Wasserleitungen durch Gemeinden erfolgen.

### **32.2.2 Abzugspflichtige Unternehmen bei Einkünften im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden**

**8207f** (neu; der bisherige Inhalt der Rz 8207f befindet sich nunmehr in Rz 8207h)

**Bei Einkünften im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden betrifft die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer sowie zur Übermittlung einer Anmeldung Rechtsträger, die in [§ 107 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) taxativ aufgezählt werden. Erfasst sind:**

- a) Gebietskörperschaften
- b) Wassergenossenschaften ([§§ 73 ff WRG 1959](#)) und Wasserverbände ([§§ 87 ff WRG 1959](#)). Zum Schutz von Grundeigentum und Bauwerken gegen Wasserschäden, der Regulierung des Laufes oder der Regelung des Abflusses (Wasserstandes) eines Gewässers, der Vorkehrungen gegen Wildbäche und Lawinen, der Instandhaltung von Ufern und Gerinnen einschließlich der Räumung, können Wassergenossenschaften oder Wasserverbände gebildet werden. Im Unterschied zu Wassergenossenschaften können Wasserverbände dann gebildet werden, wenn sich die vorgesehenen Maßnahmen über den Bereich mehrerer Gemeinden erstrecken. Mitglieder eines Wasserverbandes können Gebietskörperschaften, Wassergenossenschaften, zur Erhaltung öffentlicher Verkehrswege (Eisenbahn, Straße, Wasserwege) Verpflichtete sowie alle sein, die Gewässer nicht bloß geringfügig beeinträchtigen oder in Anspruch nehmen. Sowohl Wassergenossenschaften als auch Wasserverbände sind Körperschaften des öffentlichen Rechts.
- c) Juristische Personen des Privatrechts, an denen eine Körperschaft gemäß lit. a und/oder b mehrheitlich beteiligt ist und deren Zweck die Errichtung oder der Betrieb einer Hochwasserschutzanlage ist.
- d) Elektrizitätsunternehmen (siehe Rz 8207e).

### 32.3 Erfasste Zahlungen, Bemessungsgrundlage

#### 32.3.1 Erfasste Zahlungen und Bemessungsgrundlage bei Einkünften im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten

**8207g** (Rz 8207e aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207g befindet sich nunmehr in Rz 8207j)

Dem Steuerabzug unterliegen alle regelmäßig aus Anlass der Einräumung des Leitungsrechtes anfallenden Zahlungen an Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter, die von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffen sind. Zahlungen, die dafür erfolgen, dass ein Arbeitsstreifen genutzt werden darf, sind von der Abzugsteuer auch dann erfasst, wenn sie nicht dem Eigentümer oder Bewirtschafter des Grundstückes zufließen, das mit dem Recht zum Betrieb und zur Nutzung der Leitung belastet ist (zB Arbeitsstreifen auf dem Nachbargrundstück).

Es ist unerheblich, ob und in welchem Umfang die Zahlung die Rechtseinräumung, die Abgeltung einer gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988](#) steuerfreien Wertminderung oder sonstige Umstände betrifft, zB Entschädigungen für Ertragsausfälle, Wirtschaftsschwierisse, Wegebenützung oder für eine temporäre Nutzung einer Liegenschaft als Lagerplatz, die dem von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter zufließt.

Erfasst sind auch Optionsentgelte aus der Einräumung einer Option auf Abschluss eines Leitungsvertrages sowie Zahlungen für das Recht zur Grundstücksinanspruchnahme für eine Bachumleitung und die Errichtung einer Fischwanderhilfe aus Anlass der Errichtung eines (Wasser)Stollens für ein Wasserkraftwerk.

Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

**8207h** (Rz 8207f aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207h befindet sich nunmehr in Rz 8207k)

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

- Randschäden
- Hiebsunreife, Bestandsentschädigung
- Schlägerung zur Unzeit/Nutzung zur Unzeit
- Jagdbeinträchtigung/Jagdentschädigung
- vorübergehende und dauernde Bewirtschaftungsschwierisse, 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 Überhangs von Gebäuden und Maschinen
- Ersatz von Aufforstungskosten
- Abgeltung von (Bau-)Schäden
- Aufwandsersatz, Mühewaltung
- Lichtwellenleiter, Datenkabel
- Leitungsmaste, Marker, Messsäulen, (Mast-)Trafostationen, Schieberstationen, Gasdruckregelanlagen, Schaltkästen, Zugangs- und Kontrollsächen
- 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

Bei Wind- und Wasserkraftanlagen sind nur Entgelte erfasst, die die Leitung betreffen.

Zahlungen, die die Anlage selbst betreffen, inklusive Zahlungen für Luftraumnutzungsrechte, unterliegen nicht der Abzugsteuer. Als Leitung ist sowohl eine Zu- als auch eine Ableitung zu verstehen; daher sind bei Windkraftanlagen auch Zahlungen für die Stromzufuhr zu Eiswarnleuchten erfasst. Auch eine Mobilfunksendeeinrichtung (Datenfunkantenne) stellt

eine Leitung iSd [§ 107 EStG 1988](#) dar. Einkünfte für das einem Infrastrukturbetreiber iSd [§ 107 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) eingeräumte Recht, Grund und Boden für eine Datenfunkantenne zu nutzen, sind daher von § 107 EStG 1988 erfasst.

Nicht erfasst sind Zahlungen im Zusammenhang mit einer Leitungserrichtung, die an Dritte erfolgen, die von der Rechtseinräumung selbst nicht unmittelbar betroffen sind. Das betrifft zB Grundstückseigentümer, die von der Leitung selbst nicht betroffen sind und nur einen Lagerplatz im Zusammenhang mit der Leitungserrichtung zur Verfügung stellen oder Grundstückseigentümer, die Zahlungen aus einem Ersatzaufforstungsübereinkommen erhalten.

### **32.3.2 Erfasste Zahlungen und Bemessungsgrundlage bei Einkünften im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden**

**8207i** (neu; der bisherige Inhalt der Rz 8207i befindet sich nunmehr in Rz 8207l)

**Dem Steuerabzug unterliegen Zahlungen an Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter, die von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffen sind. Dritte, die von der Rechtseinräumung selbst nicht unmittelbar betroffen sind, aber Zahlungen erhalten, für die die Hochwasserschutzmaßnahme ursächlich ist, sind nicht erfasst (zB von der Maßnahme nicht selbst betroffene Grundstückseigentümer, die einen Lagerplatz zur Verfügung stellen).**

**Zu den Einkünften zählen alle regelmäßig aus Anlass der Maßnahme anfallenden Zahlungen, insbesondere das Entgelt für die Rechtseinräumung, die steuerfreie Bodenwertminderung und sonstige Zahlungen aus Anlass der Hochwasserschutzmaßnahme, wie Entschädigungen für Ertragsausfälle und Wirtschaftsschwierigkeiten (zB Entschädigungen für die Wegebenützung, für eine temporäre Nutzung einer Liegenschaft des Grundstückseigentümers oder Grundstücksbewirtschafter als Lagerplatz oder für die Abgeltung von Räumungskosten und Folgeschäden).**

**Enteignungsentschädigungen sind gemäß [§ 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988](#) und [§ 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) steuerfrei und von der Regelung nicht erfasst.**

### **32.4 Höhe der Abzugsteuer**

**8207j** (Rz 8207g aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207j befindet sich nunmehr in Rz 8207m)

Die Abzugsteuer beträgt bei der Einkommensteuer unterliegenden Zahlungsempfängern 10%, bei der Körperschaftsteuer unterliegenden Zahlungsempfängern 7,5% (bis 2022: 8,25%) **bei Einkünften im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten; [§ 24 Abs. 7 KStG 1988](#)**). Bei Personengesellschaften mit Beteiligung von natürlichen und juristischen Personen ist die Höhe der Abzugsteuer auf die Beteiligten bezogen zu ermitteln.

*Beispiel:*

An der ABC-GmbH & Co KG sind die A-GmbH mit 10% als Komplementärin und die natürlichen Personen B und C als Kommanditisten mit je 45% beteiligt. Ein Infrastrukturbetreiber bezahlt an die KG für die Einräumung eines Leitungsrechtes an ihrem Grundstück 10.000 Euro. Die Abzugsteuer beträgt:

Beteiligter	Zuzurechnender Anteil an der Zahlung	Steuersatz	Abzugsteuer
A-GmbH	1.000 (10%)	7,5%	75
B	4.500 (45%)	10%	450
C	4.500 (45%)	10%	450
<i>Abzugsteuer gesamt</i>			975

Sind auf die Beteiligten bezogen unterschiedliche Steuersätze anzuwenden, muss dem Abzugsverpflichteten von der Personengesellschaft offen gelegt werden, wie die Höhe der einzubehaltenden Abzugsteuer zu ermitteln ist. Wird auf Grund dieser Angaben die Abzugsteuer zu niedrig einbehalten, kommt eine Haftung des Abzugsverpflichteten nicht in Betracht; der/die betroffenen Beteiligten sind gemäß [§ 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#) als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen (siehe Rz 8207fo).

Bei ausschließlicher Zuwendung eines geldwerten Vorteils ist die Höhe der Abzugsteuer davon abhängig, wer die Abzugsteuer trägt:

- Wird sie vom Steuerschuldner (Empfänger des Sachbezuges) getragen, beträgt sie 10% (7,5% für Körperschaften). Der Steuerschuldner muss in diesem Fall dem **Infrastrukturbetreiber Abzugsverpflichteten** fristgerecht vor dem gesetzlichen Abfahrtermin einen Ersatz in Höhe der Abzugsteuer leisten.
- Wird sie vom **Infrastrukturbetreiber Abzugsverpflichteten** getragen, beträgt sie 11,11% (**für Körperschaften** 8,11% ab 2023; bzw. 9% bis 2022 **für Körperschaften**).

Wird vereinbart, dass neben einem Sachbezug auch Geld in einer Höhe zugewendet wird, die ausreicht, um die Abzugsteuer zu decken, kann davon die Abzugsteuer einbehalten und abgeführt werden.

Es empfiehlt sich, in Fällen, bei denen nur ein geldwerter Vorteil zugewendet wird, ausdrücklich zu vereinbaren, wer die Abzugsteuer trägt; sollte das der Vertragspartner des **Infrastrukturbetreibers Abzugsverpflichteten** sein, sollte dieser zusätzlich ausdrücklich verpflichtet werden, einen Ersatz in Höhe der Abzugsteuer fristgerecht zu leisten.

### **32.5 Einbehaltung und Abfuhr, Anmeldung, Haftung**

**8207k** (Rz 8207h aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207k befindet sich nunmehr in Rz 8207n)

Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte. Der Schuldner der Einkünfte ist zum Steuerabzug verpflichtet und haftet für die Entrichtung. Auch bei einem zugewendeten geldwerten Vorteil besteht die Verpflichtung des ~~Infrastrukturbetreibers~~

**Abzugsverpflichteten**, die Abzugsteuer fristgerecht abzuführen. Er haftet in gleicher Weise für die Entrichtung wie im Fall der Zuwendung von Geld.

Die Abzugsteuer ist – analog zu [§ 95 Abs. 4 EStG 1988](#) hinsichtlich der Kapitalertragsteuer – dem Einkünfteempfänger vorzuschreiben, wenn

- der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre ([§ 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#)) oder wenn
- der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt ([§ 107 Abs. 10 Z 2 EStG 1988](#)).

Die ausnahmsweise Vorschreibung der Abzugsteuer an den Empfänger der Einkünfte ([§ 107 Abs. 10 EStG 1988](#)) obliegt stets dem Finanzamt, das für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Empfängers der Einkünfte zuständig ist (vgl. ZustRL Rz 103).

**8207l** (Rz 8207i aF; der Inhalt der bisherigen Rz 8207l befindet sich nunmehr in Rz 8207o)

Der Abzugsverpflichtete hat die Abzugsteuer bei jeder Zahlung einzubehalten. Bei Teilzahlungen ist die Abzugsteuer bei jeder Teilzahlung einzubehalten. Es ist unerheblich, ob der Zahlung ein Vertrag oder eine zwangsweise Rechtseinräumung zu Grunde liegt.

Die in einem Kalenderjahr einbehaltenen Steuerbeträge sind in einem Gesamtbetrag spätestens am 15. Februar des Folgejahres an das Finanzamt ~~des Abzugsverpflichteten~~ abzuführen, **das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Abzugsverpflichteten zuständig ist oder zuständig wäre. Wird die Zahlung nicht durch den Schuldner der Einkünfte selbst, sondern durch eine andere dafür zuständige Einrichtung (zB das Amt der Landesregierung) vorgenommen, kann die Einbehaltung und Abfuhr der Steuer sowie die Anmeldung auch durch diese Einrichtung erfolgen.**

Bis 15. Februar des Folgejahres ist für alle Auszahlungen des Vorjahres eine elektronische Anmeldung über FinanzOnline zu übermitteln. Anzugeben sind die jeweiligen Einkünfteempfänger und der auf diese entfallende Steuerbetrag. Werden mehrere Zahlungen an denselben Empfänger geleistet, kann der Steuerbetrag für jede einzelne Zahlung getrennt oder für alle Zahlungen des Kalenderjahres zusammengefasst übermittelt werden.

**8207m** (Rz 8207j aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207m befindet sich nunmehr in Rz 8207p)

Der Einkünfteempfänger hat dem Abzugsverpflichteten für Zwecke der Anmeldung folgende Daten bekannt zu geben:

- Vor- und Familienname, Firma bzw. sonstige Bezeichnung
- Wohnsitz oder Sitz
- Falls vorhanden: Abgabenkontonummer
- Bei natürlichen Personen: Die **SozialvV**ersicherungsnummer, wenn keine Abgabenkontonummer angegeben wird. Besteht keine **SozialvV**ersicherungsnummer, ist das Geburtsdatum anzugeben.

**8207n** (Rz 8207k aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207n befindet sich nunmehr in Rz 8207q)

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

Der Abzugsverpflichtete hat in einer Anmeldung die Daten und den Steuerbetrag für jene Personen oder Einrichtungen zu übermitteln, gegenüber denen er zahlungsverpflichtet ist. 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. Der Abzugsverpflichtete braucht keine Erhebungen darüber anstellen, ob die Person, der gegenüber er zahlungsverpflichtet ist, 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 dem Abzugsverpflichteten gegenüber auftritt und die Zahlungsabwicklung übernimmt.

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

## **8207o** (Rz 8207l aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207o befindet sich nunmehr in Rz 8207r)

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:*

*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:*

*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 8,25% einbehalten (825 Euro). An D werden somit 9.175 Euro ausbezahlt. C führt 825 Euro an Abzugsteuer für D ab. Eine Haftungsinanspruchnahme des C für den nicht eingehobenen Betrag von 125 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).*

**8207p** (Rz 8207m aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207p befindet sich nunmehr in Rz 8207s)

Fehler iZm der Umsatzsteuer haben auf den Steuerabzug keine Auswirkung. Solange die Abzugsteuer nicht abgeführt wurde, führt eine Gutschriften- bzw. Rechnungsberichtigung dazu, dass die Abzugsteuer in richtiger Höhe abgeführt werden kann.

Nach Abfuhr der Abzugsteuer ist eine zu niedrige Abzugsteuer dem Einkünfteempfänger gemäß § 198 BAO iVm § 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 vorzuschreiben. Einen zu hohen Steuerabzug kann (nur) der Einkünfteempfänger im Wege der Steuerveranlagung oder eines Antrages gemäß § 240 BAO ausgleichen.

*Beispiele:*

1. *Die Entschädigung beträgt 10.000 Euro, die USt wird mit 0% angegeben. Es werden 9.000 Euro ausbezahlt und Abzugsteuer (10%) in Höhe von 1.000 Euro einbehalten und abgeführt.*  
*Danach stellt sich heraus, dass der richtige USt-Satz 20% beträgt.*
  - a. *Wird bei einer Nettopreisvereinbarung von 10.000 Euro die Rechnung nachträglich berichtet und die nicht einbehaltene USt (2.000 Euro) nachbezahlt, ändert sich die Höhe der Bemessungsgrundlage (Nettobetrag von 10.000 Euro) und der Abzugsteuer nicht.*
  - b. *Wird bei einer Bruttopreisvereinbarung von 10.000 Euro die Rechnung nachträglich berichtet und die nicht einbehaltene USt nicht nachbezahlt oder unterbleibt eine Rechnungsberichtigung, ändert sich die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Abzugsteuer. Die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer beträgt 8.333,33 Euro; die USt beträgt 1.666,67 Euro. Die Höhe der Abzugsteuer beträgt richtig 833,33 Euro, sodass auf Grund des Fehlers 166,67 Euro zu viel Abzugsteuer einbehalten wurde.*  
*Die Einbehaltung der zu hohen Abzugsteuer belastet allein den Einkünfteempfänger. Es besteht kein Raum für eine Entrichtungshaftung des Abzugsverpflichteten. Der Einkünfteempfänger kann die Refundierung der zu hohen Abzugsteuer entweder im Wege einer Antragsveranlagung (Regelbesteuerungsoption gemäß § 107 Abs. 11 EStG 1988) oder im Wege eines Antrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO beanspruchen, soweit die zu viel einbehaltene Abzugsteuer im Veranlagungsverfahren durch Anrechnung aus Gründen der Tarifbesteuerung (bei einem Einkommen, das einen Durchschnittssteuersatz von mehr als 30,30% bewirkt) nicht refundiert werden kann.*
2. *Die Bruttoentschädigung beträgt 12.000 Euro, die USt wird mit 20% angegeben. Es werden 11.000 Euro ausbezahlt und Abzugsteuer (10% vom Nettobetrag) in Höhe von 1.000 Euro einbehalten und abgeführt. Danach stellt sich heraus, dass der richtige USt-Satz 13% beträgt.*
  - a. *Unterbleibt eine Rechnungsberichtigung, ändern sich die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Abzugsteuer nicht, weil die USt aufgrund der Rechnung geschuldet wird (§ 11 Abs. 12 UStG 1994).*

- b. Wird bei einer Nettopreisvereinbarung von 10.000 Euro die Rechnung nachträglich berichtigt und die zu viel einbehaltene USt (700 Euro) refundiert, ändert sich die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Abzugsteuer ebenfalls nicht.
- c. Wird bei einer Bruttonpreisvereinbarung von 12.000 Euro die Rechnung berichtigt und die zu viel einbehaltene USt nicht refundiert, ändert sich die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer auf 10.619,47 Euro, die USt beträgt 1.380,53 Euro.  
Die Höhe der Abzugsteuer beträgt richtig 1.061,95 Euro, sodass auf Grund des Fehlers 61,95 Euro zu wenig Abzugsteuer einbehalten wurde. Diesbezüglich kommt eine Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten nicht in Betracht. Dieser Betrag ist dem Empfänger gemäß [§ 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#) vorzuschreiben. Mit der Entrichtung dieses Betrages ist die Abgeltungswirkung verbunden (siehe Rz 8207o).

### **32.6 Abgeltungswirkung**

**8207q** (Rz 8207n aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207q befindet sich nunmehr in Rz 8207t)

Mit der Abzugsteuer ist die Einkommensteuer auf die erfassten Einkünfte (Geld oder Sachbezug) abgegolten, sofern nicht die Regelbesteuerung gemäß [§ 107 Abs. 11 EStG 1988](#) beantragt wird. Die Abgeltungswirkung gilt bei Teilzahlungen auch in Bezug auf die in Raten enthaltenen Zinsen, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß [§ 27 EStG 1988](#) zählen. Die Abgeltungswirkung entspricht den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die sich aus dem Erkenntnis des VfGH vom 30.11.2017, [G 183/2017](#), ableiten lassen, weil die erfassten Einkünfte regelmäßig einmalig anfallen und kein laufendes Erwerbseinkommen darstellen.

**8207r** (Rz 8207o aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207r befindet sich nunmehr in Rz 8207u)

[§ 107 EStG 1988](#) bezieht sich auf Einkünfte (Nettogröße). Im Fall der Endbesteuerung mit der Abzugsteuer sind bei Anwendung bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Bilanzierung die mit den Erträgen/Einnahmen wirtschaftlich verbundenen Aufwendungen aus der in der Veranlagung maßgebenden Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Dies gilt unabhängig davon, dass die Abzugsteuer in [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) ([§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#)) nicht genannt ist. Bei Voll- und Teilpauschalierung kommt ein Abzug tatsächlicher Aufwendungen nicht in Betracht, weshalb auch keine Ausgabenkürzung zu erfolgen hat.

**Bei Einkünften aus Leitungsrechten sind vVon einer Kürzung sind dem Grunde nach nur folgende Aufwandskategorien betroffen:**

- Vorübergehende Bewirtschaftungsschwiernis
- Erhöhte Schlägerungskosten
- Aufwand für Ersatzaufforstung oder für einen Notzaun
- Aufwand für Schadensbehebung an Anlagen im Zusammenhang mit der Leitung
- Verfahrenskosten, Rechtsvertretungskosten (Aufwandsersatz, Mühewaltung)

Eine Aufwandskürzung hat nur zu erfolgen, wenn derartige Mehraufwendungen im Rahmen der Vereinbarung mit dem Infrastrukturunternehmen beträchtlich ausdrücklich abgegolten werden. Der Aufwand ist grundsätzlich in der tatsächlich angefallenen Höhe auszuscheiden. Vereinfachend kann im Wirtschaftsjahr der Zahlung der Betrag als Kürzungsbetrag berücksichtigt werden, der vom Infrastrukturbetreiber als Abgeltungszahlung geleistet wird.

*Beispiel:*

*A ist Einnahmen-Ausgaben-Rechner und erhält vom Infrastrukturbetreiber X 12.000 Euro aus Anlass der Einräumung eines Leitungsrechtes auf seinem Grundstück. Gemäß der Vereinbarung mit dem Infrastrukturbetreiber sind in dieser Zahlung beträchtlich enthalten:*

- *Abgeltung einer vorübergehenden Bewirtschaftungsschwieris: 200 Euro*
- *Abgeltung der Aufwendungen für Ersatzaufforstung: 1.000 Euro*
- *Abgeltung von Schäden an einem Waldweg: 500 Euro*

*X behält 1.200 Euro Abzugsteuer ein.*

*In der Veranlagung hat A folgende Möglichkeiten:*

- *Endbesteuerung mit der Abzugsteuer: Es erfolgt keine steuerliche Erfassung der Einkünfte aus der Einräumung des Leitungsrechtes in der Veranlagung. Bei Ermittlung des Gewinnes ist die Zahlung von 12.000 Euro nicht als Betriebseinnahme zu erfassen; Im Rahmen der Ermittlung der tarifsteuerpflichtigen Einkünfte sind die Aufwendungen um 1.700 Euro zu kürzen.*
- *Regelbesteuerung mit pauschaler Bemessungsgrundlage (33% des Nettoauszahlungsbetrages): Die dem § 107 EStG 1988 zuzuordnenden Einkünfte sind im Rahmen der Gewinnermittlung mit 3.960 Euro anzusetzen, die Abzugsteuer von 1.200 Euro ist anzurechnen. Im Rahmen der Ermittlung der tarifsteuerpflichtigen Einkünfte sind die Aufwendungen um 1.700 Euro zu kürzen.*
- *Regelbesteuerung mit nachgewiesener Bemessungsgrundlage: Es ist auf Grund eines Gutachtens nachzuweisen, wie hoch die steuerfreie Wertminderung ist. Der Rest der Zahlung ist steuerpflichtig.*

### **32.7 Regelbesteuerung**

**8207s** (Rz 8207p aF; der bisherige Inhalt der Rz 8207s befindet sich nunmehr in Rz 8207v)

Anstelle der Belastung mit der Abzugsteuer kann in der Veranlagung die Regelbesteuerung beantragt werden. Damit bleibt gewährleistet, dass die Einkünfte stets nach dem Einkommensteuertarif, aber auch nach den auf Basis eines Gutachtens dargelegten tatsächlichen Verhältnissen besteuert werden können, wenn dies vom Betroffenen gewünscht wird. Die Bemessungsgrundlage ist dabei (siehe auch Rz 5173):

- 33% der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer als pauschale Bemessungsgrundlage.
- Die tatsächlich vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten nachzuweisende Bemessungsgrundlage. Das Gutachten hat der Steuerpflichtige vorzulegen. Anhang VI ist zu beachten.

Eine allfällige Neutralisierung von Aufwendungen (Rz 8207er) hat im Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption zu erfolgen, wenn die pauschale Bemessungsgrundlage von 33% zur Anwendung kommt. Die 33% des Auszahlungsbetrages stellen die maßgebliche Höhe der Einkünfte dar, sodass ein zusätzlicher Abzug von Aufwendungen nicht mehr in Betracht kommt.

Auch bei Zuwendung eines geldwerten Vorteils (Sachbezuges) kann die Regelbesteuerung beantragt werden. Ein zugewendeter geldwerter Vorteil ist mit dem um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreis des Abgabeortes zu bewerten ([§ 15 Abs. 1 EStG 1988](#)). Wird die Abzugsteuer vom **Schuldner der Einkünfte** **Infrastrukturbetreiber** übernommen, ist die übernommene Abzugsteuer als zusätzlicher Vorteil im Rahmen der Veranlagung in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen (siehe auch Rz 8207gj).

### 32.8 Anrechnung der Abzugsteuer

#### 8207t (Rz 8207q aF)

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

*Beispiel 1:*

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

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

*1. Inanspruchnahme der Abgeltungswirkung: Mit dem Einbehalt der Abzugsteuer sind die Einkünfte abgegolten und daher in der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahrs 01 nicht zu erfassen.*

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

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

*Beispiel 2:*

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

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

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

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

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

*Beispiel 3:*

*Die C-GmbH räumt dem Infrastrukturbetreiber Z auf ihrem Betriebsgrundstück auf unbestimmte Zeit ein Leitungsrecht gegen ein Entgelt von 80.000 Euro ein. Der Vertragsabschluss erfolgt am 10.3.01, die Auszahlung am 21.3.01. Es werden 7,5% von 80.000 Euro (6.000 Euro) an Abzugsteuer einbehalten, die von Z am 15.2.02 abgeführt werden.*

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

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

## 32.9 Inkrafttreten

### 32.9.1 Anwendung des Steuerabzuges

#### 8207u (Rz 8207r aF)

Der Steuerabzug ist **bei Einkünften iZm der Einräumung von Leitungsrechten** auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2018 erfolgen. **Bei Einkünften iZm Maßnahmen zur Abwehr von Hochwasserschäden ist der Steuerabzug auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 erfolgen.** Der Vertragsabschluss ist nicht maßgebend;

dementsprechend unterliegen Zahlungen, die nach ~~dem 31. Dezember 2018 den genannten Daten~~ erfolgen, auch dann der Abzugsteuer, wenn ihnen ein Vertrag zugrunde liegt, der ~~vor dem 1. Jänner 2019 davor~~ abgeschlossen worden ist.

### 32.9.2 Anwendung des [§ 107 EStG 1988](#) auf Veranlagungsfälle, die zum 14.8.2018 nicht rechtskräftig veranlagt waren

#### 8207v (Rz 8207s aF)

Nach [§ 124b Z 334 EStG 1988](#) ist [§ 107 Abs. 11 EStG 1988](#) in Bezug auf die Höhe der in der Veranlagung anzusetzenden Einkünfte (entweder 33% der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer oder die durch Gutachten nachgewiesene Höhe) auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Jahressteuergesetz 2018 - JStG 2018, [BGBI. I Nr. 62/2018](#), nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten anzuwenden. Die Kundmachung des JStG 2018 erfolgte am 14. August 2018.

Dementsprechend sind alle am 14. August 2018 nicht rechtskräftig veranlagten Fälle, in denen Zahlungen von in den Anwendungsbereich fallenden Unternehmen (Infrastrukturbetreiber iSd Rz 8207ee) erfolgt sind, nach Maßgabe des [§ 107 Abs. 11 Satz 2 EStG 1988](#) zu veranlagen.

Betroffen sind alle Veranlagungsfälle, in denen zum 14. August 2018 keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt. Dabei ist nicht bedeutsam, um welches Veranlagungsjahr es sich handelt oder ob eine Erklärung schon eingebracht wurde oder nicht. Das bedeutet:

- Werden bzw. wurden Einkünfte für ein Jahr vor 2018 erklärt und lag am 14. August 2018 noch keine rechtskräftige Veranlagung für das betreffende Jahr vor, ist [§ 107 Abs. 11 zweiter Satz EStG 1988](#) anzuwenden.
- Zahlungen des Jahres 2018, unterliegen im Rahmen der Veranlagung 2018 bereits dem § 107 Abs. 11 zweiter Satz EStG 1988.

Die Bemessungsgrundlage ist gemäß [§ 107 Abs. 11 Satz 2 EStG 1988](#) in derartigen Fällen:

- 33% des (Netto)Auszahlungsbetrages als pauschale Bemessungsgrundlage oder
- die tatsächlich vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten nachzuweisende Bemessungsgrundlage.

Siehe dazu auch Rz 8207ps und Rz 5173.

Die Änderung der Rechtslage stellt keinen Grund für eine Wiederaufnahme oder eine Bescheidänderung gemäß [§ 299 BAO](#) dar. Erfolgt eine Wiederaufnahme oder eine Bescheidänderung gemäß § 299 BAO in Bezug auf einen Veranlagungsfall, der am 14. August 2018 rechtskräftig war, kommt die Anwendung des [§ 107 Abs. 11 Satz 2 EStG 1988](#) nicht in Betracht.

Rz 8208f wird geändert (Klarstellung und Änderung der [Forschungsprämienverordnung](#)):

## 8208f

Zur Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gehören gemäß [Anhang II der Forschungsprämienverordnung](#), BGBl. II Nr. 515/2012 idF BGBl. II Nr. 302/2022:

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge, Kommunalsteuer, Dienstgeberbeiträge und -zuschläge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen). Darunter fallen auch Vergütungen, die beim Empfänger zu betrieblichen Einkünften führen (zB bei einem im Werkvertrag beschäftigten Forscher). Für Beschäftigte, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden nur die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen. **Der in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigende Lohnaufwand ist – sowohl als Leistungsentgelt wie auch als Nichtleistungsentgelt – insoweit in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu berücksichtigen, als er durch die prämienbegünstigte FuE veranlasst ist. Das wird bei Anwendung eines Stundensatzes gewährleistet, der nach einem Stundenteiler ermittelt wurde, der auf die geleistete Arbeitszeit (nach Abzug von bezahlten Nicht-Leistungszeiten wie Urlaub und Feiertage) abstellt. Die Bruttojahresarbeitszeit (ohne Berücksichtigung von bezahlten Nicht-Leistungszeiten) ist für den Stundenteiler nicht heranzuziehen.**
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig (siehe dazu Rz 8208i) Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (siehe dazu Rz 8208fa)
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (zB Kosten des Lohnbüros, soweit sie auf Forschungspersonal entfallen, anteilige Verwaltungskosten, nicht jedoch Vertriebskosten, siehe auch Rz 8208g).
5. Für Einzelunternehmer, Mitunternehmer und unentgeltlich tätige Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Betrag von **50 Euro (bis 2023: 45 Euro)** für jede im Wirtschaftsjahr geleistete Tätigkeitsstunde in begünstigter Forschung und experimenteller Entwicklung, maximal jedoch **86.000 Euro (bis 2023: 77.400 Euro)** für jede Person pro Wirtschaftsjahr (fiktiver Unternehmerlohn). Voraussetzung dafür ist, dass die Tätigkeit auf Grundlage von Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Beschreibung nachgewiesen wird (gilt

erstmalig für Prämien, die das Kalenderjahr 2022 betreffen und nach dem 30. Juni 2022 erstmalig beantragt werden, siehe dazu Rz 8208ia).

(...)

Rz 8208ia wird geändert (Änderung der [Forschungsprämienverordnung](#)):

#### **8208ia**

Bei Prämien, die Kalenderjahre ab 2023 oder die das Kalenderjahr 2022 betreffen und nach dem 30. Juni 2022 erstmalig beantragt werden, kann ein fiktiver Unternehmerlohn in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden ([§ 1 Abs. 2 Z 5 Forschungsprämienverordnung](#), BGBl. II Nr. 515/2012 idF BGBl. II Nr. 302/2022 **und** [BGBl. II Nr. 281/2024](#), [§ 124b Z 405 EStG 1988](#)).

Davon sind Forschungsleistungen betroffen, die von einem Einzelunternehmer, einem Gesellschafter einer Personengesellschaft oder einem (gänzlich) unentgeltlich tätigen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (im Wege einer Nutzungseinlage) erbracht werden, weil in diesen Fällen die eigene Forschungsleistung in der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt wird.

#### **Höhe des fiktiven Unternehmerlohnes bei Prämie bis 2023:**

Der fiktive Unternehmerlohn beträgt 45 Euro für jede **bis 31.12.2023** im Wirtschaftsjahr (gänzlich) unentgeltlich geleistete Tätigkeitsstunde in begünstiger Forschung und experimenteller Entwicklung, maximal jedoch 77.400 Euro für jede Person pro Wirtschaftsjahr.

#### **Höhe des fiktiven Unternehmerlohnes bei Prämie ab 2024:**

**Der fiktive Unternehmerlohn beträgt 50 Euro für jede ab 1.1.2024 (gänzlich) unentgeltlich geleistete Tätigkeitsstunde in begünstiger Forschung und experimenteller Entwicklung, maximal jedoch 86.000 Euro für jede Person pro Wirtschaftsjahr.**

**Bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2023/2024 sind Tätigkeitsstunden, die dem Jahr 2023 zuzuordnen sind, mit 45 Euro und Tätigkeitsstunden, die dem Jahr 2024 zuzuordnen sind, mit 50 Euro zu bemessen. Bei Überschreiten der Höchstgrenze an Tätigkeitsstunden (1.720 Stunden) sind für die Ermittlung des (für maximal 1.720 Stunden) zustehenden Betrages stets die höher bewerteten Tätigkeitsstunden des Jahres 2024 vorrangig zu berücksichtigen ([§ 14 Abs. 3 FoPV](#)).**

Liegt ein in der Bemessungsgrundlage zu erfassender Lohnaufwand vor, ist (nur) dieser zu berücksichtigen. In Fällen, in denen der Lohnaufwand weniger als **der nach der Verordnung maßgebliche Betrag 45 Euro** beträgt, kommt daher die Berücksichtigung **eines des Differenzbetrages auf 45 Euro** nicht in Betracht.

Die Berücksichtigung setzt voraus, dass der ermittelte Betrag auf Grundlage von Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Tätigkeitsbeschreibung nachgewiesen wird ([§ 1 Abs. 2 Z 5 Forschungsprämienverordnung](#)). Eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus.

*Beispiel:*

*Im Rahmen des von A betriebenen Einzelunternehmens wird **im Jahr 2025** auch prämienbegünstigte angewandte Forschung durchgeführt. A beschäftigt dafür die Mitarbeiter B und C, die teilweise in FuE tätig sind. Daneben arbeitet auch A selbst teilweise bei FuE-Projekten mit.*

*Die Abzugsfähigkeit des Lohnaufwandes für die Mitarbeiter B und C setzt eine aussagekräftige Dokumentation ihrer für FuE erbrachten Tätigkeiten als Grundlage für die Berücksichtigung des anteiligen Lohnaufwandes in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie voraus.*

*A arbeitet **im Jahr 2025 im Ausmaß** von 423 Stunden in FuE. Darüber wird eine Zeitaufzeichnung mit aussagekräftiger Beschreibung der FuE-Tätigkeit geführt, die einen tauglichen Nachweis darstellt. Für die FuE-Tätigkeit des A kann ein fiktiver Unternehmerlohn in Höhe von ~~19.035~~ **21.150** Euro (4550 Euro x 423 Stunden) berücksichtigt werden.*

Bundesministerium für Finanzen, 8. Mai 2025