

BMF-AV Nr. 65/2021

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: 2021-0.103.726

6. Mai 2021

Einkommensteuerrichtlinien 2000 - Wartungserlass 2021

I. Übersicht:

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

- AbgÄG 2020, [BGBl. I Nr. 91/2019](#)
- StRefG 2020, [BGBl. I Nr. 103/2019](#)
- FORG, [BGBl. I Nr. 104/2019](#)
- 3. COVID-19-Gesetz, [BGBl. I Nr. 23/2020](#)
- 18. COVID-19-Gesetz, [BGBl. I Nr. 44/2020](#)
- 19. COVID-19-Gesetz, [BGBl. I Nr. 48/2020](#)
- KonStG 2020, [BGBl. I Nr. 96/2020](#)
- 2. FORG, [BGBl. I Nr. 99/2020](#)
- COVID-19-StMG, [BGBl. I Nr. 3/2021](#)
- [BGBl. I Nr. 29/2021](#)

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Abschnitt 3.2.5	In Rz 313b bis Rz 313h werden die mit dem 3. COVID-19-Gesetz eingeführten Steuerbefreiungen behandelt.
454, 740, 3894	Die Erhöhung der betraglichen Grenze von geringwertigen Wirtschaftsgütern durch das StRefG 2020 wird eingearbeitet.
1332a, 1332b, 1338ab, ...	Anpassungen aufgrund des FORG werden vorgenommen.
2373	Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, ist aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG eine pauschale Wertberichtigung von Forderungen unter den Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 UGB idF BGBl. I Nr. 22/2015 zulässig.
2574	Für nach dem 30.4.2019 beschlossene oder vertraglich unterfertigte Umgründungen mit steuerlicher Buchwertfortführung ist § 6 Z 13 zweiter Satz EStG 1988 idF StRefG 2020 zu beachten: Sind die sich aus der Umgründung ergebenden Anschaffungskosten von Anlagegütern niedriger als die ursprünglichen steuerlichen Anschaffungskosten vor der Umgründung, ist im Falle einer späteren Werterholung steuerlich auf die ursprünglichen Anschaffungskosten vor der Umgründung abzustellen und bis zu diesen zuzuschreiben.
3139b ff	Die mit dem KonStG 2020 eingeführte beschleunigte AfA für Gebäude im betrieblichen Bereich wird behandelt.
Abschnitt 7.10	Die mit dem KonStG 2020 eingeführte Möglichkeit der degressiven Abschreibung von bestimmten Wirtschaftsgütern wird in diesem neuen Abschnitt behandelt (Rz 3261 ff).
3315, 3319	Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, ist aufgrund von § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF COVID-19-StMG eine pauschale Bildung von Rückstellungen unter den Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 UGB idF BGBl. I Nr. 22/2015 zulässig.
3884, 3889	Die Erhöhung des Prozentsatzes von 50% auf 70% jener Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt, die als übertragbare stille Reserve gelten, sowie die Verlängerung der Übertragungsfrist werden eingearbeitet (KonStG 2020).
Abschnitt 9.5	In diesem neuen Abschnitt (Rz 3901 ff) werden der mit dem KonStG 2020 eingeführte Verlustrücktrag sowie die COVID-19-Rücklage behandelt.

Abschnitt 11.2	In den Rz 4139 ff wird die mit dem StRefG 2020 eingearbeitete Kleinunternehmerpauschalierung behandelt.
Abschnitt 11.3, Rz 5025, 5026	Die durch das KonStG 2020 und die Novellierung der LuF-PauschVO 2015 (BGBl. II Nr. 559/2020) im Bereich der Land- und Forstwirtschaft gesetzten Entlastungsmaßnahmen (Änderung der Grenzen für die Vollpauschalierung, Erhöhung der pauschalen Betriebsausgaben bei Kalamitätsnutzungen, Erhöhung der Umsatzgrenze beim Nebenerwerb) werden eingearbeitet.
Abschnitt 11.5	Die Änderungen aufgrund der Novellierung der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 , BGBl. II Nr. 355/2020, werden eingearbeitet.
4842a	Die befristete Erhöhung der Grenze der abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben anlässlich der Geschäftsfreundebewirtung von 50% auf 75% wird eingearbeitet (19. COVID-19-Gesetz).
5018	Die mit dem KonStG 2020 erhöhte Buchführungsgrenze in der Land- und Forstwirtschaft wird eingearbeitet.
6220	Die mit dem StRefG 2020 vorgenommene Beschränkung der Steuerfreiheit von Ausschüttungen aus Aktien und Genussscheinen an natürliche Personen von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften auf 75% des Ausschüttungsbetrages wird eingearbeitet.
6443a ff	Die mit dem KonStG 2020 eingeführte beschleunigte AfA für Gebäude im außerbetrieblichen Bereich wird behandelt.
7317a	Die Begünstigungsvorschrift für jene Ärzte, die im Jahr 2020 und/oder 2021 während der COVID-19-Pandemie als Ärzte gemäß § 36b Ärztegesetz 1998 tätig werden (3. COVID-19-Gesetz, 18. COVID-19-Gesetz, COVID-19-StMG), wird eingearbeitet.
Abschnitt 27.10	Die neue Möglichkeit der Verteilung der Einkünfte in der Land- und Forstwirtschaft auf drei Jahre wird erläutert (KonStG 2020).

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
519, 6622	Vom Jagdrecht zu unterscheiden ist das dem Grundeigentümer nach den Regeln der Jagdrechte der Länder zukommende Jagdausübungsrecht (Recht zur Eigenjagd). Dieses Recht kann entweder selbst tatsächlich ausgeübt oder auch einem fremden Dritten eingeräumt werden (Jagdpacht). Dieses Recht ist nicht vom Begriff des Grund und Bodens mitumfasst und stellt auch kein

	grundstücksgleiches Recht dar. Im Falle einer Veräußerung unterliegt es dem Normalsteuersatz (VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066).
3115b, Anhang I	Bei Wirtschaftsgütern, die unmittelbar dem Unternehmenszweck eines Energieversorgungsunternehmens dienen, bestimmt sich die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ (§ 7 EStG 1988) bei Inbetriebnahme in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2020 beginnen, nach der Tabelle in Anhang I.
3826a	Die COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen nach dem Investitionsprämiengesetz , BGBl. I Nr. 88/2020, stellt gemäß § 124b Z 365 EStG 1988 keine Betriebseinnahme dar. § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind auf sie nicht anwendbar. Somit werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter (§ 10 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) durch die Investitionsprämie nicht gekürzt.
4193a, 5073	Bei der Zehn-Betten-Grenze wird die Judikatur eingearbeitet (VwGH 28.5.2019, Ra 2019/15/0014).
4537a	Wird eine Körperschaft, deren Betrieb früher eine Einkunftsquelle war, aber ab einem bestimmten Zeitpunkt zur Liebhaberei wurde, auf eine andere Körperschaft verschmolzen, kann die aufnehmende Gesellschaft die Verluste der übertragenden Gesellschaft aus der Zeit vor dem Wechsel zur Liebhaberei nicht geltend machen. Die Verschmelzung kann aufgrund der Liebhaberei keine Buchwertfortführung bewirken, was dem Übergang des Verlustvortrags nach § 4 UmgrStG entgegensteht.
5009, 5122, 5122a, 6622	Fischereirechte sind keine grundstücksgleichen Rechte iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 und unterliegen im Falle einer Veräußerung daher dem Normalsteuersatz (VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066).
Abschnitt 15.9	In diesem Abschnitt wird die steuerliche Beurteilung des Betriebs von Photovoltaikanlagen durch Land- und Forstwirte und von Grundstücksüberlassungen durch Land- und Forstwirte an Dritte für den Betrieb einer Photovoltaikanlage erläutert.
5219, 6617, Anhang II	Im Zusammenhang mit § 29 Z 4 EStG 1988 gelten ab 2021 Fleischuntersuchungsorgane nur dann als Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, sofern ihnen im Rahmen dieser Tätigkeit Macht- und Entscheidungsbefugnis zukommt (zB Möglichkeit der Feststellung, dass gegen Tierschutzvorschriften verstoßen wurde oder das Tier die Gesundheit von Mensch und Tier beeinträchtigen kann, Möglichkeit der Genussuntauglichkeitserklärung hinsichtlich des Fleisches).

6622	Als grundstücksgleiche Rechte kommen nur zivilrechtlich selbständige Rechte in Frage, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (insbesondere hinsichtlich des Erwerbes, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechtes bilden können) unterliegen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind. Ausgehend von diesen beiden Kriterien ist nur das Baurecht an fremden Grundstücken als grundstücksgleiches Recht anzusehen (VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066).
6643	Beim 1. Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung darf der Hauptwohnsitz im Hinblick des Erfordernisses der durchgehenden Nutzung bereits innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr vor der Veräußerung aufgeben werden. Diese Frist kann im Einzelfall über ein Jahr hinausgehen, sofern vom Beschwerdeführer nicht beeinflussbare Umstände dazu führten, dass sich die Verkaufsbemühungen über einen längeren Zeitraum hingezogen haben (BFG 29.8.2019, RV/5100949/2019).
6645	Die Anwendung des pauschalen Aufteilungsverhältnisses nach der GrundanteilV 2016 darf nicht dazu führen, dass der so ermittelte Anteil des Veräußerungserlöses für Grund und Boden geringer ist als die ursprünglichen tatsächlichen Anschaffungskosten.
6660, 6661, 6664	Diese Rz werden um Aussagen zur AfA, die vom Rechtsvorgänger geltend gemacht wurde, ergänzt.
6706a, 6733b	Wird gemäß § 16 Abs. 6 UmgrStG in der Einbringungsbilanz der Grund und Boden des Altvermögens mit dem gemeinen Wert angesetzt (Aufwertungsoption), kommt es zu einer sofortigen Realisierung von stillen Reserven. Dabei kann die pauschale Besteuerung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden. Da die Einbringung einen Erwerb durch Umgründung darstellt, kann eine Abgabenerklärung durch den Parteienvertreter vorgenommen werden und es ist gemäß § 30b Abs. 1 EStG 1988 eine Immobilienertragsteuer sowie gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 eine besondere Vorauszahlung vom Einbringenden zu entrichten.
6726	Die Veranlagungsoption ist die einzige Möglichkeit, um einen vom Parteienvertreter selbst berechneten Betrag an Immobilienertragsteuer zu korrigieren – eine Festsetzung der Immobilienertragsteuer nach § 201 BAO ist nicht möglich (VwGH 26.11.2015, Ro 2015/15/0005). Dies gilt auch für Personengesellschaften, da diese im Ertragsteuerrecht zwar Einkünfteermittlungssubjekt sind, aber kein Steuersubjekt (VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0020). Damit ist die Festsetzung von Immobilienertragsteuer (als Erhebungsform der

	<p>Einkommensteuer) gegenüber einer Personengesellschaft rechtswidrig (VwGH 3.9.2019, Ro 2019/15/0016) und es ist ein vom Parteienvertreter selbst berechneter Betrag an Immobilienertragsteuer in der Veranlagung des Gesellschafters zu korrigieren.</p>
Abschnitt 29.6.2.2	<p>In den Abschnitt betreffend Beteiligungserträge ausländischer Körperschaften (Rz 7755 ff) wird die jüngere Judikatur und Verwaltungspraxis eingearbeitet.</p>
8028	<p>Seit 1.1.2019 ist vor Stellung von Anträgen auf Rückzahlung oder Erstattung von Abzugsteuern durch beschränkt Steuerpflichtige zwingend eine elektronische Vorausmeldung abzugeben, die erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig ist (§ 240a Abs. 1 BAO). Der eigentliche Antrag kann ausschließlich mittels des mit einer Übermittlungsbestätigung versehenen, unterfertigten und mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung ergänzten Ausdrucks der Vorausmeldung gestellt werden (§ 240a Abs. 2 BAO).</p>
8207a	<p>§ 107 EStG 1988 ist auch anwendbar, wenn die Gegenleistung für die Rechtseinräumung in einem geldwerten Vorteil (Sachbezug) besteht.</p>
8208f	<p>Die Investitionsprämie gemäß Investitionsprämienengesetz, BGBl. I Nr. 88/2020, ist gemäß § 124b Z 365 EStG 1988 keine Betriebseinnahme, somit steuerfrei. Daher ist die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie für Wirtschaftsgüter, für die eine Investitionsprämie in Anspruch genommen wurde, insoweit zu kürzen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Investitionsprämie steuerlich zu keiner Aufwandskürzung führt, weil § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 auf sie nicht anwendbar sind.</p>
8208fb	<p>Die Kürzung um steuerfreie Aufwendungen aus öffentlichen Mitteln ist davon unabhängig, wann die Subvention tatsächlich fließt; maßgebend ist der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Subvention und Aufwand.</p> <p>Ist eine konkrete Zuordnung von Subvention und spezifischem Aufwand nicht gegeben, das heißt betrifft die Subvention den anfallenden Forschungsaufwand in seiner Gesamtheit, hat bei Bilanzierern die Kürzung nach Maßgabe des Projektfortschrittes entsprechend einem passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu erfolgen.</p>

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Nach Abschnitt 3.2.4 wird folgender Abschnitt 3.2.5 eingefügt:

3.2.5 Steuerbefreiungen aufgrund der COVID-19-Krise

Abschnitt 5.5.6 entfällt.

Die Überschrift zu Abschnitt 7.3.3 wird geändert und lautet:

7.3.3 AfA-Satz von 3% - Rechtslage für vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre

Nach Abschnitt 7.9.3 wird folgender Abschnitt 7.10 mit den Abschnitten 7.10.1 bis 7.10.3 eingefügt und die Überschriften lauten:

7.10 Degressive AfA

7.10.1 Allgemeines

7.10.2 Wirtschaftsgüter, die von der degressiven AfA ausgenommen sind

7.10.3 Wahlrecht

Abschnitt 9 wird umbenannt und die Überschrift lautet:

9 Besondere Gewinnermittlungsvorschriften (§§ 10 bis 13 EStG 1988) und besondere Verlustberücksichtigungsvorschriften

Nach Abschnitt 9.4.2 wird folgender Abschnitt 9.5 mit den Abschnitten 9.5.1 bis 9.5.4 eingefügt und die Überschriften lauten:

9.5 Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage

9.5.1 Allgemeines

9.5.2 COVID-19-Rücklage

9.5.3 Verlustrücktrag

9.5.4 Nachträgliche Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019

Nach Abschnitt 11.1.6 wird folgender Abschnitt 11.2. mit den Abschnitten 11.2.1 bis 11.2.5 eingefügt und die Überschriften lauten:

11.2 Kleinunternehmerpauschalierung (§ 17 Abs. 3a EStG 1988)

11.2.1 Allgemeines

11.2.2 Umsatzgrenze

11.2.3 Pauschale Gewinnermittlung

11.2.4 Mitunternehmerschaft

11.2.5 Wechsel der Gewinnermittlung

Der bisherige Abschnitt 11.2 wird zu Abschnitt 11.2a und erhält die Überschrift:

11.2a Nichtbuchführende Gewerbetreibende (Verordnung BGBl. Nr. 55/1990 idF BGBl. II Nr. 215/2018)

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3 wird wie folgt geändert:

11.3 Land- und Forstwirtschaft (Veranlagungsjahre 2011 bis 2014: LuF-PauschVO 2011 idF BGBl. II Nr. 164/2014; Veranlagungsjahre ab 2015 bzw. ab 2020/21: LuF-PauschVO 2015 idF BGBl. II Nr. 164/2014 bzw. idF BGBl. II Nr. 559/2020)

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.10 „Wechsel der Pauschalierungsmethode oder der Gewinnermittlungsart“ wird vor die Rz 4249 verschoben.

Die Überschrift zu Abschnitt 12.2.2 wird geändert und lautet:

12.2.2 Verlustausgleich, Verlustrücktrag - Verlustabzug

Die Überschrift zu Abschnitt 12.2.4 wird wie folgt geändert:

12.2.4 Verlustabzug bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern

Abschnitt 12.2.4a entfällt.

Abschnitt 12.2.4b entfällt.

Nach Abschnitt 15.8 wird folgender Abschnitt 15.9 mit den Abschnitten 15.9.1 und 15.9.2 eingefügt und die Überschriften lauten:

15.9. Photovoltaikanlagen in der Land- und Forstwirtschaft

15.9.1 Betrieb einer eigenen Photovoltaikanlage

15.9.2 Grundstücksüberlassung an Dritte für den Betrieb einer Photovoltaikanlage

Nach dem Abschnitt 20.1.3 wird folgender Abschnitt 20.1.4 eingefügt:

20.1.4 Zeitpunkt der Anschaffung von Kapitalanlagen/Derivaten

Der bisherige Abschnitt 26b wird in Abschnitt 26a umbenannt.

Die Überschrift zu Abschnitt 27.6.1 wird wie folgt geändert:

27.6.1 Verteilung auf drei Jahre (§ 37 Abs. 2 EStG 1988)

Nach Abschnitt 27.9.2 wird Abschnitt 27.10 mit den Abschnitten 27.10.1 bis 27.10.3 eingefügt und die Überschriften lauten:

27.10 Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre (§ 37 Abs. 4 EStG 1988)

27.10.1 Anwendungsbereich (Z 1 bis 3)

27.10.2 Umfang und Durchführung der Verteilung (Z 4 bis 6)

27.10.3 Beendigung der Verteilung (Z 7 und 8)

Die Überschriften folgender Abschnitte werden wie folgt geändert:

29.6.1 Gläubiger-Schuldner-Identität (§ 94 Z 1 EStG 1988)

29.6.2 Beteiligungserträge von Körperschaften (§ 94 Z 2 EStG 1988)

29.6.3 Zwischenbankgeschäfte (§ 94 Z 3 EStG 1988)

29.6.4 Kapitaleinkünfte bei ~~Auslandsfilialen~~ ausländischen Betriebsstätten von Kreditinstituten (§ 94 Z 4 EStG 1988)

29.6.5 Befreiungserklärung für Körperschaften (§ 94 Z 5 EStG 1988)

29.6.6 Befreiung für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften (§ 94 Z 6 EStG 1988)

29.6.7 KEST-Befreiung bei Entstrickung (§ 94 Z 7 EStG 1988)

29.6.9 Ausgabe von Anteilsrechten aufgrund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 (§ 94 Z 9 EStG 1988)

29.6.10 Befreiung für Investmentfonds und § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde (§ 94 Z 10 EStG 1988)

29.6.11 Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge aus inländischen Kapitalanlagefonds und inländischen § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden (§ 94 Z 11 EStG 1988)

29.6.12 Befreiung von Kapitaleinkünften bei Privatstiftungen (§ 94 Z 12 EStG 1988)

29.6.13 Befreiung für ~~B~~beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 98 EStG 1988 bzw. § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 (§ 94 Z 13 EStG 1988)

Abschnitt 33.2. entfällt.

Anhang I „Abkommen, Verordnungen und Erlassregelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung“ entfällt und wird durch folgenden Anhang ersetzt:

Anhang I (zu Abschnitt 7.1.9.2, Rz 3115b)

III. Änderung von Randzahlen

Rz 32 wird geändert (Änderung Anhang I):

32

Ertragsteuerliche Vorschriften ausländischer Staaten knüpfen die Besteuerungsansprüche teilweise an idente Kriterien wie das EStG 1988 an. Der Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung ein und derselben Einkünfte dienen einerseits zahlreiche zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (~~siehe Anhang I~~) und andererseits Maßnahmen gemäß [§ 48 BAO](#) oder gemäß Doppelbesteuerungsgesetz. Zum Einfluss des zwischenstaatlichen Rechts auf [§ 98 EStG 1988](#) siehe auch Rz 7901 ff.

Rz 157b wird geändert (Verweisanpassung):

157b

[...]

4. Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind (~~siehe auch Rz 7250~~). ~~Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes siehe Rz 7254 bis Rz 7264, zum Entstehungszeitpunkt siehe Rz 7251.~~ Damit sind Gewinne aus außergerichtlichen Ausgleichen, die Sanierungsgewinne darstellen, sowohl bei Einkommen- als auch bei Körperschaftsteuerpflichtigen begünstigt. Der Begriff "Sanierungsgewinn" hat im Einkommensteuerrecht außerhalb des Anwendungsbereiches des [§ 2 Abs. 2b EStG 1988](#) keine Bedeutung mehr.

[...]

Rz 157d entfällt:

157d

~~Rechtslage bis zur Veranlagung 2013~~

~~Zum Verhältnis der Verrechnungsgrenze zur Verlustvortragsgrenze siehe Rz 4533f und 4533g.~~

Randzahl 157d: entfällt

Rz 160 wird geändert (Judikatur):

160

Darunter versteht man nach Verordnung vom 10.12.1996, BGBl. Nr. 734/1996 sowohl das Verwalten von Anlagevermögen, als auch das Verwalten von Umlaufvermögen, worunter insbesondere der gewerbliche Handel mit unkörperlichen Wirtschaftsgütern zu verstehen ist (VwGH 22.5.2002, [99/15/0119](#)). Die Verordnung ist verfassungskonform (VfGH 2.10.1998, [B 553/98](#)). Ob der Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter (beispielsweise Verwalten von Beteiligungen, von Forderungen und selbsthergestellten Rechten) bzw. in der gewerblichen Vermietung gelegen ist, muss nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse (Relation der wirtschaftlichen Erfolge oder Vermögenswerte zueinander) beurteilt werden. Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern liegt beispielsweise bei einem über Kreditinstitute laufenden (gewerblichen) Wertpapierhandel vor. Ob das Verwalten als Einzelperson oder mittels einer Personengemeinschaft, vom Inland oder vom Ausland aus betrieben wird (VwGH 29.7.1997, [96/14/0115](#); VwGH 26.5.1998, [98/14/0044](#)), ist nicht ausschlaggebend.

Kein Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern liegt bei der Tätigkeit eines Erfinders vor. Der Schwerpunkt der Tätigkeit besteht nicht in der Verwaltung, sondern im produktiven Einsatz des Wissens zur Erzeugung neuen Wissens (VwGH 3.9.2019, [Ra 2018/15/0085](#)). Bei einem Filmproduzenten liegt der Schwerpunkt der Tätigkeit in der Generierung von (unkörperlichen) Filmrechten durch Herstellung eines Filmes und nicht darin, aus selbst hergestellten oder von Dritten erworbenen Filmrechten Früchte zu ziehen oder Filmrechte zu veräußern (VwGH 14.5.2020, [Ro 2020/13/0003](#)).

~~Beispiele für das Verwalten von unkörperlichen Wirtschaftsgütern:~~

- ~~• Wertpapierhandel, insbesondere wenn er über Kreditinstitute läuft;~~
- ~~• Herstellen von Filmen, um die Filmrechte im Wege der Nutzungsüberlassung zu verwerten. Dies gilt nicht für Filme, mit deren tatsächlicher Produktion (Drehbeginn) vor 2006 begonnen worden ist.~~

Rz 177 wird geändert (Aktualisierung des Beispiels):

177

Die "Rendite nach Steuern" ist die ohne Anwendung des [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) errechnete Rendite. Es ist daher von einem gedachten Verlustausgleich auszugehen. Zur "Rendite vor Steuern" tritt die Rendite aus gedachten Kapitalerträgen einer Kapitalveranlagung der aus

dem Verlustausgleich resultierenden Einkommensteuergutschrift. Es ist dabei von einer Gutschrift im Ausmaß von 50% der zugewiesenen Verluste auszugehen.

Beispiel:

Kapitaleinsatz von 100.000-€ als Kommanditist, Verlustzuweisung 200%, Abschichtung zwischen 90% und 113% nach 8 Jahren, modifizierter Zinssatz nach KESt 3,5%. Aus Vereinfachungsgründen werden keine Zwischengewinne angenommen.

*"Vor-Steuer-Rendite" (= bei Anwendung des [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#)): Einzahlung einer Einlage von 100.000-€ im Jahr 1; Verlustausgleich für 200.000-€; Verlustzuweisung ist bei Anwendung des [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) nicht zulässig; daher keine steuerlichen Auswirkungen in den Jahren 1 bis 8. Im Jahr 8 wird mit 113.000-€ abgeschichtet. Der Veräußerungsgewinn beträgt 213.000-€, davon wird ein Wartetastenverlust von 200.000-€ abgezogen, sodass 13.000-€ steuerpflichtig bleiben. Zur Renditeermittlung macht die darauf entfallende Steuer bei einem 50-prozentigen **Spitzensteuersatz** **Grenzsteuersatz** 6.500-€ aus, was auf drei Jahre verteilt - und auf diesen Zeitraum mit 3,5% abgezinst - wie folgt abzuziehen und zu berechnen ist:*

<i>Kapitaleinsatz</i>	-100.000 €
<i>Abschichtungserlös</i>	113.000 €
<i>abzügl. Barwert Steuerdrittel Jahr 1 (6.500 : 3 : 1,035⁰)</i>	-2.167 €
<i>abzügl. Barwert Steuerdrittel Jahr 2 (6.500 : 3 : 1,035¹)</i>	-2.094 €
<i>abzügl. Barwert Steuerdrittel Jahr 3 (6.500 : 3 : 1,035²)</i>	-2.022 €
	<hr/>
<i>Rendite absolut</i>	6.717 €
<i>Rendite in Prozent (nach Formel, Ende 8. Jahr, siehe unten)</i>	0,8159%

"Nach-Steuer-Rendite" (= ohne Anwendung des [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#)):

*Einzahlung einer Einlage von 100.000-€ im Jahr 1; Verlustzuweisung 200.000-€; daraus resultiert eine Einkommensteuerersparnis von 100.000-€. Diese Einkommensteuerersparnis wird nunmehr mit einem Zinssatz von 3,5% (ab dem Jahr 2) verzinst. Dies ergibt im Jahr 8 ein Gesamtkapital von 127.228-€ (= 100.000 x 1,035⁷). Im Jahr 8 wird mit 113.000-€ abgeschichtet. Der Veräußerungsgewinn beträgt 213.000-€ und wird - mangels Wartetastenverlustes - voll versteuert. Bei einem 50-prozentigen **Spitzensteuersatz** **Grenzsteuersatz** fallen 106.500-€ an Steuer an, die auf drei Jahre verteilt (und mit 3,5% abgezinst) werden.*

<i>Kapitaleinsatz</i>	-100.000 €
<i>aufgezinstes Einkommensteuerersparnis (100.000 x 1,035⁷)</i>	127.228 €
<i>Abschichtungserlös</i>	113.000 €
<i>abzügl. Barwert Steuerdrittel Jahr 1 (106.500 : 3 : 1,035⁰)</i>	-35.500 €
<i>abzügl. Barwert Steuerdrittel Jahr 2 (106.500 : 3 : 1,035¹)</i>	-34.300 €
<i>abzügl. Barwert Steuerdrittel Jahr 3 (106.500 : 3 : 1,035²)</i>	-33.140 €
	<hr/>
<i>Rendite absolut (inkl. Steuerersparnis)</i>	37.288 €
<i>Rendite in Prozent (nach Formel, Ende 8. Jahr, siehe unten)</i>	4,0409%

In diesem Beispiel ergibt sich eine Nachsteuerrendite von mehr als dem Doppelten der Vorsteuerrendite, sodass [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) anzuwenden ist. Die Rendite ermittelt sich nach folgender finanzmathematischer Formel:

$$\% = (\sqrt[8]{1 + \text{Rendite}/\text{Kapitaleinsatz}} - 1) \times 100$$

Formel in Worten: Rendite in Prozent ist gleich (Klammer auf) achte Wurzel aus (Klammer auf) eins plus Quotient aus Rendite durch Kapitaleinsatz (Klammer zu) minus eins (Klammer zu) mal Hundert.

Rz 178 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

178

Neben [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) bestehen folgende Beschränkungen:

[...]

- Die Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (BGBl. II Nr. 125/2013 idF [BGBl. II Nr. 559/2020](#)~~164/2014~~ in Verbindung mit [§ 17 EStG 1988](#)) sieht gewinnmindernde Beträge vor, die vom pauschaliert ermittelten Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft abgezogen werden dürfen. Dabei handelt es sich um Ausgedingslasten, Sozialversicherungsbeiträge gegenüber der Sozialversicherungsanstalt der ~~Bauern~~ **Selbständigen** sowie um bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen. Diese Abzugsposten dürfen zu keinem negativen Ergebnis führen ([§ 15 LuF-PauschVO 2015](#)).

[...]

Rz 191 wird geändert (Klarstellung):

191

Ausländische Einkünfte sind bei der Berücksichtigung in Österreich stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Für die Berücksichtigung in Österreich hat daher eine "Umrechnung" (Adaptierung) vom ausländischen (Steuer)Recht auf das österreichische Steuerrecht stattzufinden. Dabei bleiben zB nur im ausländischen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiungen oder Investitionsbegünstigungen unbeachtlich; vergleichbare steuerliche Regelungen (zB Sonderabschreibungen für Denkmalschutz, Assanierung oder Firmenwert) sind entsprechend der österreichischen Rechtslage zu adaptieren. Es obliegt dem Abgabepflichtigen, im Rahmen der ihn bei Auslandssachverhalten treffenden erhöhten Mitwirkungspflichten darzutun, dass eine Umrechnung (Adaptierung) auf österreichisches Steuerrecht vorgenommen worden ist. Die bloße Vorlage von ausländischen

Steuerbescheiden ist nicht ausreichend. ~~Sofern die umgerechneten (adaptierten) ausländischen Einkünfte nicht ohnedies in Euro ermittelt wurden, sind sie nach dem Umrechnungskurs~~ **Einkünfte in Fremdwährungen sind mit dem durchschnittlichen EZB-Referenzkurs des (Wirtschafts-)Jahres Tages, zu dem sie bezogen wurden, in Euro anzugeben.** ~~Bezugstag ist bei außerbetrieblichen Einkünften ist dies jener Tag, an dem die jeweiligen Einkünfte zufließen, ansonsten der unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 maßgebliche Abschlusstichtag.~~

Rz 301 wird geändert (Umgliederung):

301

Öffentliche Mittel sind ([§ 3 Abs. 4 EStG 1988](#)):

1. Mittel, die von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts oder diesen entsprechenden ausländischen Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes stammen.
2. Mittel, die von Einrichtungen der Europäischen Union stammen.
3. Mittel die von gesetzlich eingerichteten in- oder ausländischen juristischen Personen des privaten Rechts stammen, an denen ausschließlich die in Z 1 und 2 genannten Institutionen beteiligt sind, wenn die Finanzierung der Förderungsmittel überwiegend durch die in Z 1 und 2 genannten Institutionen erfolgt. Ist die Vergabe von Förderungsmitteln nicht ausschließlicher Geschäftsgegenstand der Körperschaft, muss die Aufbringung und Vergabe von Förderungsmitteln in einem gesonderten Rechnungskreis geführt werden. Die Körperschaft hat gegenüber dem Empfänger der Fördermittel zu bestätigen, dass öffentliche Mittel zugewendet werden.

[§ 3 Abs. 4 EStG 1988](#) ist auf Zuwendungen anzuwenden, die nach dem 30.6.2010 ausbezahlt werden. Es bestehen keine Bedenken, [§ 3 Abs. 4 EStG 1988](#) auch auf davor ausbezahlte Zuwendungen anzuwenden.

Bei Opfern von Naturkatastrophen ist Hilfsbedürftigkeit unabhängig von der Einkommens- und Vermögenssituation der Betroffenen anzunehmen. Leistungen aus dem Katastrophenfonds sind daher regelmäßig nach [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) steuerfrei (VwGH 10.09.1998, [96/15/0272](#), Entschädigung für einen Ernteausfall). ~~Zuwendungen aus dem Sozialfonds der Literarischen Verwertungsgesellschaft sind keine öffentlichen Mittel (VwGH 17.09.1997, 95/13/0034). Es bestehen aber keine Bedenken, diese Zuwendungen in der Hilfsbedürftigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu beurteilen (siehe LStR 2002 Rz 30).~~

Nach Rz 301 wird Rz 301a eingefügt (Klarstellung aufgrund der COVID-19-Krisensituation). Die bisherige Rz 301a wird zu Rz 301b.

301a

Zuwendungen aus dem Sozialfonds der Literarischen Verwertungsgesellschaft sind keine öffentlichen Mittel (VwGH 17.09.1997, [95/13/0034](#)). Es bestehen aber keine Bedenken, diese Zuwendungen iSd der Hilfsbedürftigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) zu beurteilen (siehe LStR 2002 Rz 30). Da die COVID-19-Krise als Katastrophenereignis angesehen werden kann, fallen Zuwendungen der sozialen und kulturellen Einrichtungen der Verwertungsgesellschaften (zB Austro Mechana), die aufgrund der COVID-19-Krise geleistet werden, unter die Steuerbefreiung nach [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#).

Nach Abschnitt 3.2.4. wird folgender Abschnitt 3.2.5. (samt Rz 313b bis 313h und Tabelle) eingefügt (3. COVID-19-Gesetz; COVID-19-StMG; BGBl. I Nr. 29/2021):

3.2.5. Steuerbefreiungen aufgrund der COVID-19-Krise

313b

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

- Lit. a: Zuwendungen, die aus Mitteln des COVID-19-Krisenbewältigungsfonds aufgebracht werden (siehe Rz 313c).
- Lit. b: Zuschüsse aus dem Härtefallfonds (siehe Rz 313d); davon ausgenommen sind ab der Veranlagung 2020 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze (siehe dazu Rz 313g).
- Lit. c: Zuschüsse auf der Grundlage von [§ 2 Abs. 2 Z 7 ABBAG-Gesetz](#), BGBl. I Nr. 51/2014 idF BGBl. I Nr. 44/2020 (insb. der Fixkostenzuschuss und der Verlustersatz, siehe Rz 313e); davon ausgenommen sind ab der Veranlagung 2020 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze (siehe Rz 313g).
- Lit. d: Sonstige vergleichbare Zuwendungen der Bundesländer, Gemeinden und gesetzlichen Interessenvertretungen, die für die Bewältigung der COVID-19-Krisensituation geleistet werden (siehe dazu Rz 313f).

Eine Übersicht über die wichtigsten Zuwendungen und Zuschüsse enthält Rz 313h.

Die an den Arbeitgeber gewährte Kurzarbeitsbeihilfe ist als Beihilfe nach [§ 37b Arbeitsmarktservicegesetz](#) gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988](#) steuerfrei. Siehe dazu Rz 300 und Rz 4854.

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

Zur COVID-19-Investitionsprämie siehe [§ 124b Z 365 EStG 1988](#) und Rz 3826a sowie Rz 8208f.

Im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen ist [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) zu beachten. Sofern zwischen dem steuerfreien Zuschuss und den Aufwendungen oder Ausgaben ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, sind letztere daher zu kürzen. Es bestehen keine Bedenken, die Kürzung nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) im Rahmen der Steuererklärung nicht durch Kürzung der Betriebsausgaben, sondern durch Berücksichtigung eines dem Kürzungsbetrag entsprechenden übrigen betrieblichen Ertrages (Kennzahl 9090) darzustellen.

Lässt sich bei Anwendung einer Betriebsausgabenpauschalierung ein dem anteiligen Zuschuss zuzuordnender Aufwand der Höhe nach nicht ermitteln, weil dieser vom Pauschbetrag miterfasst ist, hat eine Kürzung des Betriebsausgabenpauschales gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) zu unterbleiben. Eine Kürzung kommt bei Anwendung einer Pauschalierung nur in Bezug auf jene Betriebsausgaben in Betracht, die neben einem Betriebsausgabenpauschale abzugsfähig bleiben. Entsprechendes gilt bei Anwendung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung in Bezug auf zusätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben ([§ 15 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015](#)).

Fällt die Gewährung des 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.

Kommt die Steuerbefreiung nicht zur Anwendung (zB beim Lockdown-Umsatzersatz), ist die Zuwendung bzw. der Zuschuss nach [§ 19 Abs. 1 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988](#) dem Jahr zuzuordnen, für das der Anspruch besteht. Für Bilanzierer siehe Rz 313g.

313c

Unter [§ 124b Z 348 lit. a EStG 1988](#) fallen ua. der Verdienstentgang nach [§ 32 Epidemiegesetz 1950](#) (EpiG) BGBl. Nr. 186/1950 idF BGBl. I Nr. 104/2020, sowie Leistungen aus dem Künstler-Überbrückungsfonds (Gesetz zur [Errichtung eines Fonds für eine Überbrückungsfinanzierung für selbständige Künstlerinnen und Künstler](#), BGBl. I Nr. 64/2020):

- Verdienstentgang nach [§ 32 EpiG](#)

Die Verdienstentgangentschädigung gemäß [§ 32 Abs. 1 EpiG](#) ist zu leisten an Selbständige, bei denen auf Grund von Maßnahmen nach dem EpiG ein Verdienstentgang eingetreten ist. Dieser Verdienstentgang für Selbständige unterliegt nicht dem [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#).

- Leistungen aus dem Künstler-Überbrückungsfonds

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

313d

Von [§ 124b Z 348 lit. b EStG 1988](#) erfasst sind die Zuwendungen aus dem Härtefallfonds, ausgenommen Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze nach der Richtlinie für Einkommensausfälle bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie Privatzimmervermietungen. [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) ist nicht anzuwenden.

313e

Steuerfrei nach [§ 124b Z 348 lit. c EStG 1988](#) sind

- der Fixkostenzuschuss I,
- der Fixkostenzuschuss 800.000 (inklusive Vorschuss FKZ 800.000 des Ausfallsbonus) und
- der Verlustersatz.

[§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) ist grundsätzlich anzuwenden. Dementsprechend sind die Aufwendungen, die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage herangezogen wurden, zu kürzen. Der Kürzungsbetrag ergibt sich aus dem gewährten Zuschuss, der auf die einbezogenen Aufwendungen anteilig aufzuteilen ist.

Bei der Kürzung von Aufwendungen ist beim Fixkostenzuschuss Folgendes zu beachten:

- Der auf einen fiktiven Unternehmerlohn (dem keine Betriebsausgabe gegenübersteht) entfallende Anteil des Zuschusses führt zu keiner Kürzung der steuerlichen Betriebsausgaben.
- Beim Fixkostenzuschuss 800.000 sind auch nach dem 1. Juni 2019 und vor dem 16. März 2020 angefallene frustrierte Aufwendungen (Pkt. 4.1.1 lit. o RL FKZ 800.000) Teil der Bemessungsgrundlage. Der Nachweis solcher Aufwendungen kann pauschal unter Heranziehung von branchenspezifischen Durchschnittswerten erfolgen. In diesem Fall besteht für den auf diese pauschale Bemessungsgrundlage entfallenden Teil des Fixkostenzuschusses kein unmittelbarer Zusammenhang mit konkret definierbaren Aufwendungen. Insoweit greift das Abzugsverbot des [§ 20 Abs. 2 EStG](#)

[1988](#) nicht. Wird der Fixkostenzuschuss in der Abgabenerklärung als übriger Ertrag erklärt, ist er somit auch um jenen Betrag zu kürzen, der auf pauschal bemessene frustrierte Aufwendungen entfällt.

- Anders stellt sich die Situation dar, wenn der Fixkostenzuschuss zur Gänze pauschal ermittelt wird (Pkt. 4.3.4 RL FKZ 800.000). In diesem Fall kann der Fixkostenzuschuss dem Grunde nach allen tatsächlichen Fixkosten zugeordnet werden, sodass die einzelnen Aufwendungen im Verhältnis zueinander zu kürzen sind.

Der Ausfallsbonus besteht aus dem Vorschuss FKZ 800.000 und dem Ausfallsbonus im engeren Sinn:

- Der Vorschuss FKZ 800.000 stellt erst zu jenem Zeitpunkt eine (steuerfreie) Betriebseinnahme dar, zu dem er mit dem FKZ 800.000 verrechnet wird. Bei der Aufwandskürzung nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) ist dabei auf die durch den FKZ 800.000 (anteilig) ersetzten Fixkosten abzustellen. Die Betrachtungszeiträume, für die der Vorschuss FKZ 800.000 gewährt wurde, sind aufgrund der Gegenrechnung mit dem tatsächlichen FKZ 800.000 für die Betriebsausgabenkürzung nicht relevant.
- Der Ausfallsbonus im engeren Sinn ist steuerpflichtig (Rz 313g).

313f

Unter [§ 124b Z 348 lit. d EStG 1988](#) fallen ua. Arbeitsstipendien, die Künstlern/Wissenschaftlern von den Bundesländern bzw. Gemeinden gewährt werden, unter folgenden Voraussetzungen:

- Das Arbeitsstipendium muss Künstlern/Wissenschaftlern aufgrund der COVID-19-Krise gewährt werden. Es ist allerdings nicht erforderlich, dass auch die Rechtsgrundlage für das Stipendium erst im Zuge der COVID-19-Krise geschaffen wurde.
- Es darf kein Leistungsaustausch zwischen Stipendiumbezieher und -geber stattfinden. Insbesondere dürfen dem Stipendiumgeber keine Rechte am im Rahmen des Stipendiums erstellten Kunstwerk bzw. an der wissenschaftlichen Arbeit eingeräumt werden. Dabei ist die Darstellung des künstlerischen oder wissenschaftlichen Vorhabens, die für den Antrag zu erstellen ist, nicht als Gegenleistung anzusehen. Ebenso wenig sind die im Rahmen dieser Stipendien häufig erforderlichen Projektberichte/Fortschrittsberichte seitens des Stipendiumbeziehers eine Gegenleistung.

Sofern dem Werk, für das das Arbeitsstipendium gewährt wurde, bestimmte Aufwendungen konkret zuzuordnen sind, ist [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) anzuwenden.

Außerdem sind Unterstützungszahlungen der Bundesländer und Gemeinden an Arbeitgeber von Einsatzkräften, die Entgeltfortzahlung im Einsatzfall bei Großschadensereignissen leisten, unter [§ 124b Z 348 lit. d EStG 1988](#) subsumierbar und daher steuerfrei, soweit der Einsatz zur Bekämpfung der COVID-19-Krise erfolgte. Allerdings kommt es im Ausmaß der steuerfreien Unterstützungsleistung zur entsprechenden Kürzung des Lohnaufwandes gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#).

313g

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

Gemäß [§ 19 Abs. 1 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988](#) ist der Zuschuss dem Jahr zuzuordnen, für das der Anspruch besteht. Das ist 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).

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 der LuF-Teilpauschalierung ist der Umsatzersatz als Betriebseinnahme zu erfassen und davon auch das Ausgabenpauschale zu berechnen.
- Bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung für 2020 bleibt ein Umsatzersatz außer Ansatz. Dies gilt nicht, wenn die Kleinunternehmerpauschalierung offensichtlich nicht zur Vereinfachung in Anspruch genommen wird, sondern zur Umgehung der gesetzlich angeordneten Steuerpflicht des Umsatzersatzes. In solchen Fällen ist der Umsatzersatz wie ein Umsatz iSd [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) zu werten.
- Bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung ab der Veranlagung 2021 ist ein Umsatzersatz (zB im Rahmen des Ausfallsbonus) nach der dafür geltenden Rechtslage

im Rahmen der Anwendung der USt-Befreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) nicht zu berücksichtigen und somit auch für [§ 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988](#) nicht maßgeblich. Für die Gewinnermittlung (Z 3 und Z 4) stellt er eine Betriebseinnahme dar.

313h

Übersicht über die wichtigsten Zuwendungen bzw. Zuschüsse (Stand: März 2021):

Zuwendung	Rechtsgrundlage / Mittelherkunft	Steuerfreiheit gemäß § 124b Z 348 EStG 1988?	Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988?	
Vergütung für den Verdienstentgang für Selbständige nach § 32 Abs. 1 EpiG	COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds)	ja (lit. a)	nein	
Ersatz für Sonderbetreuungszeiten an Arbeitgeber			ja	
Beihilfe und Lockdown-Kompensation aus dem Künstler-Überbrückungsfonds			nein	
Schutzschirm für die Veranstaltungsbranche			ja	
Förderung gem. § 6 und § 7 2. NPO-FondsRLV			ja	
NPO-Lockdown-Zuschuss gem. § 7a 2. NPO-FondsRLV			nein (§ 7a Abs. 6 2. NPO-FondsRLV)	nein
Förderung nach dem Betrieblichen Testungs-Gesetz			ja (lit. a)	ja
Soforthilfe, Abgeltung des Nettoeinkommensentgangs, Comeback-Bonus aus dem Härtefallfonds	Härtefallfondsgesetz	ja (lit. b)	nein	
Zuschuss zur Abgeltung der Einkunftsverluste und Comeback-Bonus für LuF und Vermieter von Gästezimmern und Ferienwohnungen				
Lockdown-Umsatzersatz für LuF und Vermieter von Gästezimmern und Ferienwohnungen				nein

Fixkostenzuschuss I und Fixkostenzuschuss 800.000 (inkl. Vorschuss FKZ 800.000 des Ausfallsbonus)	ABBAG-Gesetz	ja (lit. c)	ja (siehe Rz 313e)
Verlustersatz			ja
Lockdown-Umsatzersatz I und II		nein	nein
Ausfallsbonus ieS			
Arbeitsstipendien, wenn kein Leistungsaustausch und aufgrund von COVID-19 gewährt	Bundesländer, Gemeinden, gesetzliche Interessen- vertretungen	ja (lit. d)	ja
Unterstützungszahlungen an Arbeitgeber von Einsatzkräften, die Entgeltfortzahlung im Einsatzfall bei Großschadensereignissen leisten			

Rz 408 wird geändert (Einfügen eines Verweises):

408

Die Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht unabhängig von der Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit der vorhandenen Aufzeichnungen (VwGH 25.6.1997, [93/15/0141](#)).

Werden freiwillig (**siehe Rz 660**) oder nach [§ 124](#) oder [§ 125 BAO](#) Bücher geführt, ist ein Betriebsvermögensvergleich auf Basis einer doppelten Buchführung vorzunehmen (VwGH 31.7.1996, [92/13/0015](#); vgl. auch [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Rz 454 wird geändert (StRefG 2020):

454

Im Bilanzsteuerrecht unterscheidet man folgende Arten von Wirtschaftsgütern:

- [...]
- Geringwertige Wirtschaftsgüter - Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von mehr als **800 Euro (bis 31.12.2019: 400 Euro)**
- [...]

Rz 519 wird geändert (Judikatur):

519

Das Jagdrecht ist im rechtlichen Verkehr selbständig bewertbar und daher ein selbständiges Wirtschaftsgut, auch wenn es ein Ausfluss des Eigentumsrechtes am Grundstück ist, von diesem nicht getrennt werden kann und somit stets dem rechtlichen Schicksal des Eigentums am Grund und Boden folgen muss (VwGH 11.12.1990, [90/14/0199](#); VwGH 16.11.1993,

[90/14/0077](#)). Auf Grund der fehlenden selbständigen Übertragbarkeit stellt ein Jagdrecht kein grundstücksgleiches Recht im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) dar (zu grundstücksgleichen Rechten siehe Rz 6622).

Vom Jagdrecht zu unterscheiden ist das dem Grundeigentümer nach den Regeln der Jagdrechte der Länder zukommende Jagdausübungsrecht (Recht zur Eigenjagd). Dieses Recht kann entweder selbst tatsächlich ausgeübt oder auch einem fremden Dritten eingeräumt werden (Jagdpacht). Dieses Recht ist nicht vom Begriff des Grund und Bodens mitumfasst und stellt auch kein grundstücksgleiches Recht dar. Im Falle einer Veräußerung unterliegt es dem Normalsteuersatz (VwGH 10.9.2020, [Ra 2019/15/0066](#)).

Rz 559 wird geändert (Judikatur):

559

Die Aufteilung hat grundsätzlich nach der Nutzfläche der unterschiedlich (betrieblich und nicht betrieblich) genutzten Gebäudeteile zu erfolgen. Ergibt diese Ermittlungsmethode auf Grund der besonderen Verhältnisse des Einzelfalles keine sachgerechten Ergebnisse, so kann auch ein anderer Aufteilungsmaßstab (insbesondere nach der Kubatur) herangezogen werden (VwGH 26.07.2007, [2005/15/0133](#)). **Die unterschiedliche Ertragskraft einzelner Räume ist kein geeigneter Aufteilungsmaßstab (VwGH 31.1.2019, [Ro 2017/15/0011](#)).**

Rz 577 wird geändert (Judikatur):

577

Im Bilanzsteuerrecht wird unter Grund und Boden (§ 4 Abs. 3a Z 3 und 5 sowie [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#)) nur der nackte Grund und Boden verstanden. Selbständig bewertungsfähige Wirtschaftsgüter sind, auch wenn sie mit Grund und Boden fest verbunden und zivilrechtlich Zubehör der Liegenschaft sind, einkommensteuerlich nicht zu Grund und Boden zu rechnen. Diese sind als besondere Wirtschaftsgüter nach den üblichen Bewertungsgrundsätzen bewertet anzusetzen. Dazu gehören Gebäude (VwGH 11.4.1958, [1314/56](#); VwGH 14.1.1986, [84/14/0019](#); VwGH 30.6.1987, [86/14/0195](#)), Betriebsanlagen (zB Hochöfen, Silos), Glashäuser, Glasbeete, Brücken, Pumpenanlagen usw., aber auch Baumschulanlagen. Ein selbständiges Wirtschaftsgut ist auch ein Wegerecht am Nachbargrundstück (VwGH 27.10.1976, [1418/74](#); siehe auch Rz 553).

Für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken sind Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück stehen, dass sie die Nutzung dieses Grundstücks ermöglichen oder verbessern (zB Wege, Zäune und Drainagen), vom Grundstücksbegriff umfasst (Rz 6621); an ihrer Eigenschaft als selbständige Wirtschaftsgüter

ändert dies nichts. **Entscheidend ist, ob dem jeweiligen Gegenstand im Falle der Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde (VwGH 13.11.2019, [Ro 2019/13/0033](#), wonach ein Freischwimmbecken/Außenpool im Garten selbständig sein kann, nicht jedoch zB eine Terrasse mit Granitplatten oder das Kopfsteinpflaster im Einfahrts- bzw. Eingangsbereich).** Für Zwecke der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Grundstücken, bestehen auch keine Bedenken, ~~diese~~ Wirtschaftsgüter, **die keine ins Gewicht fallende Selbständigkeit aufweisen**, dem Grund und Boden zuzurechnen.

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. 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 628a wird geändert (Klarstellung):

628a

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

Rz 642 wird geändert (Judikatur):

642

Hat der Steuerpflichtige die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingehalten, dann bleibt die Bilanz auch dann richtig, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass sie objektiv unrichtig ist; ein Grund für eine Bilanzberichtigung ist daher nicht gegeben (VwGH 27.4.2017, [Ra 2015/15/0062](#)). **Eine unzutreffende rechtliche Beurteilung steht einer Bilanzberichtigung jedoch niemals entgegen (VwGH 27.11.2017, [Ra 2016/15/0042](#)).**

Rz 652 wird geändert (Einfügen eines Verweises):

652

[§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) idF des AbgÄG 2012 wurde mit 1.1.2013 in Kraft gesetzt und ist erstmals bei der Veranlagung 2004 auf Fehler anzuwenden, deren Wurzel in Veranlagungszeiträumen ab 2003 gelegen ist (vgl. [§ 124b Z 225 EStG 1988](#) idF des AbgÄG 2012 und des AbgÄG 2015). **Zur Fehlerberichtigung bei Ansammlungsrückstellungen siehe Rz 652d.**

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

Das Inkrafttreten orientiert sich an der Frist von zehn Jahren für den Eintritt der absoluten Verjährung ([§ 209 Abs. 3 BAO](#)). Unter Zugrundelegung dieser Frist bleibt eine ab 2013 erfolgende Bilanzberichtigung für Fehler, deren Ursache in Veranlagungszeiträumen bis 2002 gelegen ist, jedenfalls ohne Auswirkung.

Beispiel:

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

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

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

Rz 652d wird geändert (Klarstellung):

652d

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

- Herstellungsaufwand wurde sofort abgesetzt statt aktiviert;
- Erhaltungsaufwand wurde aktiviert statt sofort abgesetzt;
- Der AfA wurde eine falsche Nutzungsdauer zu Grunde gelegt (dabei sind allfällige Nutzungsentnahmen mitzuberücksichtigen) (zur Bedeutung subjektiver Richtigkeit siehe Rz 3119);

- Der Ermittlung des Ausmaßes einer Nutzungseinlage auf Grund der betrieblichen Nutzung eines privaten Wirtschaftsgutes wurde eine falsche Nutzungsdauer dieses Wirtschaftsgutes zu Grunde gelegt;
- Ein selbst hergestelltes unkörperliches Wirtschaftsgut wurde zu Unrecht aktiviert;
- Eine Rückstellung wurde unrichtig gebildet oder unterlassen. **Bei Ansammlungsrückstellungen (zB Pensionsrückstellungen) liegt die Wurzel sowohl im Wirtschaftsjahr der erstmaligen wirtschaftlichen Veranlassung als auch – in Folge der zeitanteiligen Bildung – in den folgenden Wirtschaftsjahren. Daher ist bei Ansammlungsrückstellungen, die erstmals vor 2003 zu bilden waren, für unrichtige oder unterlassene Dotierungen ab 2003 eine Fehlerberichtigung nach [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) zulässig.**
- Eine Teilwertabschreibung/Zuschreibung wurde unrichtig vorgenommen oder unterlassen. Zur Zuschreibung bei Beteiligungen iSd [§ 228 Abs. 1 UGB](#) siehe insbesondere Rz 2584.
- [...]

Rz 660 wird geändert (Klarstellung):

660

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist ausgeschlossen, wenn gesetzliche Buchführungspflicht besteht ([§§ 124](#) und [125 BAO](#)) oder freiwillig Bücher geführt werden (siehe Rz 402 ff). **Eine freiwillige Buchführung liegt nur dann vor, wenn Bücher trotz mangelnder Buchführungspflicht für das gesamte Wirtschaftsjahr geführt werden. Entfällt eine bestehende Buchführungspflicht unterjährig auf Grund gesetzlicher Anordnung rückwirkend zum Beginn des Wirtschaftsjahres, liegt eine freiwillige Buchführung nur dann vor, wenn die tatsächliche Führung der Bücher trotz des Entfalles der Buchführungspflicht bis zum Ende des Wirtschaftsjahres fortgeführt wird. Eine bloße laufende Verbuchung von Geschäftsfällen ohne Inventur stellt keine freiwillige Buchführung dar.**

Rz 688 wird geändert (Verweisanpassung):

688

- [...]
- Der zeitlich unbegrenzte Verlustvortrag gilt erst seit der Veranlagung 2016 in Bezug auf Verluste, die ab dem Kalenderjahr 2013 entstanden sind ([§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2016; siehe dazu Rz ~~4532~~**4528**). Zu den Einschränkungen des Verlustabzugs bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor der Veranlagung 2016 siehe Rz 4526 ff.
- [...]

Rz 740 wird geändert (StRefG 2020):

740

Soweit Vorsteuerbeträge nach den in den vorstehenden Absätzen genannten Grundsätzen nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes gehören, sind sie auch nicht in die für geringwertige Wirtschaftsgüter maßgebende Wertgrenze von **800 Euro (bis 31.12.2019: 400 Euro)** ([§ 13 EStG 1988](#)) einzubeziehen. In Fällen, in denen eine Berichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus Gründen einer Verwaltungsvereinfachung unterbleibt (Rz 738 und 741), bestehen keine Bedenken, die Begünstigung des [§ 13 EStG 1988](#) unberührt zu belassen.

Rz 793 wird geändert (Klarstellung):

793

Auf Grund des Abzugsverbotes nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) für Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) nach [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) unterliegen, sind vor allem Schuldzinsen (Finanzierungskosten), Depotgebühren und laufende Bankspesen nicht abzugsfähig. Das Abzugsverbot gilt auch dann, wenn mit den entsprechenden Einkünften aus Kapitalanlagen/Derivaten in die Regelbesteuerung optiert wird. Werden vom Abzugsverbot nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) erfasste Aufwendungen/Ausgaben verdeckt als überhöhte Anschaffungsnebenkosten ausgewiesen, ist der entsprechende Teil aus den überhöhten Anschaffungsnebenkosten herauszurechnen und nicht abzugsfähig.

Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums. ~~Dies ist bei Kapitalanlagen/Derivaten der Schlussstag.~~ **Zu Kapitalanlagen/Derivaten im Bereich des Depotgeschäfts siehe Rz 6106a.**

Rz 1069 wird geändert (Klarstellung):

1069

Wird einem Steuerpflichtigen, der eine (verkaufs)beratende Tätigkeit oder eine Tätigkeit nach [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) selbständig ausübt, ein Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten unentgeltlich überlassen, stellt der Vorteil aus der Zurverfügungstellung einen als Betriebseinnahme zu erfassenden geldwerten Vorteil dar.

Der steuerwirksame geldwerte Vorteil ist mit jenem Wert anzusetzen, der sich aus [§ 4 der Sachbezugswertverordnung](#), BGBl. II Nr. 416/2001, in der jeweils geltenden Fassung, ergibt.

Abweichend davon kann der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges nach den auf die private Nutzung entfallenden, vom überlassenden Unternehmen getragenen Aufwendungen bemessen werden. Dazu ist erforderlich, dass der Nutzungsberechtigte den Anteil der privaten Fahrten (beispielsweise durch Vorlage eines Fahrtenbuches) nachweist.

Das überlassene Kraftfahrzeug befindet sich im Betriebsvermögen des überlassenden Unternehmens. Die mit dem Kraftfahrzeug zusammenhängenden Aufwendungen ~~für betrieblich veranlasste Fahrten~~ stellen – **soweit sie betrieblich veranlasst sind** – Betriebsausgaben dar, die bei der Gewinnermittlung des überlassenden Unternehmens zu berücksichtigen sind (VwGH 19.4.2018, [Ro 2018/15/0003](#)).

Zur steuerlichen Behandlung bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung siehe Rz 4127a.

Rz 1109 wird geändert (Judikatur):

1109

Die Abgabenbehörde kann vom Abgabepflichtigen, der Betriebsausgaben geltend macht, verlangen, den Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau zu bezeichnen ([§ 162 Abs. 1 BAO](#)). Die Behauptung, die Aufwendungen seien beim Empfänger nicht steuerpflichtig, befreit nicht von der Verpflichtung zur Empfängerbenennung (VwGH 14.5.1974, [0284/73](#)).

Die Verweigerung der Empfängerbenennung stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar (VwGH 27.11.2020, [Ro 2020/15/0019](#)).

Werden an Kunden Waren ohne Rechnungslegung ("Naturalrabatte") und ohne entsprechende Lagerabgangsbelege, aus denen die Empfänger dieser Lieferungen ersichtlich sind, geliefert, kann nur jener Wareneinsatz als Aufwand anerkannt werden, der durch (aufbewahrte) Lagerabgangsbelege ausgewiesen ist (VwGH 31.1.2001, [98/13/0156](#) betreffend Lieferungen von Waren an Apothekenunternehmungen als "Naturalrabatte").

Rz 1115 wird geändert (Judikatur):

1115

Kommt der Abgabepflichtige einer gesetzmäßigen Aufforderung nach [§ 162 Abs. 1 BAO](#) nicht nach, so dürfen die betreffenden Betriebsausgaben (Aufwendungen) nach [§ 162 Abs. 2 BAO](#) nicht anerkannt werden. Dies gilt auch dann, wenn die betriebliche Veranlassung unbestritten (VwGH 30.9.1998, [96/13/0017](#)) und die Ausgabe tatsächlich getätigt (VwGH 7.6.1989, [88/13/0115](#)) worden ist.

Die Rechtswirkungen der mangelnden Empfängerbenennung treten in dem Veranlagungszeitraum ein, in dem die fraglichen Aufwendungen angefallen sind, und nicht in dem Zeitraum, in dem die Aufforderung zur Empfängerbenennung erlassen oder ihr nicht entsprochen wurde (VwGH 27.11.2020, [Ro 2020/15/0019](#)).

Nach Rz 1188 wird folgende Rz 1188a wird eingefügt (Klarstellung):

1188a

Kostengemeinschaften, die nicht nach außen hin auftreten, sondern bloß ihre Kosten intern aufteilen, sind keine Mitunternehmerschaften. Im Falle von Kostengemeinschaften kommt daher auch [§ 188 BAO](#) nicht zur Anwendung.

Rz 1220 wird geändert (Verweisanpassung)

1220

Zur Veräußerung von Gesellschaftsanteilen einer Kapitalgesellschaft an nahe Angehörige siehe Rz ~~6673~~**2603**.

Rz 1235 wird geändert (Verweisanpassung):

1235

Als derartige Pflichtversicherungen sind Beträge auf Grund österreichischer Sozialversicherungsgesetze abzugsfähig (VwGH 18.03.1991, [90/14/0265](#)), wozu insbesondere die gesetzliche Unfallversicherung sowie die Versicherungen nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz, BGBl. Nr. 560/1978 ([GSVG](#)), dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz, BGBl. Nr. 559/1978 ([BSVG](#)), dem Sozialversicherungsgesetz freiberuflich selbständig Erwerbstätiger, BGBl. Nr. 624/1978 ([FSVG](#)) sowie dem ~~Notarversicherungsgesetz~~ [Notarversorgungs-gesetz](#), BGBl. Nr. ~~66/1972~~ **Nr. 100/2018**, zählen.

Rz 1257 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

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
2009	4.690 Euro	7,65	358,79 Euro

2010	4.795 Euro	7,65	366,82 Euro
2011	4.900 Euro	7,65	374,85 Euro
2012	4.935 Euro	7,65	377,53 Euro
2013	5.180 Euro	7,65	396,72 Euro
2014	5.285 Euro	7,65	404,31 Euro
2015	5.425 Euro	7,65	415,01 Euro
2016	5.670 Euro	7,65	433,76 Euro
2017	5.810 Euro	7,65	444,47 Euro
2018	5.985 Euro	7,65	457,85 Euro
2019	6.090 Euro	7,65	465,89 Euro
2020	6.265 Euro	7,65	479,27 Euro
2021	6.475 Euro	7,65	495,34 Euro

Die Abschnitte 5.5.3, 5.5.3a und 5.5.3b samt den Rz 1298, 1329a und 1329g entfallen (obsolet).

Abschnitte 5.5.3, 5.5.3a und 5.5.3b: entfallen

Randzahlen 1298 bis 1329l: derzeit frei

Rz 1332 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

1332

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

Soweit sich die Körperschaft mit Lehraufgaben befasst, müssen sich diese an Erwachsene richten, Fragen der Wissenschaft (oder bei Einrichtungen iSd [§ 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) auch der Kunst) zum Inhalt haben und nach Art ihrer Durchführung den Lehrveranstaltungstypen [des Universitätsgesetzes 2002](#) entsprechen. Die Maßstäbe [des Erwachsenenbildungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 171/1973, sind für die Anwendung des [§ 4a Abs. 3 EStG 1988](#) nicht maßgeblich. Demzufolge ist auch die Lehrtätigkeit von Universitäten, Kunsthochschulen und der Akademie der bildenden Künste für die Anwendung des [§ 4a Abs. 3 EStG 1988](#) als Erwachsenenbildung anzusehen.

Privathochschulen und seit 1.1.2021 auch Fachhochschulen gelten hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des [§ 4a Abs. 3 Z 1 des EStG 1988](#) ([§ 6 Abs. 2 PrivHG](#) bzw. [§ 2 Abs. 7 FHG](#)).

Rz 1332a wird geändert (FORG):

1332a

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

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

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

Spenden an Einrichtungen iSd [§ 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988](#) sind nur abzugsfähig, wenn die jeweilige Einrichtung vom ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** als begünstigter Spendenempfänger anerkannt worden ist und auf der Liste begünstigter Spendenempfänger aufscheint. Diese Voraussetzung gilt auch für Spenden an ausländische Einrichtungen iSd [§ 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988](#). Spenden an ausländische Einrichtungen iSd [§ 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988](#) sind daher nur abzugsfähig, wenn die empfangende Einrichtung in der Liste begünstigter Spendenempfänger aufscheint. Ist diese Voraussetzung erfüllt, sind Spenden an ausländische Spendenempfänger auch dann begünstigt, wenn die empfangende Körperschaft zum Zeitpunkt der Spende (noch) nicht in der Liste aufscheint.

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

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

Rz 1332b wird geändert (FORG):

1332b

Zuwendungen an Forschungsförderungseinrichtungen idS [§ 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988](#) sind abzugsfähig. Eine unmittelbare wissenschaftliche Tätigkeit des Zuwendungsempfängers ist in diesem Fall nicht erforderlich.

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

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

Die Spendenbegünstigung steht der Einrichtung bei Erfüllung aller Voraussetzungen unmittelbar aus dem Gesetz zu; eine bescheidmäßige Zuerkennung der Spendenbegünstigung durch das ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** und die Eintragung in die Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß [§ 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988](#) erfolgen daher nicht. Allerdings ist zur Durchführung der elektronischen Spendendatenübermittlung eine spezifische Registrierung beim ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** erforderlich. Dies hat aber keine Auswirkung auf den Bestand der Spendenbegünstigung idS [§ 4a EStG 1988](#).

Rz 1338ab wird geändert (FORG):

1338ab

Begünstigt sind nur solche Einrichtungen, denen durch das ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** eine Spendenbegünstigung nach [§ 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988](#) erteilt wurde und deren aufrechte Spendenbegünstigung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß [§ 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988](#) ausgewiesen ist.

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

Zur erstmaligen Erteilung von Spendenbegünstigungen an Einrichtungen iSd [§ 4a Abs. 4a EStG 1988](#) siehe Rz 1345g.

Rz 1338ba wird geändert (FORG):

1338ba

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

Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) gegeben, hat das ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** den das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen feststellenden Bescheid zu widerrufen und dies in der Liste nach [§ 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988](#) zu veröffentlichen. Ab dem Tag nach der Veröffentlichung des Widerrufs sind Spenden nicht mehr abzugsfähig.

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

Rz 1338g wird geändert (Klarstellung):

1338g

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

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

Beispiel 1:

Ein Kulturverein betreibt selbst eine Theaterbühne, unterstützt aber auch andere Kulturvereine, in-dem er diesen gegen Selbstkosten sein Theater samt Ausstattungsgegenständen und Personal zu Probe- und Aufführungszwecken überlässt. Zudem wendet er finanzielle Mittel an andere Kulturvereine zu.

Auf die unmittelbare künstlerische Tätigkeit dieses Vereines entfallen weniger als 75% der Gesamttätigkeit des Vereines; der Verein dient somit nicht im Wesentlichen seinem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des [§ 40a BAO](#), sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren

Zweckverfolgung mitzubersichtigen, sodass eine wesentliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

Beispiel 2:

Eine spendenbegünstigte Forschungseinrichtung iSd [§ 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988](#) vergibt Stipendien und Preise iSd [§ 40b BAO](#) im Ausmaß von 20% der Mittel, die ihr für ihre Gesamttätigkeit zur Verfügung stehen. Auch wenn dies insoweit unschädlich ist, dient die Forschungseinrichtung somit nicht ausschließlich ihrem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des [§ 40b BAO](#), sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren Zweckverfolgung mitzubersichtigen, sodass eine ausschließliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

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

Rz 1343 wird geändert (FORG):

1343

Die Abzugsfähigkeit von Spenden an die in [§ 4a Abs. 3 Z 4 bis 6](#) (siehe dazu Rz 1333b ff), [Abs. 4 lit. d](#) (siehe dazu Rz 1338), [Abs. 4a](#) (siehe dazu Rz 1338a ff) und [Abs. 5 EStG 1988](#) (siehe dazu Rz 1338b) genannten Empfänger setzt darüber hinaus voraus, dass der Empfänger zum Zeitpunkt der Spende in die Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist. Diese Eintragung erfolgt auf Grund eines Bescheides des ~~Finanzamtes Wien 1/23~~ **Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)**, in dem bestätigt wird, dass die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person dem begünstigten Empfängerkreis angehört. Dieser Bescheid wird für die jeweils begünstigte Einrichtung bzw. juristische Person ausgestellt. Es handelt sich dabei um einen Begünstigungsbescheid, dessen Spruch Bedingungen und Auflagen, wie die jährliche Beibringung eines Tätigkeitsberichts, beinhalten kann.

Rz 1344 wird geändert (FORG):

1344

Gemäß [§ 4a Abs. 8 EStG 1988](#) sind die Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger jährlich durch Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers nachzuweisen (siehe Rz 1345d). Dadurch wird dem ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt**

Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) die Möglichkeit eingeräumt, bei Wegfall der Voraussetzungen, die für die Bescheiderteilung maßgeblich waren, die Erteilung der Spendenbegünstigung zu widerrufen. Für Widerruf bzw. Änderung gilt [§ 294 BAO](#). Bei einem solchen Widerruf können ab dem – in der Liste der begünstigten Spendenempfänger ersichtlichen – Zeitpunkt des Widerrufs keine steuerlich begünstigten Spenden an die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person mehr getätigt werden.

Rz 1345 wird geändert (FORG):

1345

Sämtliche Einrichtungen bzw. juristische Personen, für die ein Bescheid des ~~Finanzamtes Wien 1/23~~ **Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** betreffend die Zugehörigkeit zum begünstigten Spendenempfängerkreis ausgestellt worden ist, werden in der Liste der begünstigten Spendenempfänger auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen verlautbart (www.bmf.gv.at). Die Verlautbarung erfolgt zeitnahe mit der Erlassung des Begünstigungsbescheides. In der Liste werden der Zeitpunkt des Beginnes der Spendenbegünstigung und gegebenenfalls der Zeitpunkt eines Widerrufs mit dem genauen Datum angegeben. Daher ist jederzeit der Zeitraum der aufrechten Spendenbegünstigung für jeden begünstigten Spendenempfänger in der Liste erkennbar.

[...]

Rz 1345a wird geändert (FORG):

1345a

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

Der Antrag auf Verbleib in der Liste ist jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Stichtag des jeweiligen Rechnungs- oder Jahresabschlusses beim ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** einzureichen.

Das Finanzamt hat über den Antrag mittels Feststellungsbescheid abzusprechen.

Rz 1345b wird geändert (FORG):

1345b

Grundsätzlich müssen alle in die Liste aufgenommenen Organisationen unter einer Steuernummer erfasst sein. Für Organisationen, die bereits eine allgemeine Steuernummer haben, tritt keine Änderung ein; es werden auch hinsichtlich der normalen steuerlichen Belange keine Zuständigkeiten verschoben, weil sich die vom Gesetz angeordnete Zuständigkeit des ~~Finanzamtes Wien 1/23~~ **Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** ausschließlich auf die Wartung der Liste bezieht. Antragsteller, die noch nicht unter einer Steuernummer erfasst sind und in der Liste aufgenommen werden, werden vom Finanzamt unter einer Steuernummer erfasst.

Das ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** hat eingegangene Anträge zunächst auf ihre Vollständigkeit zu prüfen. Weiters ist die Übereinstimmung der Satzung mit den gesetzlichen Vorgaben zu überprüfen. Hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftsführung ist zunächst die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers für die Beurteilung des Antrages heranzuziehen. Das Finanzamt hat jedenfalls in Fällen, in denen Zweifel an der Begründung des Antrages bestehen, einen Bescheid erst zu erlassen, nachdem die Zweifel durch geeignete Maßnahmen (zB Vorhaltsverfahren) geklärt sind. Das Finanzamt ist berechtigt, Prüfungshandlungen auch dann vorzunehmen, wenn eine positive Bestätigung des Wirtschaftsprüfers vorliegt.

Rz 1345c wird geändert (FORG):

1345c

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

Wird außerhalb des in Rz 1345f beschriebenen Verfahrens (Antragstellung bis 31. Dezember 2011) die Aufnahme in eine Liste erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre und die Daten, unter denen die Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch erfasst ist, dem ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** zu übermitteln. Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation gegeben und wird dies vom ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** bescheidmäßig festgestellt, erfolgt die Aufnahme der Organisation in die Liste. Ab dem Tag der Erteilung des Begünstigungsbescheides geleistete Spenden sind abzugsfähig.

Rz 1345d wird geändert (FORG):

1345d

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

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

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

Die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers ist dem ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen. Das ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** hat die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen jährlich mit Bescheid zu bestätigen. Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) vor, hat das ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** dies bescheidmäßig auszusprechen und den Begünstigungsbescheid zu widerrufen. Ein Widerruf hat auch dann zu erfolgen, wenn die Bestätigung dem ~~Finanzamt Wien 1/23~~ **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23)** nicht fristgerecht (neun Monate nach dem Abschlussstichtag) vorgelegt wird.

In sinngemäßer Anwendung des [§ 3a Abs. 2 des Gesellschaftsrechtlichen COVID-19-Gesetzes](#) idF des 4. COVID-19-Gesetzes, BGBl. I Nr. 24/2020, hat die Vorlage der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers gemäß [§ 4a Abs. 8 EStG 1988](#) infolge der COVID-19-Pandemie spätestens 12 Monate (in Fällen des [§ 3a Abs. 1 leg. cit.:](#) 13 Monate) nach dem Abschlussstichtag zu erfolgen.

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

Nach Rz 1348 wird folgende Rz 1348a eingefügt (COVID-19-StMG):

1348a

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den [§ 4a Abs. 1](#) sowie [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war ([§ 124b Z 369 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG).

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

Rz 1349f wird geändert (COVID-19-StMG):

1349f

Zuwendungen sind, soweit sie im Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4c EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, bis zum Betrag von 500.000 Euro abzugsfähig. Wird der Höchstbetrag von 500.000 Euro nicht erreicht, sind Zuwendungen in den folgenden vier Wirtschaftsjahren, insoweit sie im jeweiligen Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4c EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit solcher Zuwendungen besteht solange, bis die Summe aller seit der erstmaligen Zuwendungen ~~er~~ getätigten Zuwendungen iSd [§ 4b EStG 1988](#) den Höchstbetrag von 500.000 Euro erreicht ([§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. a und b EStG 1988](#)). Dies gilt allerdings nur dann, wenn die erstmalige Zuwendung nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2021**2022** erfolgt ([§ 124b Z 274 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG).

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

Kann eine Zuwendung nur teilweise als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, weil die Zuwendung 10% des Gewinnes des Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß

[§ 4b](#) und [§ 4c EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages übersteigt, kann der übersteigende Teil insoweit als Sonderausgabe gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) berücksichtigt werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass diese Zuwendung nicht 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte übersteigt ([§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988](#)); zur Ermittlung des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte siehe Rz 1349. Für die Berücksichtigung dieser Zuwendung als Sonderausgabe ist eine elektronische Datenübermittlung gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#)- analog zu Spenden gemäß [§ 4a EStG 1988](#) – nicht erforderlich ([§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988](#)).

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den [§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. b](#) sowie [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war ([§ 124b Z 369 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG).

Rz 1349q wird geändert (COVID-19-StMG):

1349q

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

Beispiel:

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

Beträgt der Gewinn vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4b EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages mehr als 5 Millionen Euro, sind Zuwendungen insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie im jeweiligen Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4b EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen ([§ 4c Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#)); zur Ermittlung des maßgeblichen Gewinnes siehe Rz 1349.

Übersteigt eine Zuwendung im Wirtschaftsjahr die genannten Höchstgrenzen, kann der nicht abzugsfähige Teil der Zuwendung dieses Wirtschaftsjahres nicht bei der Veranlagung des

folgenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden. Ein Vortrag der Zuwendung in das folgende Wirtschaftsjahr ist daher nicht zulässig.

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

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den [§ 4c Abs. 1 Z 2](#) sowie [§ 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war ([§ 124b Z 369 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG).

Zu Sachzuwendungen siehe Rz 1346 f.

Abschnitt 5.5.6 entfällt (obsolet).

Abschnitt 5.5.6: entfällt

Randzahlen 1352 bis 1377e: derzeit frei

Rz 1507 entfällt einschließlich der Überschrift:

Randzahl 1507: derzeit frei

Nach Rz 1523 wird Rz 1523a mit folgender Überschrift eingefügt. Die bisherige Rz 1523a wird umbenannt in Rz 1523b.

Erwachsenenvertretung, gerichtliche

1523a

Siehe Rz 1629a.

Rz 1527 wird geändert (Klarstellung zur Vermeidung von Widersprüchen mit Rz 4763):

1527

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

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

Es bestehen keine Bedenken, wenn zur Schätzung der Kosten aus der betrieblichen Nutzung eines nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrrades (keine überwiegende betriebliche Nutzung) jene Kilometersätze herangezogen werden, die die [Reisegebührevorschrift](#) 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 Werbungskosten nachgewiesen werden.

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

Rz 1535 entfällt einschließlich der Überschrift:

Randzahl 1535: *derzeit frei*

Rz 1616 wird geändert (Klarstellung):

1616

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

Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens entstehen den Angehörigen bei einer Betreuung (Pflegetätigkeit) im Familienverband regelmäßig erhebliche Aufwendungen, wie etwa Fremdleistungskosten für Aufsicht, Pflege und Betreuung für besondere Zeiten und Anlässe (zB während der Arbeitszeit, Urlaubszeit). Es ist angesichts dieser Umstände davon auszugehen, dass ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht zu erwarten ist (vgl. [§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung](#)). Die Weitergabe von Pflegegeld an nahe Angehörige führt daher bei diesen zu keinen Einkünften.

Zu steuerrelevanten Einkünften können allerdings Zahlungen führen, die ein Angehöriger im Rahmen eines geförderten Betreuungsprogrammes unter den gleichen Modalitäten wie jeder fremde Dritte erhält.

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

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

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

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

Rz 1617 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

1617

Siehe „~~Sachwalterschaft~~“, „**gerichtliche Erwachsenenvertretung**“ (bis 1.7.2018: **Sachwalterschaft**, Rz 1629a).

Die Überschrift zu **Rz 1629a** wird geändert und lautet:

Sachwalterschaft, gerichtliche Erwachsenenvertretung

Rz 1643 wird geändert (Klarstellung):

1643

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

Einzelfälle von Sponsorzahlungen:

- [...]
- Sponsorzahlungen für kulturelle Veranstaltungen: Hier hat der gesponserte Veranstalter allerdings nur eingeschränkte Möglichkeiten, für den Sponsor als Werbeträger aufzutreten.

So ist beispielsweise die Aufnahme des Sponsornamens in die Bezeichnung der Kulturveranstaltung im Allgemeinen ebenso wenig möglich wie das Anbringen des Sponsornamens auf der Bühne, der Kulisse oder den Kostümen. Deshalb wird es für die Frage der Werbewirkung einer Kulturveranstaltung in besonderem Maße auch auf die (regionale) Bedeutung der Veranstaltung und deren Verbreitung in der Öffentlichkeit ankommen. Aus dieser Sicht bestehen keine Bedenken, Sponsorleistungen für kulturelle Veranstaltungen (insbesondere Opern- und Theateraufführungen, sowie Kinofilme) mit entsprechender (regionaler) Breitenwirkung als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn die Tatsache der Sponsortätigkeit angemessen in der (regionalen) Öffentlichkeit bekannt gemacht wird. Von einer solchen Bekanntmachung wird dann ausgegangen werden können, wenn der Sponsor nicht nur anlässlich der Veranstaltung (etwa im Programmheft) erwähnt wird, sondern auch in der kommerziellen Firmenwerbung (zB Inserat- oder Plakatwerbung) auf die Sponsortätigkeit hingewiesen oder darüber in den Massenmedien redaktionell berichtet wird.

Diese Grundsätze gelten sinngemäß für Sponsorzahlungen für Denkmalschutzmaßnahmen. Das Ausmaß der Werbewirkung ist dabei insbesondere abhängig von der Bedeutung und Bekanntheit des denkmalgeschützten Objektes. Dabei kann die Werbewirkung zB dadurch erzielt werden, dass während der Durchführung der Maßnahme vom Eigentümer des Objektes öffentlich auf den Sponsor hingewiesen wird und/oder auch nach Abschluss der Arbeiten ein Hinweis am Objekt oder in dessen Umfeld angebracht wird. Die Werbewirkung kann auch durch die

Nennung des Sponsors im Internetauftritt des Objektes oder des Eigentümers des Objektes erzielt werden.

- [...]

Rz 2139 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

2139

Die Durchschnittspreisverfahren können auf Gruppen gleichartiger Wirtschaftsgüter des Finanzanlage- und Vorratsvermögens, des Weiteren auf Umlaufwertpapiere angewendet werden. Für andere bewegliche Wirtschaftsgüter sind die Durchschnittspreisverfahren nur bei Gleichartigkeit oder annähernder Gleichwertigkeit zulässig. Die Verbrauchsabfolgeverfahren betreffen Gruppen gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens. Hinsichtlich der Unzulässigkeit von Sammelabschreibungen und Sammelwertberichtigungen siehe Rz 2372 f. Zur Unzulässigkeit der Bildung von Pauschalrückstellungen gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF vor COVID-19-StMG bzw. zu deren Zulässigkeit gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG siehe Rz 3319.

Die Überschrift 6.7.2.4.1 sowie die Rz 2372 werden wie folgt geändert (COVID-19-StMG); dabei wird der bisherige Inhalt der Rz 2373 in Rz 2372 überführt:

6.7.2.4.1 Pauschalwertberichtigung zu von Forderungen

2372

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2021 beginnen, gilt:

Unter Pauschalwertberichtigungen sind solche Wertberichtigungen zu verstehen, die einem allgemeinen Forderungsrisiko Rechnung tragen, ohne dass eine Risikozuordnung zu bestimmten Forderungen vorgenommen werden kann. Eine solche Schätzung des niedrigeren Teilwertes auf Grund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit (allgemeines Forderungsrisiko, allgemeines Branchenrisiko, allgemeines Ausfalls- und Verzögerungsrisiko) oder auf Grund einer allgemeinen Konjunkturschwäche bzw. einer allgemeinen schlechten Schuldnerbonität ist **aufgrund von [§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988](#) idF vor COVID-19-StMG** nicht zulässig.

Eine unzulässige Pauschalwertberichtigung gemäß [§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988](#) idF vor COVID-19-StMG liegt nicht vor, wenn lediglich die Höhe einer Einzelwertberichtigung auf Grund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit geschätzt wird. Ebenso ist es zulässig, eine größere Anzahl von Forderungen auf Grund gleichartiger, konkret zuordenbarer, bis zum Bilanzstichtag eingetretener Umstände gruppenweise nach bestimmten Kriterien einheitlich mit einem niedrigeren Ansatz zu bewerten (siehe Rz 2376 f Einzelfälle). Keine

unzulässige Pauschalwertberichtigung liegt vor, wenn eine Einzelwertberichtigung von verschiedenen Forderungen bei tatsächlich gleich gelagertem Sachverhalt im Wege einer Schätzung (vgl. [§ 184 BAO](#)) in gleichem Ausmaß vorgenommen wird; es müssen aber gleichartige Ausfallkriterien bestehen (VwGH 27.8.1998, [96/13/0165](#)).

Der bisherige Inhalt der Rz 2373 wird in Rz 2372 überführt; Rz 2373 lautet wie folgt:

2373

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, gilt:

Aufgrund von [§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG ist eine pauschale Wertberichtigung von Forderungen unter den Voraussetzungen des [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) idF BGBl. I Nr. 22/2015 zulässig. Danach muss die Bestimmung eines Wertes, die nur auf Basis von Schätzungen möglich ist, auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen (Grundsatz der verlässlichen Schätzung). Liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleichgelagerten Sachverhalten vor, sind diese gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) bei der umsichtigen Beurteilung zu berücksichtigen (zB statistisch ermittelte Ausfallswahrscheinlichkeiten), dh., sie müssen diesfalls in die Schätzung einfließen.

Nach [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) sind Schätzungen stets nach dem bestmöglichen Verfahren vorzunehmen. Von einer „umsichtigen Beurteilung“ im Sinne des [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) ist im Lichte von Erwägungsgrund 22 der [Bilanzrichtlinie](#) (2013/34/EU) insbesondere auszugehen, wenn Schätzungen die aktuellsten verfügbaren Angaben umfassen, auf einer vorsichtigen Bewertung beruhen sowie auf einer objektiven Grundlage ermittelt werden; Erfahrungen aus vergleichbaren Geschäftsfällen sind dabei ergänzend zu berücksichtigen. Der pauschale Prozentsatz ist kaufmännisch auf zwei Nachkommastellen zu runden. Forderungen, die bereits einzelwertberichtigt sind, können nicht pauschal berichtigt werden.

Im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) besteht im Falle der unternehmensrechtlichen Vornahme von Pauschalwertberichtigungen aufgrund der Maßgeblichkeit eine Pflicht, diese auch für steuerliche Zwecke vorzunehmen; im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) besteht hingegen ein Wahlrecht zur Pauschalwertberichtigung nach (abstrakter) Maßgabe der unternehmensrechtlichen Voraussetzungen des [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#).

Beispiel 1:

Der bilanzierende Einzelunternehmer A (Gewinnermittlung gemäß [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#); Bilanzstichtag 31.12.) weiß aufgrund von statistischen Erfahrungswerten der Vergangenheit, dass rd. 2% der ihm im Geschäftsjahr X1 entstandenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ausfallen und nicht beglichen werden. A möchte dieses

Ausfallrisiko pauschal – bezogen auf sämtliche Forderungen derselben Kategorie – sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich mit dem errechneten Pauschalsatz berücksichtigen und die Forderungen gebündelt wertberichtigen. Die zum 31.12.X1 nicht einzelwertberichtigten offenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen betragen insgesamt 500.000. A kann daher 10.000 ($500.000 \cdot 0,02$) als pauschale Wertberichtigung zum 31.12.X1 steuerlich geltend machen.

Stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein, kann eine Pauschalwertberichtigung von Forderungen erstmals zum Bilanzstichtag 31.12.2021 erfolgen. Dabei ist zu beachten, dass auch Forderungen pauschalwertberichtigt werden können, die in früheren Wirtschaftsjahren entstanden sind („Forderungsaltsbestände“; siehe [§ 124b Z 372 lit. a EStG 1988](#)). Die Pauschalwertberichtigung dieser Forderungsaltsbestände wirkt sich zum 31.12.2021 steuerlich jedoch nicht sofort in voller Höhe aus, sondern ist über fünf Jahre zu verteilen ([§ 124b Z 372 lit. c EStG 1988](#)). Als Forderungsaltsbestand iSd [§ 124b Z 372 lit. a EStG 1988](#) kann der zum 31.12.2020 ausgewiesene Stand offener, nicht einzelwertberichtigter, Forderungen herangezogen werden. Rechnerisch ist der auf Basis des Forderungsaltsbestandes per 31.12.2020 ermittelte pauschale Wertberichtigungsbedarf sodann dem auf Basis des Forderungsstandes per 31.12.2021 ermittelten pauschalen Wertberichtigungsbedarf gegenüberzustellen. Bei einer zum 31.12.2021 erstmals vorgenommenen Pauschalwertberichtigung von Forderungen wirken sich Wertberichtigungen somit nur insoweit in voller Höhe als Betriebsausgabe aus, als sie nicht bereits auf den – der Fünftelung unterliegenden – Forderungsaltsbestand per 31.12.2020 entfallen.

Beispiel 2 – Variante 1:

Der bilanzierende Einzelunternehmer A (Gewinnermittlung gemäß [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#); Bilanzstichtag 31.12.) weist zum 31.12.2021 offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen iHv 1.500.000 aus, für die keine Einzelwertberichtigung vorgenommen wurde. A möchte erstmals zum 31.12.2021 für sämtliche Forderungen derselben Kategorie sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich mit dem errechneten Pauschalsatz von 2% eine Pauschalwertberichtigung vornehmen.

Zunächst ermittelt A die auf den Forderungsaltsbestand entfallende Pauschalwertberichtigung: Zum 31.12.2020 betragen die nicht einzelwertberichtigten Forderungen 1.000.000 (Forderungsaltsbestand). Die rechnerisch ermittelte Pauschalwertberichtigung zum 31.12.2020 beträgt folglich 20.000 ($= 1.000.000 \cdot 0,02$). Da die auf den Altbestand entfallende Pauschalwertberichtigung über fünf Jahre zu verteilen ist, wirken sich davon zum 31.12.2021 lediglich 4.000 als Betriebsausgabe aus.

Die auf Basis des Forderungsstandes zum 31.12.2021 erstmalig ermittelte Pauschalwertberichtigung beträgt 30.000 ($1.500.000 \cdot 0,02$). Davon entfallen 20.000 bereits auf den Forderungsaltsbestand, sodass sich aus der zum 31.12.2021 ermittelten Pauschalwertberichtigung lediglich die Differenz in Höhe von 10.000 in voller Höhe als Betriebsausgabe auswirkt.

In Summe kann A am 31.12.2021 somit 14.000 (4.000 bezogen auf den Forderungsalbestand + 10.000 aus der Neudotierung) als Betriebsausgabe geltend machen:

		Steuerlich zum 31.12.2021 zu berücksichtigen
Pauschalwertberichtigung rechnerisch 31.12.2020	20.000	-4.000
Pauschalwertberichtigung 31.12.2021	30.000	
Veränderung	10.000	-10.000

In den folgenden vier Wirtschaftsjahren kann A die Pauschalwertberichtigung hinsichtlich des Forderungsalbestandes jeweils iHv 4.000 steuerlich geltend machen (Mehr-Weniger-Rechnung -4.000). Weiters kann A in den folgenden Wirtschaftsjahren die jeweilige jährliche unternehmensrechtliche Dotierung der Pauschalwertberichtigung auch steuerlich in voller Höhe geltend machen.

Zukünftige Auflösungen der Pauschalwertberichtigung sind zur Gänze steuerpflichtig. Beträgt zum 31.12.2022 die Pauschalwertberichtigung zB 25.000, ist die Auflösung (5.000) zur Gänze steuerwirksam. Die Verteilung der auf den Forderungsalbestand per 31.12.2020 rechnerisch ermittelten Pauschalwertberichtigung ist davon unbeeinflusst.

Beispiel 2 – Variante 2:

Der bilanzierende Einzelunternehmer A (Gewinnermittlung gemäß [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#); Bilanzstichtag 31.12.) weist zum 31.12.2021 offene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen iHv 900.000 aus, für die keine Einzelwertberichtigung vorgenommen wurde. A möchte erstmals zum 31.12.2021 für sämtliche Forderungen derselben Kategorie sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich mit dem errechneten Pauschalsatz von 2% eine Pauschalwertberichtigung vornehmen.

Zunächst ermittelt A die auf den Forderungsalbestand entfallende Pauschalwertberichtigung: Zum 31.12.2020 betragen die nicht einzelwertberechtigten Forderungen 1.000.000 (Forderungsalbestand). Die rechnerisch ermittelte Pauschalwertberichtigung zum 31.12.2020 beträgt folglich 20.000 (= 1.000.000*0,02). Da die auf den Altbestand entfallende Pauschalwertberichtigung über fünf Jahre zu verteilen ist, wirken sich davon zum 31.12.2021 lediglich 4.000 als Betriebsausgabe aus.

Die auf Basis des Forderungsstandes zum 31.12.2021 erstmalig ermittelte Pauschalwertberichtigung beträgt 18.000 (900.000*0,02); der Pauschalwertberichtigungsbedarf per 31.12.2021 ist somit verglichen mit der per 31.12.2020 rechnerisch ermittelten Pauschalwertberichtigung geringer. Die Differenz in Höhe von 2.000 ist folglich zum 31.12.2021 in voller Höhe steuerwirksam aufzulösen.

In Summe kann A per 31.12.2021 somit 2.000 (-4.000 bezogen auf den Forderungsalbestand + 2.000 aus der Auflösung) als Betriebsausgabe geltend machen:

		Steuerlich zum 31.12.2021 zu berücksichtigen
Pauschalwertberichtigung rechnerisch 31.12.2020	20.000	-4.000

Pauschalwertberichtigung 31.12.2021	18.000	
Veränderung	-2.000	+2.000

Sofern unternehmensrechtlich eine Pauschalwertberichtigung nicht erstmalig zum 31.12.2021, sondern bereits in einem früheren Wirtschaftsjahr vorgenommen wurde, ist der unternehmensrechtliche Stand der Pauschalwertberichtigung des früheren Wirtschaftsjahres steuerwirksam über fünf Jahre zu verteilen. Unternehmensrechtliche Dotierungen und Auflösungen ab dem Wirtschaftsjahr 2021 sind zur Gänze steuerwirksam.

Im Fall einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe sind noch nicht abgesetzte Fünftelbeträge im Rahmen des Veräußerungs-/Aufgabegewinnes zu berücksichtigen; siehe dazu auch analog die Ausführungen in Rz 3351a.

Zur Zulässigkeit einer pauschalen Rückstellungsbildung gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG siehe Rz 3315.

Die Überschrift 6.7.2.4.2 sowie die Rz 2374 werden wie folgt geändert:

6.7.2.4.2 Einzelwertberichtigungen von ~~zu~~ Forderungen

2374

Wertberichtigungen sind – **unabhängig von der Zulässigkeit einer pauschalen Wertberichtigung (siehe dazu Rz 2373)** – steuerlich ~~nur mehr~~ anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können (zB Nichteinhalten einer Ratenvereinbarung, vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen, Überziehen eines Kreditrahmens ohne entsprechende Vereinbarung, sonstiges vertragswidriges Verhalten, schlechte Vermögens- und Liquiditätslage des Schuldners, Währungsverlust). Es müssen somit am Bilanzstichtag Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen ist, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Das konkrete Forderungsrisiko orientiert sich daher ausschließlich an der individuellen Bonität des Schuldners oder an besonderen Absprachen zwischen Gläubiger und Schuldner in Zusammenhang mit dem Forderungseingang (zB betr. Skonti).

Rz 2375 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

2375

Weder bei einem Tilgungsrückstand noch bei einer Kontoüberziehung muss eine vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen vorliegen, die eine Einzelwertberichtigung rechtfertigen würde. Diese Umstände zeigen für sich alleine noch keine über das allgemeine Ausfallrisiko hinausgehende Gefährdung an, sondern könnten

durchaus auch saisonbedingt sein (VwGH 19.2.1991, [90/14/0242](#)). Eine Einzelwertberichtigung kann daher nur vorgenommen werden, wenn qualifizierte Gefährdungsgründe oder besondere Absprachen hinsichtlich des Forderungseingangs vorliegen.

Zur Zulässigkeit pauschaler Wertberichtigungen von Forderungen gemäß [§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG unter den Voraussetzungen des [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) idF BGBl. I Nr. 22/2015 siehe Rz 2373.

Rz 2422 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

2422

Sind Nachteile in den Geschäftsbeziehungen zum Gläubiger oder eine Schädigung des wirtschaftlichen Rufs des Schuldners zu befürchten, dann kann die Verbindlichkeit trotz Verjährung weiterhin ausgewiesen bleiben. Die bloße Erwartung eines späteren Schuldnachlasses rechtfertigt keine niedrigere Bewertung (VwGH 27.4.1962, [1464/60](#)).

Andererseits sind formal noch bestehende und noch nicht verjährte Verbindlichkeiten nicht mehr zu bilanzieren, wenn sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden müssen (VwGH 27.9.2000~~1~~, [96/14/0141](#)).

Rz 2509 wird geändert (Judikatur):

2509

Einer Betriebsstätte sind alle Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die der Erfüllung ihrer Betriebsstättenfunktion dienen (VwGH 23.4.1985, [84/14/0160](#); **zur funktionalen Zuordnung von Beteiligungen und Wertpapieren aus abkommensrechtlicher Sicht: VwGH 18.10.2017, [Ro 2016/13/0014](#), VwGH 15.10.2020, [Ro 2019/13/0007](#); siehe auch VPR 2010 Rz 189 ff; [KStR 2013 Rz 433](#)). Dies gilt vor allem für Wirtschaftsgüter, welche zur ausschließlichen Verwertung und Nutzung für diese Betriebsstätte bestimmt sind. Ausschlaggebend für die Zuordnung sind die tatsächlichen und objektiven Verhältnisse und die jeweiligen Funktionen der Betriebsstätte.**

Rz 2510 wird geändert (Klarstellung):

2510

Keine Überführung iSd [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) ist anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut nur vorübergehend in einem anderen Betrieb/einer anderen Betriebsstätte verwendet wird. Als vorübergehende Verwendung ist ein Zeitraum von nicht mehr als zwölf Monaten anzusehen (siehe auch Rz 3710). **Bei Baugerät, das bei Bau- und Montagetätigkeiten zum Einsatz**

gelangt, wird regelmäßig auch dann keine Wirtschaftsgutüberführung in die Bau- oder Montagebetriebsstätte vorliegen, wenn der Einsatz länger als zwölf Monate dauert (siehe auch VPR 2010 Rz 225).

Die Bestimmungen des [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) ~~ist~~**sind** auch auf sonstige Leistungen zwischen den in Rz 2506 genannten verbundenen wirtschaftlichen Einheiten anzuwenden (siehe auch schon EAS 1090 vom 19. Juni 1997), **nicht jedoch im außerbetrieblichen Bereich (BFG 18.07.2019, RV/1100628/2016).**

Rz 2518 wird geändert (Klarstellung):

2518

Nach [§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988](#) idF AbgÄG 2015 sind Wirtschaftsgüter ebenfalls mit dem Fremdvergleichswert gemäß [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) anzusetzen, wenn sonstige Umstände eintreten, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter führen. Damit sind sämtliche sonstige - nicht bereits von [§ 6 Z 6 lit. a EStG 1988](#) erfasste - Umstände, welcher Art auch immer, gemeint. Eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen ist für den Eintritt von Umständen iSd lit. b nicht erforderlich (siehe auch Rz 6148a); daher sind davon auch Handlungen anderer Personen oder rechtliche Vorgänge erfasst.

[§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988](#) ist daher insbesondere auf folgende Umstände anwendbar:

- Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer bislang unbeschränkt steuerpflichtigen betrieblich tätigen Körperschaft vom Inland in das Ausland in Bezug auf Wirtschaftsgüter, die keinem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen waren (zB Betriebsstättenvermögen bzw. Immobilienvermögen in Staaten, mit denen im DBA die Anrechnungsmethode verankert ist);
- Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer bislang unbeschränkt steuerpflichtigen Holdinggesellschaft vom Inland in das Ausland in Bezug auf Wirtschaftsgüter, für deren Veräußerung nach einem DBA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat der Holdinggesellschaft das Besteuerungsrecht zukommt (zB für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften);
- Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern, die keinem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen sind, an eine im Ausland ansässige Person;
- Die grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen ausländischen Betriebsstätten bei Einschränkung von österreichischem Besteuerungssubstrat;
- ~~Die Änderung eines DBA zB durch~~

- ~~— die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs, durch welchen ein Zurechnungswechsel von Wirtschaftsgütern vom inländischen Betrieb zur ausländischen Betriebsstätte erfolgt;~~
 - ~~— den Wechsel von der Anrechnungs- zur Befreiungsmethode in Bezug auf ausländisches Immobilienvermögen oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.~~
- **Die Änderung oder der Neuabschluss eines DBA, wenn hierdurch Österreich in seinem Recht auf Besteuerung jener stillen Reserven in Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens eingeschränkt wird, die bis zum Inkrafttreten des Abkommens entstanden sind, zB durch**
 - **die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs, durch welchen ein Zurechnungswechsel von Wirtschaftsgütern vom inländischen Betrieb zur ausländischen Betriebsstätte erfolgt;**
 - **den Wechsel von der Anrechnungs- zur Befreiungsmethode in Bezug auf die Veräußerung von ausländischem Immobilienvermögen oder von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.**

Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts **durch ein neues oder geändertes DBA** liegt ~~daher~~ **allerdings** nicht vor, wenn sich der DBA-Partnerstaat ~~im Rahmen des jeweiligen Abkommens (zB im Protokoll) zu einer Auslegung des Abkommens~~ **der Abkommensauslegung Österreichs folgt, die in** ~~entsprechend~~ der Bemerkung Österreichs in ~~Rz 32.1 zum OECD-Musterkommentar zu Art. 13 OECD-MA verpflichtet~~ **Ausdruck findet**, wonach der Neuabschluss eines Abkommens einen Vertragsstaat nicht in der Ausübung des Rechts auf Besteuerung jener stillen Reserven hindert, die vor Inkrafttreten des Abkommens entstanden sind **(OECD-MK Art. 13 Rz 32.1)**. **Siehe zB im Verhältnis zu Japan EAS 3402 und EAS 3424.**

Rz 2518a wird geändert (Klarstellung iZm „Brexit“):

2518a

Wird die Steuerschuld aufgrund der in [§ 6 Z 6 lit. a oder lit. b EStG 1988](#) normierten Tatbestände festgesetzt, kann der Steuerpflichtige im Rahmen der Steuererklärung beantragen, die Steuerschuld gemäß lit. a oder lit. b in Raten zu entrichten, wenn

- die Überführung von Wirtschaftsgütern bzw. die Verlegung von Betrieben oder Betriebsstätten in einen EU/EWR-Staat, oder
- die Einschränkung des Besteuerungsrechts in Bezug auf Wirtschaftsgüter aufgrund sonstiger Umstände gegenüber einem EU/EWR-Staat

erfolgt.

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

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

**) Redaktionelle Anmerkung: Die im EStR 2000 –Wartungserlass 2019 vorgesehene, infolge eines Redaktionsversehens aber unterbliebene Streichung der Wortfolge "mittlerweile auch mit sämtlichen" sowie des Wortes "solche" aus dem Satz "Das Ratenzahlungskonzept kommt mit sämtlichen EU-Staaten und mittlerweile auch mit sämtlichen EWR-Staaten zur Anwendung, weil eine solche umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe sowohl mit Norwegen als auch seit 2014 mit Liechtenstein und seit 2017 mit Island besteht." wurde im Rahmen einer Korrektur am 5. Juni 2019 nachgeholt.*

Rz 2561 wird geändert (Aktualisierung des Beispiels):

2561

Werden steuerfreie Subventionen zB nach dem [Arbeitsmarktförderungsgesetz](#) gegeben, kürzen die Subventionen nur die Personalaufwendungen, berühren jedoch nicht etwaige Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern.

Beispiel:

Die steuerfreie Zuwendung wird in Form eines Annuitätenzuschusses zur Anschaffung einer neuen Maschine gewährt.

*Anschaffungskosten einer Maschine ~~10.000.000~~ **1.000.000**. Für diese Maschine wird ein Kredit von ~~8.700.000~~ **870.000** mit 10-jähriger Laufzeit aufgenommen. Die Kredittilgung erfolgt mit Annuitäten von ~~1.500.000~~ **150.000**. Die öffentliche Hand gewährt dafür einen Annuitätenzuschuss von jährlich ~~500.000~~ **50.000**.*

Insgesamt fallen ~~15.000.000~~ **1.500.000** Gesamtkreditkosten in 10 Jahren an, davon werden ~~8.700.000~~ **870.000** für die Kapitaltilgung und ~~6.300.000~~ **630.000** für die Zinsen gezahlt; das entspricht einem Verhältnis von 58 : 42. An Annuitätenzuschüssen werden insgesamt ~~5.000.000~~ **500.000** in 10 Jahren gewährt. Dieser Betrag ist im Verhältnis 58 : 42 aufzuteilen.

Es entfallen somit ~~2.900.000~~ **290.000** auf die Kapitaltilgung und ~~2.100.000~~ **210.000** auf die Zinsen. Die Anschaffungskosten der Maschine sind mit ~~7.100.000~~ **710.000** (= ~~10.000.000~~ **1.000.000** minus ~~2.900.000~~ **290.000**) als gekürzte Anschaffungskosten anzusetzen.

Im Jahr der Anschaffung 2001 sind in der Annuität ~~820.000~~ **82.000** Kapitaltilgung und ~~680.000~~ **68.000** Zinsen enthalten dh. ein Verhältnis von 55 : 45. Der Annuitätenzuschuss von ~~500.000~~ **50.000** ist im selben Verhältnis aufzuteilen. ~~275.000~~ **27.500** entfallen auf das Kapital (das ist ein Teil, der gemäß [§ 6 Z 10 EStG 1988](#) bereits in der Kürzung der Anschaffungskosten enthalten ist). ~~225.000~~ **22.500** entfallen auf die Zinsen und kürzen gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) den Zinsaufwand von ~~680.000~~ **68.000** auf den aufwandswirksamen Betrag von ~~455.000~~ **45.500**.

Im nächsten Jahr 2002 enthält die Annuität ~~900.000~~ **90.000** Kapitaltilgung und ~~600.000~~ **60.000** Zinsen, dh. ein Verhältnis 60 : 40. Bei Umlegung dieses Verhältnisses auf den Annuitätenzuschuss von ~~500.000~~ **50.000** entfallen in diesem Betrag ~~300.000~~ **30.000** auf die Kapitaltilgung und ~~200.000~~ **20.000** auf die Zinsen. Der Zinsaufwand von ~~600.000~~ **60.000** ist um den Zinszuschuss von ~~200.000~~ **20.000** auf den aufwandswirksamen Betrag von ~~400.000~~ **40.000** zu kürzen.

In den Folgejahren ist diese Aufteilung entsprechend weiterzuführen.

Rz 2574 wird wie folgt geändert (StRefG 2020):

2574

[§ 6 Z 13 EStG 1988](#) erweitert das Maßgeblichkeitsprinzip. Die den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) entsprechende Aufwertung (Zuschreibung) ist damit auch für die steuerliche Gewinnermittlung für das Steuerrecht maßgeblich. Sie führt im Jahr der Zuschreibung zu einer Erhöhung des steuerlichen Buchwertes und Gewinnes. [§ 6 Z 13 EStG 1988](#) durchbricht den uneingeschränkten Wertzusammenhang iSd [§ 6 Z 1 EStG 1988](#); dies gilt nur für Steuerpflichtige, die unternehmensrechtlich rechnungslegungspflichtig sind.

Für nach dem 30.4.2019 beschlossene oder vertraglich unterfertigte Umgründungen mit steuerlicher Buchwertfortführung ist [§ 6 Z 13 zweiter Satz EStG 1988](#) idF StRefG 2020 zu beachten: Sind die sich aus der Umgründung ergebenden Anschaffungskosten von Anlagegütern niedriger als die ursprünglichen steuerlichen Anschaffungskosten vor der Umgründung, ist im Falle einer späteren Werterholung steuerlich auf die ursprünglichen Anschaffungskosten vor der Umgründung abzustellen und bis zu diesen zuzuschreiben. Siehe dazu näher UmgrStR 2002 Rz 952 und 952a.

Rz 2587o wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

2587o

Zur Bildung von Zuschreibungsrücklagen gemäß [§ 124b Z 270 lit. c EStG 1988](#) von Kreditinstituten im Falle der Auflösung von steuerlich grundsätzlich anerkannten Einzelwertberichtigungen auf steuerlich **gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** nicht anerkannte Pauschalwertberichtigungen siehe KStR 2013 Rz 1347 ff. **Eine nach diesen Grundsätzen gebildete und bis zur Veranlagung 2020 unverändert weitergeführte Zuschreibungsrücklage ist ab der Veranlagung 2021 jährlich um ein Fünftel aufzulösen.**

Rz 2617 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

2617

Zu den Nebenkosten gehören ua. Vertragserrichtungskosten, gerichtliche Eintragungsgebühren, Grunderwerbsteuer (VwGH ~~7.11.1961, 0207/58~~ **22.9.1971, 0406/71; VwGH 24.10.1978, 1006/76**). Sie sind den Anschaffungskosten des Grund und Bodens bzw. Gebäudes zuzuordnen. Schätzungskosten des Gebäudes gehören zu den Anschaffungskosten des Gebäudes (VwGH 12.5.1967, [1302/66](#)).

Rz 2635b wird geändert (Klarstellung):

2635b

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

War die Entnahme steuerlich nicht zu erfassen, ist diese Entnahme nicht als Anschaffung iSd [§ 30 EStG 1988](#) anzusehen (VwGH 28.2.1973, [0900/72](#)); bei Berechnung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ist daher vom Zeitpunkt der tatsächlichen Anschaffung und den tatsächlichen Anschaffungskosten auszugehen (es sei denn, es wird von der pauschalen Einkünftermittlung nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) Gebrauch gemacht).

Rz 3109 wird geändert (KonStG 2020):

3109

Grundsätzlich ist die ~~Die~~ einzig zulässige Form der Abschreibung ~~ist~~ die lineare AfA (gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer). ~~Andere Abschreibungsmethoden, wie etwa die degressive oder die Leistungs-AfA, sind nicht zulässig.~~ **Für bestimmte nach dem 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter besteht allerdings die Möglichkeit einer degressiven AfA ([§ 7 Abs. 1a EStG 1988](#); siehe Rz 3261 ff).**

~~Eine Ausnahme besteht für Wirtschaftsgüter, die in einem vor dem 1. Jänner 1989 abgelaufenen Wirtschaftsjahr in Betrieb genommen und bei denen eine andere AfA-Methode angewendet wurde. Bei diesen ist die bisherige AfA-Methode beizubehalten (§ 114 Abs. 1 EStG 1988).~~

Die Bildung so genannter Festwerte (siehe Rz 2276 ff) ist als besondere Bewertungsmethode anzusehen; eine AfA vom Festwert ist nicht zulässig.

Rz 3115 wird geändert (Klarstellung):

3115

Die Nutzungsdauer ist vom Steuerpflichtigen zu schätzen (VwGH 12.9.1989, [88/14/0162](#), VwGH 27.1.1994, [92/15/0127](#)). Dabei sind alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen, und zwar sowohl jene, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch jene, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)Form im Betrieb des Steuerpflichtigen ergeben (~~VwGH 10.10.1978, 0631/78~~ **VwGH 24.6.2003, 99/14/0015**). Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 25.4.2002, [99/15/0255](#)).

Sofern eine Nutzungsdauer im Gesetz nicht vorgegeben ist, **gilt: können für** ~~Wirtschaftsgüter, die nicht in der Österreichischen Baugeräteliste 2015 (ÖBGL 2015) enthalten sind, die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel bei Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern herangezogen werden.~~

- 1. Für Baugeräte, die in der Österreichischen Baugeräteliste enthalten sind, können die anzuwendenden Nutzungsdauern nach Maßgabe der Rz 3115a ermittelt werden.**
- 2. Für Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Unternehmenszweck eines Energieversorgungsunternehmens dienen, bestimmt sich die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ ([§ 7 EStG 1988](#)) nach Rz 3115b und der Tabelle laut Anhang I.**

- 3. Für Wirtschaftsgüter, die von Punkt 1 und 2 nicht erfasst sind, können die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel bei Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern herangezogen werden. Die im deutschen BMF-Schreiben vom 26.2.2021 vorgesehene Herabsetzung der Nutzungsdauern von Computerhardware und Software auf ein Jahr ist nicht anzuwenden.**

Rz 3115a wird geändert (Aktualisierung):

3115a

Die Österreichische Baugeräteliste 2015 (ÖBGL 2015) **und die Österreichische Baugeräteliste 2020 (ÖBGL 2020)** weisen für die darin enthaltenen Baugeräte jeweils Nutzungsdauern aus. Für Baugeräte, bei denen die steuerliche AfA nach der "betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer" ([§ 7 EStG 1988](#)) zu bemessen ist, stellen diese Werte eine taugliche Grundlage dar, um daraus die jeweils steuerlich maßgebende Abschreibungsdauer wie folgt abzuleiten:

1. Als "betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer" im Sinne des [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) kann der AfA der Jahreswert zu Grund gelegt werden, der sich aus einer Erhöhung der in der ÖBGL 2015 ausgewiesene Nutzungsdauer um 50% ergibt (Erhöhung der Nutzungsdauer um den Faktor 1,5). Dabei ist gegebenenfalls auf ganze Jahre aufzurunden.
2. Für Wirtschaftsgüter, die der Gruppe P.0 bis P.6 angehören (Kraftfahrzeuge und Anhänger), kann die in der ÖBGL 2015 **und ÖBGL 2020** ausgewiesene Nutzungsdauer unverändert der steuerlichen AfA zugrunde gelegt werden. Davon ausgenommen sind Pkws und Kombis, für die gemäß [§ 8 Abs. 6 EStG 1988](#) eine Mindestnutzungsdauer von acht Jahren vorgesehen ist.

Diese Regelung gilt für Anschaffungen von Baugeräten in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2017 beginnen. Umstände, die den Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer rechtfertigen, sind vom Unternehmen nachzuweisen, wobei insbesondere Erfahrungswerten aus der Vergangenheit eine besondere Bedeutung beizumessen ist.

Rz 3115b wird eingefügt (Klarstellung):

3115b

Bei Wirtschaftsgütern, die unmittelbar dem Unternehmenszweck eines Energieversorgungsunternehmens dienen, bestimmt sich die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ ([§ 7 EStG 1988](#)) nach der Tabelle laut Anhang I.

Diese Regelung gilt für die Inbetriebnahme von Wirtschaftsgütern in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2020 beginnen. Bei Wirtschaftsgütern, die nicht in der „AfA-Tabelle 1988

für den Bereich der Elektrizitätswirtschaft“ enthalten sind und bei denen noch keine Beurteilung der Nutzungsdauer in einem Ermittlungs- und Veranlagungsverfahren, im Zuge einer Außenprüfung oder in einem Rechtsmittelverfahren erfolgte, ist ab dem nach dem 31.12.2020 beginnenden Wirtschaftsjahr eine Anpassung der Nutzungsdauern auf die Werte laut Tabelle im Anhang I vorzunehmen.

Soweit eine Nutzungsdauer mit einer Bandbreite in der Tabelle laut Anhang I (zB für Pumpstationen maschineller Teil eine Nutzungsdauer von 15-20 Jahren) ausgewiesen wird, ist die zur Anwendung kommende Nutzungsdauer vom jeweiligen Unternehmen nachzuweisen, wobei insbesondere Erfahrungswerten aus der Vergangenheit eine besondere Bedeutung beizumessen ist.

Rz 3124 wird geändert (Klarstellung und Judikatur):

3124

Investitionen des Mieters sind auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben. Ist der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, ist für die Abschreibung die Nutzungsdauer der Investition maßgebend. Die Nutzungsdauer bei Aufwendungen, deren Ergebnis der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandsverhältnisses zu überlassen hat, ist durch die voraussichtliche Dauer des Bestandsverhältnisses begrenzt. Somit ist die - voraussichtliche - Vertragsdauer maßgeblich, wenn sie kürzer als die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist. Es kommt darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann. **Der Plan des Mieters, das Mietverhältnis künftig vorzeitig zu beenden, führt nicht zu einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung der Mieterinvestition, sofern diese bis zur tatsächlichen Beendigung des Mietverhältnisses uneingeschränkt nutzbar ist (VwGH 24.10.2019, [Ro 2018/15/0013](#)).** Auf die voraussichtliche Vertragsdauer ist auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen (VwGH 25.04.2002, [99/15/0255](#)). Wird die Nutzungsdauer der betrieblichen Gebäudeinvestition nicht nachgewiesen, kann diese auch in Anlehnung an [§ 8 EStG 1988](#) geschätzt werden (vgl. VwGH 23.03.2010, [2005/13/0027](#); VwGH 12.01.1993, [88/14/0077](#)).

Rz 3139 wird geändert (Verweisanpassung aufgrund von KonStG 2020):

3139

Für bis zum 31.12.2015 endende Wirtschaftsjahre gelten bei Gebäuden die im [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) idF vor StRefG 2015/2016 gesetzlich bestimmten AfA-Sätze.

Für im Jahr 2016 beginnende Wirtschaftsjahre gilt für betrieblich genutzte Betriebsgebäude gemäß [§ 7 EStG 1988](#) iVm [§ 8 EStG 1988](#) ein einheitlicher Abschreibungssatz in Höhe von 2,5%. Werden Gebäude für Wohnzwecke überlassen, gilt ein AfA-Satz von 1,5% (**zur beschleunigten AfA für Gebäude, die nach dem 30. Juni 2020 angeschafft oder hergestellt worden sind, siehe Rz 3139b ff und Rz 6443a ff**).

Diese Sätze gelten auch für Gebäude, die in gebrauchtem Zustand erworben wurden. Die AfA-Sätze können ohne Nachweis in Anspruch genommen werden. Sollen höhere AfA-Sätze angewendet werden, so ist die Nutzungsdauer nachzuweisen. Dies hat in aller Regel – insbesondere auch bei gebrauchten Gebäuden - durch ein Gutachten zu geschehen. Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, ist es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH 11.5.2005, [2001/13/0162](#)).

Wurde bereits in der Vergangenheit die Nutzungsdauer im Einzelfall nachgewiesen, kommt es aufgrund der Änderungen durch das StRefG 2015/2016 zu keiner Änderung des Abschreibungssatzes. Der Umstand, dass sich in der Vergangenheit die Nutzungsdauer aufgrund nachträglicher Herstellungsaufwendungen verlängert hat, gilt nicht automatisch als Nachweis dieser neuen Nutzungsdauer.

Wurde in der Vergangenheit die Nutzungsdauer nicht nachgewiesen, kann für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2015 beginnt, eine kürzere Restnutzungsdauer nachgewiesen werden als jene, die sich bei Anwendung des Abschreibungssatzes von 2,5% bzw. 1,5% ergibt. Dabei sind die noch nicht abgeschriebenene Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf diese nachgewiesene kürzere Restnutzungsdauer zu verteilen ([§ 124b Z 283 EStG 1988](#) idF EU-AbgÄG 2016).

Zu Gebäuden in Leichtbauweise siehe Rz 3139a; zu Gebäuden, die vor 1915 erbaut wurden, siehe Rz 6444. Eine Änderung des Abschreibungssatzes durch das StRefG 2015/2016 hat bei diesen Gebäuden daher nicht zu erfolgen.

Nach Rz 3139a werden folgende Rz 3139b bis 3139d eingefügt (KonStG 2020):

3139b

Für Gebäude, die nach dem 30. Juni 2020 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann unabhängig vom unternehmensrechtlichen Abschreibungssatz eine beschleunigte AfA geltend gemacht werden ([§ 8 Abs. 1a EStG 1988](#) idF KonStG 2020). Dies gilt auch für eingelegte Gebäude, wenn diese nach dem 30. Juni 2020 im Privatvermögen angeschafft

oder hergestellt wurden und zu einem späteren Zeitpunkt ins Betriebsvermögen eingelegt werden. Für die Beurteilung des Herstellungszeitpunktes ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich, sodass für die Inanspruchnahme der beschleunigten AfA das Gebäude nach dem 30. Juni 2020 fertiggestellt worden sein muss.

Im Jahr, in dem die AfA erstmalig zu berücksichtigen ist, beträgt die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens das Dreifache des jeweiligen Prozentsatzes des [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) (7,5% bzw. 4,5%), im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache (5% bzw. 3%). Die Grenzen des zulässigen AfA-Satzes von 7,5% bzw. 4,5% können unterschritten werden, sodass ab dem Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der AfA auch die einfache AfA zulässig ist.

Die Regelung ermöglicht dem Steuerpflichtigen, den für ihn passenden beschleunigten Abschreibungssatz für das Jahr der erstmaligen Geltendmachung der beschleunigten AfA zu wählen. Auch im darauffolgenden Jahr kann der AfA-Satz grundsätzlich frei gewählt werden, dieser darf jedoch nicht höher sein als der AfA-Satz im Jahr der erstmaligen Geltendmachung der AfA und nicht niedriger als der einfache AfA-Satz.

Beispiel:

Anschaffung eines Bürogebäudes im Jahr 2021, Anschaffungskosten 500.000 Euro, AfA-Satz gemäß [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#): 2,5%. Die beschleunigte AfA soll voll ausgenützt werden.

<i>Beschleunigte AfA 2021: 500.000 x 7,5%</i>	<i>= 37.500</i>
<i>Beschleunigte AfA 2022: 500.000 x 5%</i>	<i>= 25.000</i>
<i>AfA ab 2023: 500.000 x 2,5%</i>	<i>= 12.500</i>

3139c

Die beschleunigte AfA kommt bei einem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer (siehe dazu Rz 3139) nicht zur Anwendung.

Ebenso ausgeschlossen ist die beschleunigte AfA für Gebäude, die nicht in Massivbauweise errichtet wurden und für die von vornherein ohne Nachweis eine kürzere Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde (siehe Rz 3139a), sowie für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Interesse der Denkmalpflege, die gemäß [§ 8 Abs. 2 EStG 1988](#) auf zehn Jahre gleichmäßig verteilt abgeschrieben werden. Die beschleunigte AfA ist auch nicht auf Gebäude, die vor 1915 erbaut wurden, anzuwenden, sofern von einem einfachen AfA-Satz iHv 2% ausgegangen wird (siehe Rz 6444).

3139d

Die Halbjahresabschreibungsregelung gemäß [§ 7 Abs. 2 EStG 1988](#) ist für Gebäude, die nach dem 30. Juni 2020 hergestellt oder angeschafft wurden und bei denen [§ 8 Abs. 1a EStG 1988](#) angewendet wird, nicht anzuwenden, sodass auch bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage im zweiten Halbjahr der volle Jahres-AfA-Betrag aufwandswirksam ist.

Die Nichtanwendung der Halbjahresabschreibungsregelung gilt nur für den Zeitraum der Inanspruchnahme der beschleunigten Abschreibung. Scheidet ein Gebäude außerhalb des beschleunigten Abschreibungszeitraums in der ersten Jahreshälfte aus dem Betriebsvermögen aus, kann daher nur die Halbjahres-AfA geltend gemacht werden.

Rz 3141 wird geändert (Klarstellung):

3141

Rechtslage für vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre ~~ab Veranlagung 2015~~

[...]

Rechtslage ~~ab Veranlagung 2016~~ für ab 2016 beginnende Wirtschaftsjahre

[...]

Rz 3145 wird geändert (KonStG 2020):

3145

Rechtslage bis Veranlagung 2019:

[§ 7 Abs. 2 EStG 1988](#) gilt auch für die besonderen Formen der AfA. Wird ein Gebäude nicht mehr als sechs Monate im Wirtschaftsjahr genutzt, so ist nur die Hälfte des auf ein Jahr entfallenden AfA-Betrages abzusetzen. Unter betrieblich genutzten Gebäuden versteht man in diesem Zusammenhang Gebäude, die betrieblichen Zwecken dienen. Für Gebäude, die in so genannten Einsaisonbetrieben eingesetzt sind, steht daher eine volle Jahres-AfA zu.

Rechtslage ab Veranlagung 2020:

Siehe Rz 3139d.

Die Überschrift zu Abschnitt 7.3.3 wird geändert und lautet (Klarstellung):

7.3.3 AfA-Satz von 3% - Rechtslage für vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre

Rz 3152 wird geändert (Klarstellung):

3152

Rechtslage für vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre ~~bis zur Veranlagung 2015~~

[...]

Rechtslage ~~ab Veranlagung 2016~~ für ab 2016 beginnende Wirtschaftsjahre

[...]

Rz 3155 wird geändert (Klarstellung):

3155

Rechtslage ab 2001 bis 2015 (*vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre*)

[...]

Rechtslage ~~ab 2016~~ für ab 2016 beginnende Wirtschaftsjahre

[...]

Rz 3156 wird geändert (Klarstellung):

3156

Rechtslage ab 2001 bis 2015 (*vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre*)

[...]

Rz 3157 wird geändert (Klarstellung):

3157

Rechtslage ab 2001 bis 2015 (*vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre*)

[...]

Rz 3158 wird geändert (Klarstellung):

3158

Rechtslage ab 2001 bis 2015 (*vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre*)

[...]

Rz 3159 wird geändert (Klarstellung):

3159

Befindet sich ein Gebäude zum einen Teil im Betriebsvermögen und zum anderen Teil im Privatvermögen des Steuerpflichtigen, so ist eine "isolierende" Betrachtung vorzunehmen. Auf den zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteil kann der dem Verwendungszweck entsprechende AfA-Satz im Sinne des [§ 8 Abs. 1 EStG 1988](#) angewendet werden. Für den Gebäudeteil des Privatvermögens kann bei Erzielen von außerbetrieblichen Einkünften ein AfA-Satz von 1,5% angesetzt werden (VwGH 27.1.1994, [92/15/0141](#)). Es ist kein AfA-Mischsatz zu ermitteln.

Beispiel:

Rechtslage ab Veranlagung 2001 bis Veranlagung 2015 (vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre)

Ein Gebäude befindet sich zu 45% im Betriebsvermögen und dient in diesem Ausmaß unmittelbar der Betriebsausübung. Zu 55% ist das Gebäude im Bereich des Privatvermögens vermietet. Für den im Betriebsvermögen befindlichen Gebäudeteil beträgt die AfA 3%, für den im Privatvermögen befindlichen Gebäudeanteil 1,5%. Es darf kein AfA-Mischsatz ermittelt werden.

Rechtslage ~~ab Veranlagung 2016~~ für ab 2016 beginnende Wirtschaftsjahre

Ein Gebäude befindet sich zu 45% im Betriebsvermögen und dient in diesem Ausmaß unmittelbar der Betriebsausübung. Zu 55% ist das Gebäude im Bereich des Privatvermögens vermietet. Für den für betriebliche Zwecke genutzten Gebäudeteil beträgt die AfA 2,5%, für den im Privatvermögen befindlichen Gebäudeanteil 1,5%. Es darf kein AfA-Mischsatz ermittelt werden.

Rz 3163 wird geändert (Klarstellung, KonStG 2020):

3163

[...]

Beispiel 1a:

Rechtslage ~~ab Veranlagung 2016~~ für ab 2016 beginnende Wirtschaftsjahre

[...]

Bei der Berechnung der Restnutzungsdauer ist zu beachten, dass diese infolge der beschleunigten AfA verkürzt wird.

Beispiel 1b:

Rechtslage ab Veranlagung 2020

Ein Betriebsgebäude wird im Jänner 2021 mit Herstellungskosten von 500.000 Euro fertiggestellt und sofort in Betrieb genommen. Nachträglich fallen im Jänner 2031 aktivierungspflichtige Aufwendungen in Höhe von 100.000 Euro an. Der einfache AfA-Satz beträgt 2,5%, wobei die beschleunigte AfA in Anspruch genommen wird. 2021

beträgt der AfA-Satz 7,5%, 2022 5% und ab dem Jahr 2023 2,5%. Die Nutzungsdauer beträgt aufgrund der beschleunigten AfA 37 Jahre (bei 2,5% linearer Abschreibung beträgt die Nutzungsdauer 40 Jahre; indem 5% und 2,5% vorgezogen werden, wird die Nutzungsdauer um drei Jahre verkürzt).

Der Buchwert zum 31.12.2030 bei beschleunigter Abschreibung beträgt 337.500 Euro. Bei Hinzurechnung der 100.000 Euro an nachträglichen Herstellungsaufwendungen ergibt sich ein Restbuchwert von 437.500 Euro. Die Restnutzungsdauer beträgt 27 Jahre. Im Jahr 2031 kann die AfA mit 2,5% von 500.000 Euro, was einem AfA-Betrag von 12.500 Euro entspricht, und mit 3,7% von 100.000 (ermittelter AfA-Mischsatz: 100.000 Euro / 27 Jahre Restnutzungsdauer), was einem AfA-Betrag von 3.700 Euro entspricht, oder mit einem einheitlichen Satz von 3,7% von 437.500 Euro, was einem AfA-Betrag von insgesamt rund 16.200 Euro entspricht, angesetzt werden.

Beispiel 1c:

Rechtslage ab Veranlagung 2020

Ein Betriebsgebäude wird im Jänner 2021 mit Herstellungskosten von 500.000 Euro fertiggestellt und sofort in Betrieb genommen. Nachträglich fallen im Jänner 2022 aktivierungspflichtige Aufwendungen in Höhe von 100.000 Euro an. Der einfache AfA-Satz beträgt 2,5%, wobei die beschleunigte AfA in Anspruch genommen wird. 2021 beträgt der AfA-Satz 7,5%, 2022 5% und ab dem Jahr 2023 2,5%. Die Nutzungsdauer beträgt aufgrund der beschleunigten AfA 37 Jahre.

Die nachträglichen aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten iHv 100.000 sind im ersten Jahr (= Jahr nach der erstmaligen Berücksichtigung der AfA) mit 5,4% (2,7% x 2), ab dem Jahr darauf mit 2,7% (100.000 / 37 Jahre Restnutzungsdauer) abzuschreiben.

Rz 3164 wird geändert (Klarstellung, KonStG 2020):

3164

[...]

Rechtslage ab Veranlagung 2016 für ab 2016 beginnende Wirtschaftsjahre

[...]

Rechtslage ab Veranlagung 2020

Beispiel 5:

Ein Betriebsgebäude wird im Jänner 2021 mit Herstellungskosten von 500.000 Euro fertiggestellt und sofort in Betrieb genommen. Nachträglich fallen im Jänner 2036 aktivierungspflichtige Aufwendungen in Höhe von 350.000 Euro (gänzliche Aufstockung des Gebäudes) an. Der einfache AfA-Satz beträgt 2,5%, wobei die beschleunigte AfA in Anspruch genommen wird. 2021 beträgt der AfA-Satz 7,5%, 2022 5% und ab dem Jahr 2023 2,5%. Die Nutzungsdauer beträgt aufgrund der beschleunigten AfA 37 Jahre.

Unter Berücksichtigung der beschleunigten AfA beträgt der Buchwert zum 31.12.2035 275.000 Euro. Die Restnutzungsdauer zum 1.1.2036 beträgt 22 Jahre.

Da der Investitionsaufwand den Restbuchwert des Betriebsgebäudes und dessen Nutzungsdauer die Restnutzungsdauer des Betriebsgebäudes übersteigt, gilt:

- **Der Investitionsaufwand im Jänner 2036 in Höhe von 350.000 Euro kann beschleunigt abgeschrieben werden (2036: 7,5%, 2037: 5% und ab dem Jahr 2038: 2,5%).**
- **Durch Anwendung der beschleunigten AfA ergibt sich eine Nutzungsdauer von 37 Jahren. Die Restnutzungsdauer des Altbestandes verlängert sich somit auf 37 Jahre (statt bisher 22 Jahre).**

Rz 3208 wird geändert (Einfügen eines Verweises):

3208

Die Regelungen des [§ 8 Abs. 6 EStG 1988](#), mit denen für Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen die Mindestnutzungsdauer gesetzlich festgelegt wird, gelten ab der Veranlagung 1996 sowohl für die Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 und 3 EStG 1988](#) sowie [§ 5 EStG 1988](#) als auch über den Verweis des [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) auf den (gesamten) [§ 8 EStG 1988](#) für die außerbetrieblichen Einkunftsarten (zB wenn ein nichtselbständig Erwerbstätiger ein Fahrzeug beruflich nutzt und die anteiligen Fahrzeugkosten - also auch die AfA - absetzt). Der Anwendungsbereich ist aber auf die Fälle des Ansatzes von AfA oder der Kalkulation von AfA in einer Leasingrate beschränkt. Werden Fahrzeugkosten im Wege des amtlichen Kilometergeldes geltend gemacht, so bleibt dessen Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten von diesen Bestimmungen unberührt.

Zur Möglichkeit der Anwendung einer degressiven AfA für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer siehe Rz 3261 ff.

Rz 3212 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3212

Bei Fahrzeugen, die nicht von den Regelungen des [§ 8 Abs. 6 Z 1 und 2 EStG 1988](#) betroffen sind (zB Lastkraftwagen bzw. Kleinbusse iSd [Verordnung](#) BGBl. Nr. 273/1996 **und der [Verordnung](#) BGBl. II Nr. 193/2002**), kann die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach den allgemeinen Grundsätzen des [§ 7 EStG 1988](#) (siehe Rz 3113 ff) ermittelt werden. Bei Lastkraftwagen beträgt die Nutzungsdauer erfahrungsgemäß zwischen 5 und 8 Jahren.

Nach Abschnitt 7.9.3 wird folgender Abschnitt 7.10 mit den Abschnitten 7.10.1 bis 7.10.3 und den Rz 3261 bis 3263 eingefügt (KonStG 2020, COVID-19-StMG):

7.10 Degressive AfA

7.10.1 Allgemeines

3261

Für nach dem 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter besteht alternativ zur linearen AfA die Möglichkeit einer degressiven AfA ([§ 7 Abs. 1a EStG 1988](#)).

Für die Beurteilung des Herstellungszeitpunktes ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich, sodass für die Inanspruchnahme der degressiven AfA das Wirtschaftsgut nach dem 30. Juni 2020 fertiggestellt worden sein muss.

Die degressive AfA erfolgt nach einem unveränderlichen Prozentsatz von höchstens 30%, wobei dieser Prozentsatz auf den jeweiligen Buchwert (Restbuchwert) anzuwenden ist. Für bis zum 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter ergeben sich in Bezug auf die AfA keine Änderungen. Zur Durchbrechung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit bei erstmaliger Inanspruchnahme der degressiven AfA siehe Rz 2128.

Damit vor dem Hintergrund der COVID-19-Krise dem mit dem KonStG 2020 primär verfolgten Zweck der Investitionsförderung und Konjunkturbelebung bestmöglich entsprochen wird, besteht für Anschaffungen und Herstellungen bis zum 31.12.2021 die Berechtigung, die degressive Abschreibung gemäß [§ 7 Abs. 1a EStG 1988](#) unabhängig vom Unternehmensrecht vorzunehmen (keinerlei Maßgeblichkeit, [§ 124b Z 356 letzter Satz EStG 1988](#)).

Auch bei Vornahme einer degressiven AfA bleibt die Halbjahresabschreibungsregelung gemäß [§ 7 Abs. 2 EStG 1988](#) aufrecht.

Beispiel:

Anschaffung eines Wirtschaftsgutes im zweiten Halbjahr 2020 um 100.000

Degressive AfA 2020: $(100.000 \times 30\%)/2 = 15.000$

Restbuchwert Ende 2020: 85.000

Degressive AfA 2021: $85.000 \times 30\% = 25.500$

Restbuchwert Ende 2021: 59.500

Degressive AfA 2022: $59.500 \times 30\% = 17.850$

Restbuchwert Ende 2022: 41.650

Degressive AfA 2023: $41.650 \times 30\% = 12.495$

Restbuchwert Ende 2023: 29.155

usw.

7.10.2 Wirtschaftsgüter, die von der degressiven AfA ausgenommen sind

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 (zur beschleunigten AfA von Gebäuden siehe Rz 3139b ff und Rz 6443a ff)
 - b) Firmenwerte
 - c) Wirtschaftsgüter, die einer Absetzung für Substanzverringerung unterliegen (zB Bodenschätze),
 - d) Pkw und Kombis (siehe Rz 3212; zur Abgrenzung siehe insbesondere die Verordnung [BGBl. Nr. 273/1996](#) sowie [BGBl. II Nr. 193/2002](#)) mit Ausnahme von
 - Fahrschulfahrzeugen und Kraftfahrzeugen, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen ([§ 8 Abs. 6 EStG 1988](#)) und
 - Kraftfahrzeugen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer.
 Lastkraftwagen, Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse können degressiv abgeschrieben werden.
2. Unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind. Selbst bei einer Zuordnung zu diesen Bereichen sind jene unkörperlichen Wirtschaftsgüter von der degressiven AfA ausgeschlossen, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden;
3. Gebrauchte Wirtschaftsgüter;
4. Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen. Darunter fallen Energieerzeugungsanlagen, sofern sie mit fossiler Energie betrieben werden, Tank- und Zapfanlagen für Treib- und Schmierstoffe sowie Brennstofftanks, wenn diese der energetischen Nutzung fossiler Kraft- und Brennstoffe dienen und Luftfahrzeuge (taxative Aufzählung in [§ 7 Abs. 1a Z 1 lit. d EStG 1988](#)).

7.10.3 Wahlrecht

3263

Der Steuerpflichtige kann im Wirtschaftsjahr, in dem die AfA erstmalig zu berücksichtigen ist, wählen, ob die lineare oder die degressive AfA zur Anwendung kommen soll. Für Anschaffungen und Herstellungen bis zum 31.12.2021 besteht im Rahmen der § 5-Gewinnermittlung vor dem Hintergrund der COVID-19-Krise dabei keine Maßgeblichkeit, um in Krisenzeiten dem Zweck der Investitionsförderung und Konjunkturbelebung bestmöglich zu entsprechen (siehe Rz 3261).

Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die degressive AfA, kann er den AfA-Satz innerhalb des Höchstausmaßes von 30% frei wählen; dieser Satz ist sodann unverändert fortzuführen. Anzuwenden ist der AfA-Satz auf den jeweiligen Buchwert (Restbuchwert).

Die Inanspruchnahme der degressiven AfA steht unabhängig von der Gewinnermittlungsart zu. Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bezieht sich die Verpflichtung zum Ausweis des jährlichen AfA-Betrages in der Anlagekartei ([§ 7 Abs. 3 EStG 1988](#)) auch auf die degressive AfA. Die Möglichkeit der degressiven AfA steht auch im außerbetrieblichen Bereich zu.

Wurde vom Steuerpflichtigen mit der Abschreibung nach der degressiven Abschreibungsmethode begonnen, ist er in den Folgejahren daran gebunden. Dennoch ist ein Wechsel zur linearen Abschreibungsmethode mit Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig; nicht zulässig ist hingegen der umgekehrte Wechsel von der linearen zur degressiven Abschreibung. Entscheidet sich der Steuerpflichtige daher bei erstmaliger Berücksichtigung für die lineare Abschreibung, ist die Möglichkeit der degressiven Abschreibung für dieses Wirtschaftsgut in der Folge ausgeschlossen.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige für einen Wechsel von der degressiven zur linearen Abschreibung, wird im Jahr des Wechsels der Restbuchwert durch die Zahl der auf Basis der tatsächlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes noch verbleibenden Restnutzungsdauer dividiert, sodass sich ab dem Wirtschaftsjahr des Wechsels gleichbleibende, lineare Abschreibungsbeträge ergeben.

Beispiel:

Anschaffungskosten: 100.000 Euro, Anschaffung und Inbetriebnahme im Jänner 2021, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 8 Jahre; das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Degressive Abschreibung bis 2025; 2026 erfolgt der Wechsel zur linearen Abschreibung.

Degressive AfA 2021: $100.000 \times 30\% = 30.000$

Restbuchwert Ende 2021: 70.000

Degressive AfA 2022: $70.000 \times 30\% = 21.000$

Restbuchwert Ende 2022: 49.000

Degressive AfA 2023: $49.000 \times 30\% = 14.700$

Restbuchwert Ende 2023: 34.300

Degressive AfA 2024: $34.300 \times 30\% = 10.290$

Restbuchwert Ende 2024: 24.010

Degressive AfA 2025: $24.010 \times 30\% = 7.203$

Restbuchwert Ende 2025: 16.807

Wechsel zur linearen AfA 2026:

Lineare AfA ab 2026: 5.602 (Restbuchwert Ende 2025 iHv 16.807 / Restnutzungsdauer 3 Jahre)

Rz 3302 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

3302

Gemäß [§ 9 EStG 1988](#) können mit steuerlicher Wirkung nur

- Verbindlichkeitsrückstellungen ([§ 9 Abs. 1 Z 1 bis Z 3 EStG 1988](#)) und
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ([§ 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#))

gebildet werden. Die Bildung von Pauschalrückstellungen ist dabei gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF vor COVID-19-StMG steuerlich unzulässig (zur Einschränkung auf Einzelrückstellungen siehe Rz 3315). **Mit dem COVID-19-StMG wurde das generelle Verbot zur Bildung von Pauschalrückstellungen ab 2021 aufgehoben. Gemäß [§ 9 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG dürfen Rückstellungen im Sinne des [§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) (Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten) unter den Voraussetzungen des [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2015 pauschal gebildet werden (siehe dazu näher Rz 3315).**

Rz 3308 wird geändert (Klarstellung zur Vermeidung von Widersprüchen mit Rz 652e):

3308

Eine Rückstellung ist nur im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens des Schuldgrundes zu bilden (siehe Rz 3313 ff). Eine unterlassene Rückstellung darf in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden (VwGH 25.2.1998, [97/14/0015](#); VwGH 1.7.2003, [98/13/0214](#); "Nachholverbot"). Vielmehr ist der Fehler an der Wurzel und somit im Jahr der wirtschaftlichen Entstehung des Schuldgrundes zu berichtigen (zur Passivierungspflicht im Rahmen der Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) siehe Rz 3305). Betrifft der Fehler einen bereits verjährten Veranlagungszeitraum und kann aus diesem Grund die ~~Fehlerberichtigung~~ **Berichtigung eines periodenübergreifenden Fehlers** keine steuerliche Wirkung mehr entfalten, sind die Grundsätze der Bilanzberichtigung gemäß [§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) zu beachten (siehe Rz 650 ff sowie Rz 3312). ~~Dies gilt auch für Rückstellungen, die zu Unrecht oder unrichtig gebildet worden sind.~~ Wurden Rückstellungen dem Grunde nach richtig, aber trotz sorgfältiger Einschätzung des Erfüllungsbetrages oder des Erfüllungszeitpunktes der Höhe nach unrichtig gebildet, ist keine Berichtigung erforderlich (siehe Rz 3309g und Rz 3309h).

Rz 3313 wird geändert (Klarstellung):

3313

Bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten muss eine Verpflichtung gegenüber Dritten gegeben sein. Verbindlichkeitsrückstellungen sind daher Rückstellungen, die gebildet werden auf Grund

- privatrechtlicher Verpflichtungen auf vertraglicher oder deliktischer Grundlage (zB Rechts- und Beratungskosten, Pfandverbindlichkeiten, drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften, vertraglich vereinbarte Miet- oder Pachterneuerungskosten, Gewährleistungsansprüche),
- öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen (Gesetz, Verordnung, Bescheid - zB Rückstellung für Umzugsräumungskosten, Baustellenräumungskosten - VwGH 25.2.1954, [2959/51](#), sonstige Entfernungs- und Entsorgungspflichten **oder Berücksichtigung der Differenzbeträge iRd Feststellung der Kostenbasis für die nächsten Entgeltperioden nach § 50 EIWOG 2010**) sowie
- wirtschaftlicher Verpflichtungen (zB Rückstellungen für nicht einklagbare Kulanzfälle, für freiwillig gewährte zusätzliche Arbeitsentgelte).

Gemeinsames Merkmal aller Verpflichtungsarten ist, dass gegenüber Dritten eine Leistungsverpflichtung besteht, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einem Vermögensabfluss in der Zukunft führt. Die wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung muss im Abschlussjahr gelegen sein (vgl. VwGH 30.10.2003, [99/15/0261](#)). Eine Verbindlichkeitsrückstellung darf nicht gebildet werden, wenn sich die ungewisse Verpflichtung auf aktivierungspflichtige Aufwendungen bezieht; künftige Abschreibungen dürfen nicht im Wege einer Rückstellung vorweggenommen werden (VwGH 21.10.1986, [86/14/0021](#); VwGH 26.5.2004, [99/14/0261](#)).

Im Bereich von Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgeldern ist eine steuerwirksame Rückstellungsbildung ausschließlich nach Maßgabe des [§ 14 EStG 1988](#) zulässig (siehe dazu Rz 3330 ff).

Rz 3315 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

3315

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2021 beginnen, gilt:

Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist **gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit

ernsthaft zu rechnen ist (~~§ 9 Abs. 3 EStG 1988~~). Unzulässig ist hingegen die Bildung von Pauschalrückstellungen (siehe dazu näher Rz 3319). Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dürfen daher nur gebildet werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

~~Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dürfen daher nur gebildet werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:~~

- Es müssen konkrete Umstände nachgewiesen werden können (dh. Nachweis darüber, dass ein "Schaden" bis zum Bilanzstichtag tatsächlich entstanden ist; keine bloße Vermutung),
- nach denen im jeweiligen Einzelfall,
- mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Die pauschale Berechnung gruppenweiser zusammengefasster Einzelrückstellungen nach einem einheitlichen Satz ist in solchen Fällen zulässig (pauschal berechnete steuerlich zulässige Einzelrückstellung, siehe Rz 3319 Beispiel 2).

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, gilt:

Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG unter den Voraussetzungen des [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) idF BGBl. I Nr. 22/2015 auch pauschal möglich. Die Zulässigkeit der Bildung pauschaler Rückstellungen ist an deren unternehmensrechtliche Zulässigkeit geknüpft: Gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) muss die Bestimmung eines Wertes, die nur auf Basis von Schätzungen möglich ist, auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen. Liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleichgelagerten Sachverhalten vor, sind diese zu berücksichtigen. Der pauschale Prozentsatz ist kaufmännisch auf zwei Nachkommastellen zu runden. Verpflichtungen, für die bereits im Wege einer Einzelrückstellung vorgesorgt wurde, sind keiner pauschalen Rückstellungsbildung zugänglich.

Im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) besteht im Falle der unternehmensrechtlichen Bildung pauschaler Rückstellungen aufgrund der Maßgeblichkeit eine Pflicht, die pauschale Rückstellungsbildung auch für steuerliche Zwecke vorzunehmen; im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) besteht hingegen ein Wahlrecht zur Bildung pauschaler Rückstellungen nach (abstrakter) Maßgabe der unternehmensrechtlichen Voraussetzungen des [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#).

Stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein, kann die Bildung pauschaler Rückstellungen erstmals zum Bilanzstichtag 31.12.2021 erfolgen. Dabei ist zu beachten,

dass auch „Altrückstellungen“ einer pauschalen Rückstellungsbildung zugänglich sind, dh. solche Rückstellungen, bei denen der Anlass für deren erstmalige Bildung in früheren Wirtschaftsjahren liegt ([§ 124b Z 372 lit. b EStG 1988](#)). Die steuerwirksame Nachholung dieser Rückstellungsbeträge hat über fünf Jahre verteilt zu erfolgen ([§ 124b Z 372 lit. c EStG 1988](#)). Zur rechnerischen Ermittlung des „Rückstellungsaltsbestandes“ siehe sinngemäß die Ausführungen in Rz 2373.

Rz 3319 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

3319

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2021 beginnen, gilt:

Steuerlich unzulässige Pauschalrückstellungen sind Rückstellungen, bei denen die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch Dritte gegeben ist, ohne dass bereits konkrete Umstände im jeweiligen Einzelfall eine Verbindlichkeit (Verpflichtung) erwarten lassen. Sie werden dem Grunde nach anhand von Erfahrungswerten angesetzt. Dazu zählen bestimmte Arten dem Grunde nach pauschal gebildeter Verbindlichkeitsrückstellungen (zB vom Umsatz abgeleitete Rückstellungen für Gewährleistungen, Garantiepfllichten, Kulanzfälle, Produkthaftung, Umwelthaftung). Es handelt sich auch dann um eine unzulässige Pauschalrückstellung, wenn gleichartige Einzelrückstellungen dem Grunde nach gruppenweise aufgrund von Erfahrungswerten der Vergangenheit zusammengefasst werden (VwGH 20.10.2010, [2007/13/0085](#)).

Beispiel 1:

Bei einem Autohändler gibt es nach den Erfahrungen der vergangenen Jahre bei 10% der verkauften Neuwagen Inanspruchnahmen aus der Gewährleistung. Dies berechtigt den Autohändler nicht zur steuerwirksamen Bildung einer Rückstellung für Gewährleistungen (steuerlich unzulässige Pauschalrückstellung dem Grunde nach).

Beispiel 2:

Ein bestimmtes Modell eines Autoherstellers ist von einem Serienmangel betroffen. Da ein Teil dieser Mängel bereits geltend gemacht wurde, wird in den Medien eine Rückholaktion bekannt gegeben. In diesem Fall kann eine Rückstellung nicht nur für die Mängel, die bereits geltend gemacht wurden, sondern für alle zu erwartenden Ansprüche gebildet werden (pauschal berechnete steuerliche zulässige Einzelrückstellung).

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, gilt:

Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist nicht mehr nur dann möglich, wenn im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen kann gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG nach den Voraussetzungen des [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) auch pauschal erfolgen (siehe Rz 3315). Danach muss der Ansatz von Pauschalrückstellungen auf

einer umsichtigen Beurteilung (Schätzung) beruhen; liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleichgelagerten Sachverhalten vor, sind diese zu berücksichtigen.

Beispiel:

Der bilanzierende Einzelunternehmer A ([§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#); Bilanzstichtag 31.12.) ist seit vielen Jahren in der Massenproduktion von Dachziegeln tätig. Aufgrund von statistischem Datenmaterial, das auf Erfahrungswerten der Vergangenheit beruht, kann A davon ausgehen, dass rd. 2% der von ihm im Wirtschaftsjahr X1 produzierten und veräußerten Dachziegel mangelhaft sind und dafür auch in diesem Geschäftsjahr erneut mit der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen durch seine Kunden von insgesamt 100.000 zu rechnen ist. A möchte dafür im Wege einer Pauschalrückstellung sowohl unternehmens- als auch steuerrechtlich vorsorgen. Gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 7 UGB](#) iVm [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG sind dabei die ihm vorliegenden Erfahrungswerte der Vergangenheit zu berücksichtigen. A bildet unter Heranziehung dieser Erfahrungswerte zum 31.12.X1 für die zu erwartenden Garantiefälle pauschal – bezogen auf alle voraussichtlich mangelhaften Produkte – eine Rückstellung auch für steuerliche Zwecke.

Rz 3322 wird geändert (Klarstellung):

3322

Es ist keine Saldierung mit Gewinn bringenden gleichartigen schwebenden Geschäften vorzunehmen. Erfolgsmäßig miteinander verknüpfte Geschäfte sind aber als Einheit zu bewerten. **Mehrere Verträge sind somit dann vom Saldierungsbereich umfasst, wenn ein Geschäft das andere ursächlich bedingt, dh. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen den Geschäften besteht.** Werden beispielsweise verlustbringende Geschäfte mit einer Firma in Kauf genommen, um andere Gewinn abwerfende Geschäfte mit dieser Firma nicht zu gefährden, kann eine Saldierung vorgenommen werden.

Beispiel:

Mietet ein Apotheker Ordinationsräume, um sie einem Arzt verbilligt weiter zu vermieten, dann kann für den Mietverlust keine Rückstellung gebildet werden, soweit nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Fehlbetrag durch andere mit dem Leistungsaustausch zusammenhängende Erträge (Einkäufe der Patienten des Arztes) ausgeglichen wird.

Rz 3406e wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3406e

Beispiele für taugliche Wertpapiere iSd [§ 14 Abs. 7 Z 4 lit. a - c EStG 1988](#) (sofern der Ausgabewert mindestens 90% des Nennwertes beträgt und Prospektspflicht gegeben ist Ausnahme: [§ 3 KMG](#), [BGBl. Nr. 625/1991](#) und [§ 17b Abs. 2 KMG](#) in Verbindung mit [§ 3 Abs. 1 Z 3 KMG](#) idF [BGBl. I Nr. 80/2003](#)), unabhängig davon, ob die Verzinsung fix oder variabel ausgestaltet ist):

- [...]
- ~~Ergänzungskapital gemäß § 23 Abs. 7 BWG~~
- ~~Ergänzungskapital iSd § 73c Abs. 2 VAG~~
- [...]

Rz 3453 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

3453

Nicht rückstellungsfähig - auch bei hoher Wahrscheinlichkeit des Schadenseintrittes - ist **gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** die mögliche Haftung des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer gegenüber für Schäden, die dieser beim Einsatz von eigenen Arbeitsmitteln erleidet (zB Unfallschäden), da es sich dabei um eine Pauschalrückstellung handelt. Erst bei Eintritt des Schadensfalles ist die Bildung einer Rückstellung bzw. das Passivieren der Verbindlichkeit vorzunehmen. **Zur Möglichkeit der pauschalen Rückstellungsbildung gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF COVID-19-StMG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, siehe jedoch Rz 3315 und 3319.**

Rz 3474 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

3474

Rückstellungen für Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen dürfen **gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** ausschließlich für den Einzelfall und nur in Höhe der ernstlich, mit größter Wahrscheinlichkeit zu erwartenden Haftung gebildet werden. Die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme aus einem Garantiefall kann nicht mit seiner Wahrscheinlichkeit gleichgesetzt werden. Die Bildung von Pauschalrückstellungen ist unzulässig (siehe Rz 3319);- **zur Möglichkeit der pauschalen Rückstellungsbildung gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF COVID-19-StMG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, siehe jedoch Rz 3315 und 3319.**

Rz 3476 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

3476

Allfällige (Schadenersatz-)Ansprüche, die der Gesellschaft durch ihre Gesellschaftsorgane (Geschäftsführer, Vorstandsmitglieder) aus Verletzung der Sorgfaltspflicht bei der Besorgung ihrer Aufgaben verursacht werden können, sind nicht rückstellungsfähig, da es sich um **gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG unzulässige** Pauschalrückstellungen handelt; **zur Möglichkeit der pauschalen Rückstellungsbildung gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF COVID-19-StMG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, siehe jedoch Rz 3315 und 3319.**

Rz 3499 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

3499

Pauschalrückstellungen für Produkthaftungsrisiken sind **gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF vor COVID-19-StMG** nicht gestattet. Einzelrückstellungen sind steuerlich anzuerkennen, wenn

- gegen den Hersteller (Importeur) bereits dem Grunde nach Ansprüche nach dem PHG geltend gemacht wurden, oder
- Fehlleistungen im Produktionsprozess in Verkehr gebrachter Produkte festgestellt werden und deshalb eine Produkthaftung wahrscheinlich ist.

Schließt der Unternehmer eine Produkthaftpflichtversicherung ab, ist die Rückstellung nur im Verhältnis der versicherten Summe zu der dem Produkthaftpflichtrisiko angemessenen Versicherungssumme zulässig. Bei vollem Versicherungsschutz des Unternehmers sowie bei einem durchsetzbaren Regressanspruch des Haftenden gegenüber dem "Vormann" besteht keine Möglichkeit der Bildung einer Rückstellung.

Nach [§ 1 PHG](#) haftet der Hersteller und Importeur. Der Händler haftet nur, wenn er dem Geschädigten den Hersteller bzw. den Importeur nicht nennt. Der Händler ist daher zur Bildung der Rückstellung nicht berechtigt, weil er sich im Regelfall von der Haftung befreien kann.

Zur Möglichkeit der pauschalen Rückstellungsbildung gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, siehe jedoch Rz 3315 und 3319.

Rz 3510 wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

3510

Ist der die vertragliche oder deliktische Schadenersatzpflicht auslösende Sachverhalt dem betrieblichen Bereich zuzuordnen und bis zum Bilanzstichtag gesetzt worden, bestehen aber noch Ungewissheiten über die Ersatzpflicht, sind die Voraussetzungen für eine Rückstellung gegeben, wenn die Ersatzpflicht ernsthaft droht. Pauschalrückstellungen dürfen **gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF vor COVID-19-StMG** jedenfalls nicht gebildet werden; **zur Möglichkeit der pauschalen Rückstellungsbildung gemäß [§ 9 Abs. 3 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, siehe jedoch Rz 3315 und 3319.**

Im Fall eines Versicherungsschutzes ist die Rückstellung nur in Höhe des Selbstbehaltes zulässig. Eine Rückstellung wegen eines bereits gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzanspruches ist bis zum Ergehen der rechtskräftigen Entscheidung (Urteil, Vergleich) in der Bilanz fortzuführen. Nicht zu berücksichtigen sind nach dem Bilanzstichtag

gesetzte Schadenersatztatbestände. Zur Rückstellung für drohende Inanspruchnahme aus Konventionalstrafen siehe Rz 3484a.

Abschnitt 9 wird umbenannt und die Überschrift lautet:

9. Besondere Gewinnermittlungsvorschriften ([§§ 10 bis 13 EStG 1988](#)) und besondere Verlustberücksichtigungsvorschriften

Rz 3704 wird geändert (Judikatur):

3704

[...]

Als Anschaffungszeitpunkt ist bei Wertpapieren – unabhängig vom Zahlungsfluss und vom Zeitpunkt der Erteilung des Kaufauftrages – jener Zeitpunkt anzusehen, zu dem das Wertpapier für den Steuerpflichtigen verfügbar ist, das ist jener Zeitpunkt, zu dem das Wertpapier auf dem Depot als zugegangen ausgewiesen ist (**vgl. BFG 10.6.2014, RV/7100104/2013; BFG 23.10.2014, RV/5101024/2011**).

Der Umtausch von Anteilen an einem Kapitalanlagefonds auf Grund der Zusammenlegung von Fondsvermögen gemäß [§ 3 Abs. 2 InvFG 1993](#) oder eines Anteilerwerbs gemäß [§ 14 Abs. 4 InvFG 1993](#) gilt nicht als Tausch ([§ 40 Abs. 3 InvFG 1993](#)). Die neuen Anteile treten an die Stelle der alten.

[...]

Nach Rz 3826 wird Rz 3826a angefügt (KonStG 2020):

3826a

Die COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen nach dem [Investitionsprämiengesetz](#), BGBl. I Nr. 88/2020, stellt gemäß [§ 124b Z 365 EStG 1988](#) keine Betriebseinnahme dar. [§ 6 Z 10](#) und [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) sowie [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) sind auf sie nicht anwendbar. Somit werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter ([§ 10 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#)) durch die Investitionsprämie nicht gekürzt.

Rz 3839 wird geändert (Klarstellung):

3839

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland – ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen

Wirtschaftsraumes – verbracht, kommt es zu einer Nachversteuerung durch gewinnerhöhenden Ansatz des geltend gemachten Freibetrages. Dies hat im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.

Keine Nachversteuerung erfolgt in Fällen des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder wegen behördlichen Eingriffs (siehe dazu Rz 3864 ff sowie hinsichtlich Insolvenz Rz 3840).

Einem Ausscheiden durch höhere Gewalt ist eine durch den Tod des Betriebsinhabers zwangsweise ausgelöste Betriebsaufgabe gleichzuhalten; dies ist dann der Fall, wenn der Betrieb durch den Tod unmittelbar untergeht (zB bei höchstpersönlichen Tätigkeiten) oder auf Grund einer Erbausschlagung kein Betrieb auf die Erben übergeht.

Eine durch Erwerbsunfähigkeit ausgelöste Betriebsaufgabe ist als Ausscheiden durch höhere Gewalt zu betrachten. Ein Nachweis über die Krankheit und die damit einhergehende Erwerbsunfähigkeit ist zu erbringen (siehe dazu Rz 7315b).

Rz 3861b wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3861b

Bei Anwendung der [LuF-PauschVO 2011](#) bzw. [LuF-PauschVO 2015](#) (BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. ~~164/2014~~**559/2020**) 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.

Rz 3870 wird geändert (Klarstellung):

3870

Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Betrieben bzw. Teilbetrieben, von Beteiligungen an Personengesellschaften und von Finanzanlagen (siehe Rz 628) ist nicht zulässig. Ebenso können stille Reserven nicht übertragen werden, die aus der Veräußerung von Betrieben bzw. Teilbetrieben oder von Beteiligungen an Personengesellschaften stammen. Dasselbe gilt auch für stille Reserven, die durch eine Betriebsaufgabe aufgedeckt werden. Die Reservenübertragung bezweckt ausschließlich die

Förderung der echten Ersatzbeschaffung von Ausrüstungsgütern im aufrechten Betrieb. Daher steht die Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Erwerber der Reservenübertragung entgegen (VwGH 08.02.2007, [2006/15/0044](#)). **Ebenfalls nicht zulässig ist eine Übertragung stiller Reserven von Wirtschaftsgütern eines Betriebes auf Wirtschaftsgüter aus einem anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen.**

Wirtschaftsgüter, auf welche stille Reserven oder Übertragungsrücklagen übertragen werden, müssen für eine inländische Betriebstätte angeschafft oder hergestellt worden sein.

Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 13.3.2003, [G 334/02](#), im [§ 12 Abs. 3 EStG 1988](#) die Wortfolge "und von Finanzanlagen" mit Ablauf des 31. Dezember 2003 aufgehoben und ausgesprochen, dass die aufgehobene Bestimmung für vor dem 31. Dezember 1996 getätigte Anschaffungen nicht mehr anzuwenden ist (Kundmachung [BGBl. I Nr. 22/2003](#)).

Das 1996 eingeführte Übertragungsverbot stiller Reserven auf Finanzanlagen wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2003 ab 1. Jänner 2004 wieder in Kraft gesetzt. Damit ist das Übertragungsverbot stiller Reserven auf Finanzanlagen - mit Ausnahme der VfGH-Anlassfälle - unverändert wirksam.

Rz 3872 wird geändert (Klarstellung):

3872

Eine Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Grund und Boden ist nur zulässig, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen. Stille Reserven aus Grund und Boden sind auch auf Gebäude übertragbar.

Eine Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Gebäuden ist nur zulässig, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Gebäuden oder Grund und Boden stammen.

Eine Übertragung stiller Reserven aus körperlichen Wirtschaftsgütern auf Anschaffungskosten eines als Wirtschaftsgut zu aktivierenden Aufgriffs- bzw. Optionsrechtes ist nicht zulässig, weil es sich beim Aufgriffs- bzw. Optionsrecht um ein unkörperliches Wirtschaftsgut handelt.

Rechtslage für Übertragungen stiller Reserven vor dem 1.4.2012

Für eine Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Grund und Boden vor dem 1.4.2012 ist zusätzlich zu den sonstigen Voraussetzungen die Gewinnermittlung nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) erforderlich. Stille Reserven aus Grund und Boden sind auch auf andere körperliche Wirtschaftsgüter übertragbar.

Rz 3879 wird geändert (Judikatur):

3879

Im Falle der Buchwertfortführung (siehe dazu auch Rz 2531) laufen die Behaltefristen des Rechtsvorgängers weiter (**unabhängig davon, ob die unentgeltliche Betriebsübertragung im Rahmen einer Einzel- oder einer Gesamtrechtsnachfolge erfolgt; VwGH 18.2.2021, [Ra 2019/15/0052](#)**).

Rz 3884 wird geändert (KonStG 2020):

3884

Die Rücklage (der steuerfreie Betrag) kann innerhalb von 12 Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagevermögen übertragen werden (Stichtagsprinzip). Erfolgte das Ausscheiden durch höhere Gewalt oder behördlichen Eingriff **oder handelt es sich um Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (siehe Rz 3889)**, verlängert sich die Übertragungsfrist auf 24 Monate. Die Verlängerung der Frist auf 24 Monate gilt ebenfalls, wenn auf Herstellungskosten von Gebäuden übertragen wird und mit der tatsächlichen Bauausführung ("1. Spatenstich") innerhalb der Frist von 12 Monaten ab dem Ausscheiden des Gebäudes begonnen wird.

In **Rz 3888** wird im Satz, der nach der Tabelle steht, die Währungseinheit (S) gelöscht (Aktualisierung des Beispiels).

Rz 3889 wird geändert (KonStG 2020):

3889

Fassung ab Veranlagung 2005:

[...]

Fassung ab Veranlagung 2020:

70% der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzung, siehe Rz 7338) gelten als übertragbare stille Reserve. Die Bildung einer Übertragungsrücklage gemäß [§ 12 Abs. 8 EStG 1988](#) ist ebenfalls zulässig, sofern eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt.

Rz 3890 wird geändert (Klarstellung, Redaktionsversehen):

3890

Der ermäßigte Steuersatz **gemäß § 37 EStG 1988** ist auf Antrag des Steuerpflichtigen auf den Teil der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt anzuwenden, der nach Abzug des als stille Reserve behandelten Betrages und nach Vornahme eines allfälligen Verlustausgleiches verbleibt. Kann angefallenes Kalamitätsholz nicht sofort nach dem Kalamitätsereignis aufgearbeitet werden, bestehen keine Bedenken, wenn die Übertragung in einem späteren Wirtschaftsjahr vorgenommen wird. Dies gilt jedoch nur insoweit, als eine Aufdeckung der stillen Reserven innerhalb von 24 Monaten ab dem Kalamitätsereignis erfolgt und spätere Fällungen nicht in die betriebsplanmäßige Holznutzung einbezogen **werden**.

Rz 3894 wird geändert (StRefG 2020):

3894

Geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des [§ 13 EStG 1988](#) sind abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, sofern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut **800 Euro (bis 31.12.2019: 400 Euro)** nicht übersteigen. Erfolgt die Anschaffung oder Herstellung unter Verwendung von entsprechenden gewidmeten gemäß [§ 6 Z 10 EStG 1988](#) steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Steuerpflichtigen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen (siehe dazu auch Rz 2539 ff). Fallen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Übertragung stiller Reserven oder durch die Gewährung steuerfreier Zuschüsse auf ~~400~~ **800 Euro (bis 31.12.2019: 400 Euro)** oder darunter, kann von der Sofortabschreibung Gebrauch gemacht werden.

Wird ein Wirtschaftsgut auch privat genutzt, kürzt der Anteil der privaten Nutzung nicht die maßgebenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten; die private Nutzung ist lediglich als Entnahme zu werten (siehe Rz 480; vgl. auch UFS 24.7.2012, RV/1042-W/12).

Begünstigt ist die Anschaffung ungebrauchter und gebrauchter Wirtschaftsgüter.

Rz 3895 wird geändert (Redaktionsversehen und Judikatur):

3895

Sind geringwertige Wirtschaftsgüter zur entgeltlichen Überlassung bestimmt (zB Kostüm-, Schiverleih), ist [§ 13 EStG 1988](#) ausdrücklich ausgeschlossen (~~siehe Rz 156 ff~~). Ist die entgeltliche Überlassung jedoch nur als völlig untergeordneter Nebenzweck anzusehen, kann [§ 13 EStG 1988](#) weiterhin in Anspruch genommen werden.

Berufs-, Hotel- und Krankenhausbettwäsche, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt ist, fällt nicht unter das Anwendungsverbot des [§ 13 letzter Satz EStG 1988](#), sofern nicht die Vermietung, sondern die laufend erbrachte aktive Dienstleistung des Waschens und Instandhaltens der Wäsche sowie die Abwicklung der gesamten Logistik im Vordergrund steht (VwGH 24.10.2019, [Ra 2018/15/0072](#)).

Nach Abschnitt 9.4.2 wird folgender Abschnitt 9.5 mit den Abschnitten 9.5.1 bis 9.5.4 und den Rz 3901 bis 3938 eingefügt (KonStG 2020):

9.5 Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage

9.5.1 Allgemeines

3901

Um die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich abzumildern, besteht zeitlich befristet seit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I Nr. 54/2020, die Möglichkeit eines Verlustrücktrages.

3902

Nach [§ 124b Z 355 EStG 1988](#) können Verluste aus betrieblichen Einkünften, die – nach Hinzurechnung einer etwaigen COVID-19-Rücklage (siehe Rz 3903) – im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, auf Antrag im Rahmen der Veranlagung 2019 vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Berücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden (Verlustrücktrag). Unter bestimmten Voraussetzungen ist auch ein Rücktrag von Verlusten des Jahres 2020 in die Veranlagung des Jahres 2018 möglich; die dafür geltenden Regelungen finden sich in der [COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#), BGBl. II Nr. 405/2020 (dazu Rz 3928).

3903

Zur Schaffung einer ehestmöglichen steuerlichen Entlastung können betriebliche Verluste des Jahres 2020 bereits vor der Veranlagung 2020 – und damit vor Vornahme des Verlustrücktrages – berücksichtigt werden. Diese vorgezogene Verlustberücksichtigung erfolgt auf Antrag über einen besonderen Abzugsposten im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte bei der Veranlagung 2019 (COVID-19-Rücklage). Bei der Veranlagung 2020 ist die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte wieder hinzuzurechnen. Ein nach der Hinzurechnung noch verbleibender Verlust des Jahres 2020 kann sodann in das Jahr 2019 (bzw. 2018) rückgetragen werden, ohne dass die erfolgte Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage dadurch berührt wird.

Während der Rücktrag von Verlusten des Jahres 2020 unter bestimmten Voraussetzungen auch in das Jahr 2018 erfolgen kann, beschränkt sich die Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage ausschließlich auf die Veranlagung 2019; eine Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage bei der Veranlagung 2018 ist folglich ausgeschlossen.

3904

Ein nach Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage und des Verlustrücktrages noch verbleibender betrieblicher Verlust des Jahres 2020 ist nach Maßgabe des [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) als Verlustabzug zu berücksichtigen (siehe dazu Rz 4508 ff).

3905

Zur Möglichkeit der nachträglichen Herabsetzung der Vorauszahlungen für das Jahr 2019 nach [§ 5 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#) siehe Rz 3938.

9.5.2 COVID-19-Rücklage

9.5.2.1 Voraussetzungen zur Bildung der COVID-19-Rücklage

3906

Die COVID-19-Rücklage kann unabhängig von der Art der Gewinnermittlung ([§ 4 Abs. 1](#), [§ 5 Abs. 1](#) und [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)) geltend gemacht werden.

Der Abzug der COVID-19-Rücklage erfolgt auf Grundlage eines gesonderten Antrages, der unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Formulars (CoV-19-RL-(ZE)-PDF-2019) bzw. über FinanzOnline gestellt werden kann.

Erhöht sich nach erstmaliger Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage nachträglich der Gesamtbetrag der Einkünfte (zB auf Grund einer Tangente gemäß [§ 295 BAO](#) oder einer Wiederaufnahme des Verfahrens), kann vor der Veranlagung 2020 ein Antrag auf (zusätzliche) Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage insoweit gestellt werden, als durch die nachträgliche Erhöhung die Berücksichtigung der Rücklage in höherem Ausmaß möglich wird.

3907

Die Bildung der COVID-19-Rücklage setzt einen positiven Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 und einen voraussichtlich negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2020 voraus.

3908

Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt der Saldo der nach dem Tarif zu versteuernden Gewinne und Verluste gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) aus

Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden ([§ 1 Abs. 1 Z 1 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)). Betriebliche Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz unterliegen (zB [§§ 27a Abs. 1](#) oder [30a Abs. 1 EStG 1988](#)) oder aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens befreit sind, sind für Zwecke der Ermittlung der COVID-19-Rücklage folglich nicht zu berücksichtigen.

3909

Die COVID-19-Rücklage kürzt den Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 (Abzugsposten). Die Höhe der einzelnen betrieblichen Einkünfte bleibt somit unberührt ([§ 1 Abs. 1 Z 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)), weshalb sich durch den Abzug der COVID-19-Rücklage auch keine Auswirkungen auf die Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge und das Feststellungsverfahren nach [§ 188 BAO](#) ergeben (siehe dazu näher Rz 3917). Dies gilt auch für die Erhöhung des Gesamtbetrages der Einkünfte durch die COVID-19-Rücklage im Rahmen der Veranlagung 2020 (Hinzurechnungsposten); siehe dazu Rz 3920.

3910

Durch die Bildung der COVID-19-Rücklage wird der positive Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2019 vermindert. Die COVID-19-Rücklage kürzt die Basis (Gesamtbetrag der Einkünfte) für den Verlustabzug und geht damit auch der Berücksichtigung von Verlustvorträgen nach Maßgabe von [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) aus Vorjahren vor.

Für Körperschaften verändert sich durch den Abzug der COVID-19-Rücklage somit auch die Basis (= Gesamtbetrag der Einkünfte) für die von Körperschaften zu berücksichtigende 75%-Verlustvortragsgrenze gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988](#).

9.5.2.2 Höhe der COVID-19-Rücklage

3911

Für die Ermittlung der COVID-19-Rücklage ist der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2019 maßgeblich. Darin sind – wie beim Verlustrücktrag – auch Einkünfte zu berücksichtigen, die durch Vollpauschalierung ermittelt werden. Auch Veräußerungsgewinne gemäß [§ 24 EStG 1988](#) sind in der für die Höhe der COVID-19-Rücklage maßgeblichen Größe des positiven Gesamtbetrages der Einkünfte 2019 zu berücksichtigen (dazu auch Rz 3914). Dies gilt auch, wenn eine Progressionsermäßigung ([§ 37 EStG 1988](#)) in Anspruch genommen wird.

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. Voraussetzung dafür ist, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 voraussichtlich negativ sein wird.
- 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.
- 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.

Die COVID-19-Rücklage kann ausschließlich in jener Höhe berücksichtigt werden, in der sie vom Steuerpflichtigen – innerhalb der rechtlichen Rahmenbedingungen – ermittelt und beantragt worden ist. Insoweit steht dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu, ob die vorgezogene Verlustberücksichtigung im Wege der COVID-19-Rücklage im rechtlich maximal zulässigen Ausmaß oder nur anteilig gebildet wird.

Beispiel 1:

Im Jahr 2019 erzielt A Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 385.000 Euro, einen Verlust aus selbständiger Arbeit von 7.200 Euro und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 6.500 Euro.

a) Für 2020 erwartet A insgesamt einen Verlust aus seiner betrieblichen Tätigkeit. Er kann jedoch die Höhe des voraussichtlichen Verlusts 2020 noch nicht abschätzen. A hat seine Vorauszahlungen im Jahr 2020 auf Null herabsetzen lassen.

Die COVID-19-Rücklage beträgt:

Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2019	377.800
Davon 30%	113.340
Höchstausmaß der COVID-19-Rücklage	113.340

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 beträgt somit:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-7.200
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	385.000
COVID-19-Rücklage	-113.340
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	6.500
Gesamtbetrag der Einkünfte 2019	270.960

b) Für 2020 erwartet A einen Verlust aus seiner betrieblichen Tätigkeit, der auf Grundlage einer sorgfältigen Schätzung mit 300.000 Euro angenommen wird. Die Vorauszahlungen 2020 wurden von A trotz des erwarteten Verlustes 2020 nicht auf null herabgesetzt.

Die COVID-19-Rücklage beträgt:

Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2019	377.800
Davon 60%	226.680
Höchstausmaß der COVID-19-Rücklage	226.680

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 beträgt somit:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-7.200
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	385.000
COVID-19-Rücklage	-226.680
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	6.500
Gesamtbetrag der Einkünfte 2019	157.620

Ein allenfalls noch verbleibender, nicht bereits über die COVID-19-Rücklage berücksichtigter Verlust 2020 (dh. die COVID-19-Rücklage beträgt weniger als der sich bei der Veranlagung 2020 ergebende tatsächliche Verlust) kann im Wege des Verlustrücktrages bei der Veranlagung 2019 berücksichtigt werden. Dadurch ergeben sich keine rückwirkenden Auswirkungen auf die COVID-19-Rücklage (siehe Rz 3930 f).

9.5.2.3 Keine steuersubjektübergreifende Bildung der COVID-Rücklage

3913

Der Abzug und die Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage hat stets beim selben Steuerpflichtigen zu erfolgen ([§ 1 Abs. 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)); eine steuersubjektübergreifende Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage ist folglich nicht zulässig.

Für entgeltliche und unentgeltliche Betriebsübertragungen ist vor diesem Hintergrund beim Rechtsnachfolger und Rechtsvorgänger zu beachten, dass die Rücklagenbildung ausschließlich für die vom jeweiligen Steuersubjekt eigens erzielten Gewinne (2019) bzw. Verluste (2020) in Frage kommt.

- Erfolgt die Betriebsübertragung im Jahr 2019, ist zu beachten:
 - Der Rechtsnachfolger kann für die bereits von ihm erwirtschafteten Gewinne im Jahr 2019 eine COVID-19-Rücklage bilden, soweit er im Jahr 2020 Verluste aus dem Betrieb erwartet.
 - Der Rechtsvorgänger kann für die von ihm erwirtschafteten Gewinne aus dem Jahr 2019 nur dann eine COVID-19-Rücklage bilden, wenn er im Jahr 2020 aus einer anderen betrieblichen Tätigkeit einen Verlust erwartet. Veräußerungsgewinne gemäß [§ 24 EStG 1988](#) sind in der für die Höhe der COVID-19-Rücklage maßgeblichen Größe des positiven Gesamtbetrages der Einkünfte 2019 zu berücksichtigen.

Beispiel 1:

A veräußert seinen (einigen) Betrieb im Juli 2019 an B. A erzielte 2019 einen Gewinn aus dem Betrieb (inklusive eines Veräußerungsgewinnes gemäß [§ 24 EStG 1988](#)) iHv 550.000 Euro. B hat 2019 einen Gewinn aus dem übernommenen Betrieb iHv 200.000 Euro erzielt. Für das Jahr 2020 macht der Rechtsnachfolger B Verluste in Höhe von - 300.000 Euro glaubhaft.

B kann für die von ihm erzielten Gewinne 2019 (Juli - Dezember) eine COVID-19-Rücklage iHv 120.000 Euro (= 60% von 200.000 Euro) bilden, die 2020 aufzulösen ist. A kann für die noch von ihm erzielten Gewinne 2019 (Jänner - Juli) keine COVID-19-Rücklage bilden, weil er – mangels anderer betrieblicher Tätigkeit – keine Verluste 2020 erwartet. Hätte A hingegen noch einen zweiten Betrieb, könnte er insoweit eine COVID-19-Rücklage bilden.

- Erfolgt die Betriebsübertragung im Jahr 2020, ist zu beachten:
 - Der Rechtsnachfolger kann eine COVID-19-Rücklage bilden, wenn er im Jahr 2020 Verluste aus dem Betrieb erwartet und bereits im Jahr 2019 andere positive betriebliche Einkünfte vorlagen.
 - Der Rechtsvorgänger kann, soweit er im Jahr 2020 Verluste aus einem Betrieb erwartet, für seine Gewinne im Jahr 2019 eine COVID-19-Rücklage bilden. Da im Rahmen der Veranlagung 2020 zwingend eine Auflösung der Rücklage stattfinden muss (Hinzurechnung), lässt die Übertragung des Betriebes die Auflösung der Rücklage im Jahr 2020 unberührt.

Beispiel 2:

A veräußert seinen (einzigsten) Betrieb im Juli 2020 an B. A erzielte 2019 einen Gewinn aus dem Betrieb iHv 200.000 Euro; im Jahr 2020 erzielt er (inklusive eines Veräußerungsgewinnes gemäß [§ 24 EStG 1988](#)) einen Gewinn iHv 50.000 Euro. Eine Herabsetzung der Vorauszahlungen auf Null ist nicht erfolgt. B erzielte 2019 einen Gewinn aus einem anderen Betrieb iHv 1.000.000 Euro; für das Jahr 2020 macht B Verluste in Höhe von -300.000 Euro glaubhaft, wovon -100.000 Euro auf den erworbenen Betrieb entfallen.

B kann 2019 eine COVID-19-Rücklage iHv 300.000 Euro (Verlust im Jahr 2020) bilden, weil er 2019 aus dem anderen Betrieb positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat und ausreichend Verluste im Jahr 2020 erwartet; die Rücklage ist 2020 aufzulösen. Für die von A 2019 erzielten Gewinne aus dem Betrieb kann dieser keine COVID-19-Rücklage bilden, weil er – mangels anderer betrieblicher Tätigkeit – 2020 keine Verluste erwartet.

3915

Eine steuersubjektübergreifende Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage ist auch bei Betriebsübertragungen im Wege von Umgründungen ausgeschlossen.

Beispiel 3:

Die U-GmbH wird zum 31.12.2019 auf die natürliche Person A umgewandelt. Der Rechtsnachfolger A macht 2020 einen Verlust in Höhe von -200.000 Euro, die GmbH hatte im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 300.000 Euro. Weitere Einkünfte liegen weder bei der U-GmbH noch bei A vor.

Weder die U-GmbH noch A können eine COVID-19-Rücklage bilden: Die U-GmbH geht umwandlungsbedingt unter und erwartet daher im Jahr 2020 keine Verluste; der Rechtsnachfolger A hat im Jahr 2019 keine betrieblichen Einkünfte erzielt.

Beispiel 4:

Die U-GmbH wird zum 30.9.2019 auf die natürliche Person A umgewandelt. Der Rechtsnachfolger A erzielt 2019 einen Gewinn in Höhe von 100.000, 2020 erwartet er auf Grundlage einer sorgsamem Schätzung einen Verlust in Höhe von -200.000. Die GmbH hatte im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 300.000 Euro. Weitere Einkünfte liegen weder bei der U-GmbH noch bei A vor.

Der Rechtsnachfolger A kann für die von ihm im Jahr 2019 erzielten Gewinne eine COVID-19-Rücklage bilden (60.000). Da die U-GmbH umwandlungsbedingt untergeht und daher im Jahr 2020 keine Verluste erwartet, kann von ihr keine COVID-19-Rücklage gebildet werden.

3916

Zur Möglichkeit der Übertragung des Verlustrücktrages auf einen anderen Steuerpflichtigen ([§ 8 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)) siehe Rz 3935.

9.5.2.4 Mitunternehmerschaften

3917

Bei Gesellschaften, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wird die COVID-19-Rücklage nicht im Feststellungsverfahren ([§ 188 BAO](#)) berücksichtigt. Die aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammenden Gewinnanteile (Tangenten) werden beim jeweiligen Mitunternehmer im Gesamtbetrag seiner betrieblichen Einkünfte erfasst. Die Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage erfolgt somit nur im Rahmen der jeweiligen Veranlagung der Mitunternehmer, weshalb auch die Höhe der für die Bemessung der Sozialversicherung relevanten festzustellenden Einkünfte dadurch nicht beeinflusst wird. Die für die COVID-19-Rücklage geltenden betraglichen Beschränkungen (siehe Rz 3912) sind folglich auch bezogen auf den jeweiligen Mitunternehmer anzuwenden.

Beispiel:

A und B sind zu je 50% an der gewerblich tätigen AB-OG beteiligt. 2019 erzielt die AB-OG einen Gewinn in Höhe von 500.000, der A und B entsprechend ihrer Beteiligungsquoten als Gewinnanteil ([§ 23 Z 2 EStG 1988](#)) zugerechnet wird; die A und B jeweils zuzurechnenden betrieblichen Einkünfte wurden im Feststellungsverfahren gemäß [§ 188 BAO](#) ermittelt. Darüber hinaus erzielt A 2019 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 10.000 Euro; B erzielt keine weiteren Einkünfte. Insgesamt erzielt A somit in 2019 betriebliche Einkünfte in Höhe von 260.000, B von 250.0000 Euro. 2020 erwartet die AB-OG einen Verlust, sodass auch von einem voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der jeweiligen betrieblichen Einkünfte von A und B auszugehen ist, dessen Höhe jedoch noch nicht vorhersehbar ist. Die Vorauszahlungen zur Einkommensteuer bei A und B betragen Null.

A kann in seiner Veranlagung zur Einkommensteuer 2019 eine COVID-19-Rücklage in Höhe von 78.000 Euro bilden ($260.000 \cdot 30\%$); B in Höhe von 75.000 Euro ($250.000 \cdot 30\%$). Die Höhe der gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellten Einkünfte wird durch die COVID-19-Rücklage folglich nicht berührt.

3918

Für voraussichtliche Wartetastenverluste nach [§ 23a Abs. 1 EStG 1988](#) kann keine COVID-19-Rücklage gebildet werden. Diese sind nur mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre zu verrechnen. Dies gilt auch insoweit diese Verluste zu ausgleichs- und vortragsfähigen Verlusten werden. Zu Wartetastenverlusten beim Verlustrücktrag siehe Rz 3933.

3919

Ein entsprechender Antrag auf Bildung einer COVID-19-Rücklage ist vom jeweiligen Mitunternehmer zu stellen. Kommt es infolge einer nachträglichen Abänderung des Feststellungsbescheides zu einer Erhöhung einer Tangente ([§ 295 Abs. 1 BAO](#)) und erhöht sich infolgedessen der positive Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2019 des

jeweiligen Mitunternehmers, kann vor der Veranlagung 2020 insoweit ein (weiterer) Antrag auf zusätzliche Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage gestellt werden.

Vermindert sich durch eine nachträgliche Verminderung einer Tangente der positive Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2019 derart, dass die bisher berücksichtigte COVID-19-Rücklage im verminderten Höchstausmaß nicht mehr Deckung findet, ist im Rahmen der Änderung gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) auch das Ausmaß der bei der Veranlagung 2019 zu berücksichtigenden COVID-19-Rücklage zu korrigieren. Ist der Veranlagungsbescheid 2020 bereits rechtskräftig, ist die dadurch erforderliche Änderung der Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage bei der Veranlagung 2020 im Wege einer Änderung gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) vorzunehmen.

Beispiel:

Im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2019 wurde eine COVID-19-Rücklage wie folgt berücksichtigt.

Einkünfte gemäß § 23 EStG 1988 (Einzelunternehmen)	80.000
Beteiligungseinkünfte gemäß § 23 EStG 1988	20.000
Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte	100.000
COVID-19-Rücklage (30%, ohne Glaubhaftmachung eines höheren Verlustes)	- 30.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	10.000
Gesamtbetrag der Einkünfte	80.000

Nach Rechtskraft der Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 werden die Einkünfte 2019 aus der Mitunternehmerschaft geändert und betragen statt 20.000 Euro nur 10.000 Euro. Im Rahmen der Änderung gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) ist der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 wie folgt zu ermitteln:

Einkünfte gemäß § 23 EStG 1988 (Einzelunternehmen)	80.000
Beteiligungseinkünfte gemäß § 23 EStG 1988	10.000
Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte	90.000
COVID-19-Rücklage (30%)	- 27.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	10.000
Gesamtbetrag der Einkünfte	73.000

Durch die Änderung des Ausmaßes der COVID-19-Rücklage durch den gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Einkommensteuerbescheid 2019 ist auch der Einkommensteuerbescheid 2020 gemäß [§ 295 Abs. 3 BAO](#) in Bezug auf die Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage zu ändern: Die verminderte Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage führt daher 2020 zu einer Verminderung der Hinzurechnung in Höhe von 3.000 Euro.

9.5.2.5. Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage

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

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 betraglichen Voraussetzungen bloß geringfügig sein, bestehen keine Bedenken, von der Korrektur abzusehen.

9.5.2.6 COVID-19-Rücklage bei abweichendem Wirtschaftsjahr

3921

Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, besteht - wie auch beim Verlustrücktrag - das Wahlrecht, die COVID-19-Rücklage vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 oder vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 zu bemessen ([§ 3 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)). Wird der voraussichtliche negative Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 herangezogen, sind die Bestimmungen über die Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage (Ermittlung, Abzug, Hinzurechnung und Herabsetzung Vorauszahlungen) an Stelle der Jahre 2020 und 2019 auf die Jahre 2021 und 2020 zu beziehen.

Zum abweichenden Wirtschaftsjahr beim Verlustrücktrag siehe Rz 3934.

9.5.3 Verlustrücktrag

9.5.3.1 Voraussetzungen des Verlustrücktrages

3922

Die Voraussetzungen des Verlustrücktrages sind den Voraussetzungen des Verlustvortrages (Verlustabzug iSd [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#)) nachgebildet. Der Verlustrücktrag soll dementsprechend grundsätzlich unter denselben Voraussetzungen möglich sein. In Anlehnung an den Verlustabzug müssen die Verluste daher durch ordnungsgemäße Buchführung bzw. durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelt worden sein (hierfür gelten die Ausführungen in den Rz 4509 ff sinngemäß). Im Gegensatz zum Verlustabzug ist der Verlustrücktrag allerdings nicht von Amts wegen zu berücksichtigen, sondern stets antragsgebunden (zum Antrag siehe näher Rz 3937). Dem Steuerpflichtigen kommt insoweit ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme des Verlustrücktrages zu. Dieses Wahlrecht kann unabhängig davon ausgeübt werden, ob eine COVID-19-Rücklage gebildet wurde; für einen Verlustrücktrag bleibt jedoch dann kein Raum, wenn der Verlust des Jahres 2020 bereits vollständig im Wege der COVID-19-Rücklage (vorgezogener Verlustrücktrag) berücksichtigt wurde.

Der Antrag auf Verlustrücktrag hat sich primär auf das Jahr 2019 zu beziehen. Kann der Verlustrücktrag im Jahr 2019 keine Wirkung entfalten, weil kein positiver Gesamtbetrag

der Einkünfte vorliegt oder kann im Jahr 2019 das Ausmaß des möglichen Verlustrücktrages nicht ausgeschöpft werden, kann beantragt werden, den Verlustrücktrag im Jahr 2018 unter Berücksichtigung des dafür vorgesehenen Höchstbetrages von zwei Millionen Euro zu berücksichtigen (siehe Rz 3928).

Nach Maßgabe von [§ 19 KStG 1988](#) ermittelte Liquidationsverluste sind vor dem Hintergrund der Zielsetzung des [§ 124b Z 355 EStG 1988](#), werbende Unternehmen in der Krise zu stärken (siehe dazu auch Rz 3901), von der Vornahme eines Verlustrücktrages ausgeschlossen.

3923

Ein Verlustrücktrag steht nur insoweit zu, als der Verlust nicht bereits bei der Veranlagung des betreffenden Kalenderjahres – etwa durch Verrechnung mit anderen Einkünften – berücksichtigt wurde. Die Höhe der rücktragsfähigen Verluste ergibt sich dabei aus den allgemeinen Vorschriften über die Gewinn- und Einkommensermittlung.

Dabei sind auch etwaige Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkungen zu beachten. Somit können etwa Teilwertabschreibungen und Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern nach [§ 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988](#) innerhalb des Betriebsvermögens nur nach Maßgabe des [§ 6 Z 2 lit. c EStG 1988](#) rückgetragen werden. Zudem sind Verluste nach [§ 2 Abs. 2a EStG 1988](#) nicht rücktragsfähig (zu Wartetastenverlusten nach [§ 23a EStG 1988](#) siehe Rz 3933).

3924

Ausländische Verluste sind ebenso rücktragsfähige Verluste, jedoch nur nach Maßgabe der Regelungen des [§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#). Bei ausländischen Einkünften, die von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind, kommt es in jenem Kalenderjahr, in dem die Verluste ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden können, zur Nachversteuerung. Sollte nach ausländischem Steuerrecht ein Verlustrücktrag möglich sein, kommt ein Verlustrücktrag im Inland in den Fällen des [§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) von vornherein nicht in Betracht.

9.5.3.2 Ermittlung und Höhe des Verlustrücktrages

3925

Der Verlustrücktrag ist der Höhe nach mehrfach begrenzt. Aus [§ 124b Z 355 EStG 1988](#) und [§§ 6 und 7 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#) ergeben sich dafür überblicksartig folgende Grundsätze:

- Es sind nur die – nach Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage – verbleibenden Verluste rücktragsfähig (siehe Rz 3926).
- Es besteht eine Deckelung unter Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage mit einem Höchstbetrag von fünf Millionen Euro im Jahr 2019 (siehe Rz 3928).
- Soweit der Höchstbetrag 2019 nicht ausgeschöpft wird und ein Verlustrücktrag in 2018 erfolgt, besteht für 2018 eine zusätzliche Deckelung mit einem Höchstbetrag von zwei Millionen Euro (siehe Rz 3928).
- Der Gesamtbetrag der Einkünfte kann maximal bis zu einem Betrag von Null herabgesetzt werden.

Der Verlustrücktrag muss nicht im höchstmöglichen Ausmaß, das heißt bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von Null, in Anspruch genommen werden. Ein Verlustrücktrag in das Jahr 2018 kommt allerdings nur insoweit in Betracht, als ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist ([§ 124b Z 355 lit. a EStG 1988](#)); der Verlustrücktrag in das Jahr 2018 setzt daher voraus, dass der Verlustrücktrag im Jahr 2019 in höchstmöglichem Ausmaß in Anspruch genommen wird.

3926

Ein Verlustrücktrag steht nur insoweit zu, als der Verlust des Jahres 2020 nach Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage ([§ 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)) noch vorhanden ist.

Sofern im Rahmen der Veranlagung 2019 also eine COVID-19-Rücklage berücksichtigt und im Rahmen der Veranlagung 2020 wieder hinzugerechnet wurde, werden die rücktragsfähigen Verluste 2020 gekürzt. Durch den Verlustrücktrag bleibt die Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage allerdings unberührt ([§ 6 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)).

Fortsetzung Beispiel 1, Variante a in Rz 3920:

Es verbleibt ein rücktragsfähiger Verlust iHv 9.860. Der Verlust von 9.860 Euro kann auf Antrag rückgetragen werden. Im Wege einer Änderung gemäß [§ 295a BAO](#) ist der Veranlagungsbescheid für 2019 zu ändern und der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 berechnet sich wie folgt:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>- 7.200</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>385.000</i>
<i>COVID-19-Rücklage</i>	<i>- 113.340</i>
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>6.500</i>
<i>Verlustrücktrag (§ 124b Z 355 EStG 1988)</i>	<i>- 9.860</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte 2019</i>	<i>261.100</i>

3927

Der Verlustrücktrag kann darüber hinaus nur bis zu einem Betrag von fünf Millionen Euro im Rahmen der Veranlagung 2019 abgezogen werden. Das Ausmaß von fünf Millionen Euro vermindert sich um die Höhe einer in Anspruch genommenen COVID-19-Rücklage; der Höchstbetrag betrifft daher den Verlustrücktrag und die COVID-19-Rücklage gemeinsam. Soweit durch den Verlust aus 2020 dieser Höchstbetrag nicht ausgeschöpft wird, ist unter bestimmten Voraussetzungen ein Rücktrag auf die Veranlagung 2018 möglich ([§ 7 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)).

3928

Verluste, die innerhalb des Höchstbetrages bei der Veranlagung 2019 (Rz 3927) nicht abgezogen werden, können in das Jahr 2018 rückgetragen werden ([§ 124b Z 355 lit. a EStG 1988](#)), wobei 2018 jedoch höchstens ein Abzug von bis zu zwei Millionen Euro möglich ist ([§ 7 Z 1 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)). In Summe darf der Höchstbetrag von fünf Millionen Euro in den Jahren 2019 (COVID-19-Rücklage und Verlustrücktrag) und 2018 (Verlustrücktrag) nicht überschritten werden.

3929

Ein nach Vornahme des Verlustrücktrages in die Jahre 2019 und 2018 noch verbleibender Verlust aus dem Jahr 2020 ist unter den Voraussetzungen des [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) ab dem Folgejahr 2021 als Verlustabzug zu berücksichtigen ([§ 124b Z 355 lit. a dritter Teilstrich EStG 1988](#) iVm [§ 7 Z 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)). Gleiches gilt, wenn kein Verlustrücktrag vorgenommen wird.

3930

Beispiel 1a:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 setzt sich nach Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage folgendermaßen zusammen:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>200.000</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>2.000.000</i>
<i>COVID-19-Rücklage (30%)</i>	<i>-660.000</i>
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>40.000</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte 2019</i>	<i>1.580.000</i>

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2020 setzt sich – nach Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage – folgendermaßen zusammen:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>80.000</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>-2.000.000</i>

<i>Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage</i>	660.000
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	30.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2020	- 1.230.000

Beantragt der Steuerpflichtige einen Verlustrücktrag, dann setzt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 folgendermaßen zusammen:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	200.000
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	2.000.000
<i>COVID-19-Rücklage</i>	-660.000
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	40.000
<i>Verlustrücktrag</i>	-1.230.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2019	350.000

Der gesamte Verlust aus 2020 kann auf das Jahr 2019 rückgetragen werden. Für 2018 ergeben sich keine Auswirkungen.

Beispiel 1b:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 setzt sich – wie bei Beispiel 1a – nach Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage folgendermaßen zusammen:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	200.000
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	2.000.000
<i>COVID-19-Rücklage</i>	-660.000
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	40.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2019	1.580.000

Der Gesamtbetrag 2020 setzt sich wie bei Beispiel 1a zusammen. Allerdings ist der Verlust aus Einkünften aus Gewerbebetrieb höher:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	80.000
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	-4.000.000
<i>Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage</i>	660.000
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	30.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2020	- 3.230.000

Beantragt der Steuerpflichtige einen Verlustrücktrag, dann setzt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 folgendermaßen zusammen:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	200.000
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	2.000.000
<i>COVID-19-Rücklage</i>	-660.000
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	40.000

Verlustrücktrag	-1.580.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2019	0

Es kann der Verlust aus 2020 auf das Jahr 2019 rückgetragen werden. Allerdings übersteigt der Verlust 2020 iHv 3.230.000 den Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2019 um 1.650.000. Dieser Verlust kann auf das Jahr 2018 rückgetragen werden:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	150.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.500.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	40.000
Verlustrücktrag	-1.650.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2018	40.000

Beispiel 1c:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 setzt sich – wie bei Beispiel 1a – nach Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage folgendermaßen zusammen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	200.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.000.000
COVID-19-Rücklage	-660.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	40.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2019	1.580.000

Der Gesamtbetrag 2020 setzt sich wie bei Beispiel 1a zusammen. Allerdings ist der Verlust aus Einkünften aus Gewerbebetrieb noch höher als bei Beispiel 1b:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	80.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-6.000.000
Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage	660.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	30.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2020	- 5.230.000

Beantragt der Steuerpflichtige einen Verlustrücktrag im Höchstausmaß, dann setzt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 folgendermaßen zusammen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	200.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.000.000
COVID-19-Rücklage	-660.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	40.000
Verlustrücktrag	-1.580.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2019	0

Allerdings übersteigt der Verlust 2020 iHv 5.230.000 den Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2019 um 3.650.000. Dieser Verlust kann auf das Jahr 2018 (maximal 2 Mio Euro) rückgetragen werden:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>150.000</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>1.500.000</i>
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>40.000</i>
<i>Verlustrücktrag</i>	<i>-1.690.000</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte 2018</i>	<i>0</i>

Allerdings übersteigt der Verlust 2020 iHv 5.230.000 den Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2019 und 2018 um 1.960.000. Dieser verbleibende Verlust kann auf das Jahr 2021 vorgetragen werden.

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>80.000</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>-6.000.000</i>
<i>Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage</i>	<i>660.000</i>
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>30.000</i>
<i>Verlustrücktrag 2019 und 2018</i>	<i>3.270.000</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte 2020 (möglicher Verlustvortrag ab 2021)</i>	<i>- 1.960.000</i>

3931

Beispiel 2:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 setzt sich nach Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage folgendermaßen zusammen:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>30.000</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>8.000.000</i>
<i>COVID-19-Rücklage (30%)</i>	<i>-2.409.000</i>
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>20.000</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte 2019</i>	<i>5.641.000</i>

Der Gesamtbetrag der Einkünfte 2020 setzt sich – nach Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage – folgendermaßen zusammen:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</i>	<i>10.000</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>	<i>-8.000.000</i>
<i>Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage</i>	<i>2.409.000</i>
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>20.000</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte 2020</i>	<i>-5.561.000</i>

Beantragt der Steuerpflichtige einen Verlustrücktrag im Höchstausmaß, dann setzt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 folgendermaßen zusammen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	30.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	8.000.000
COVID-19-Rücklage	-2.409.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	20.000
Verlustrücktrag	-2.591.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2019	3.050.000

Es kann der Verlust aus 2020 auf das Jahr 2019 rückgetragen werden. Allerdings übersteigt der Verlust 2020 iHv 5.561.000 samt bereits berücksichtigter COVID-19-Rücklage den Betrag von fünf Millionen Euro. Es kann daher nur ein Verlustrücktrag in Höhe der Differenz zwischen dem Höchstbetrag von fünf Millionen und der COVID-19-Rücklage von 2.409.000 geltend gemacht werden. Der verbleibende Verlust iHv 2.970.000 kann auf das Jahr 2021 vorgetragen werden:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	10.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-8.000.000
Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage	2.409.000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	20.000
Verlustrücktrag	2.591.000
Gesamtbetrag der Einkünfte 2020	- 2.970.000

9.5.3.3 Mitunternehmerschaften

3932

Bei Mitunternehmerschaften berührt der Verlustrücktrag – wie eine COVID-19-Rücklage (dazu Rz 3917) – die Feststellung der Einkünfte nach [§ 188 BAO](#) nicht, sondern ist lediglich im Rahmen der Veranlagung bei dem einzelnen Mitunternehmer zu berücksichtigen. Somit kann jeder Mitunternehmer den Verlustrücktrag unabhängig von den anderen Mitunternehmern in Anspruch nehmen. Die für den Verlustrücktrag geltenden betraglichen Beschränkungen (siehe Rz 3925) sind folglich auch bezogen auf den jeweiligen Mitunternehmer anzuwenden.

Beispiel:

A ist zu 50%, B zu 30% und C zu 20% an der ABC-OG beteiligt. Die ABC-OG hat folgende steuerliche Ergebnisse erzielt:

2018:	300.000
2019:	400.000
2020:	-500.000

Zudem hatte der Gesellschafter A folgende Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben (saldiert):

2018:	18.000
2019:	17.000
2020:	3.000

Daraus ergeben sich bei A folgende Einkünfte:

2018:	168.000
2019:	217.000
2020:	-247.000

A kann beantragen, den Verlust des Jahres 2020 auf 2019 rückzutragen und den darüber hinaus gehenden Verlust iHv 30.000 auf das Jahr 2018 rückzutragen (vorausgesetzt es bestehen keine anderen Einkünfte).

Kommt es infolge einer nachträglichen Abänderung des Feststellungsbescheides zu einer Änderung einer Tangente ([§ 295 Abs. 1 BAO](#)) und erhöht sich infolgedessen beim jeweiligen Mitunternehmer eine für die Geltendmachung des Verlustrücktrages maßgebliche Größe (Gesamtbetrag der Einkünfte 2020, 2019 bzw. 2018), kann insoweit ein (weiterer) Antrag auf zusätzliche Berücksichtigung eines Verlustrücktrages gestellt werden (siehe dazu Rz 3937).

3933

Nicht rücktragsfähig sind Wartetastenverluste nach [§ 23a Abs. 1 EStG 1988](#). Dies gilt auch, wenn die Wartetastenverluste nach [§ 23a Abs. 4 EStG 1988](#) zu vortragsfähigen Verlusten werden.

9.5.3.4 Abweichendes Wirtschaftsjahr

3934

Bei abweichendem Wirtschaftsjahr besteht die Möglichkeit, dass COVID-19-bedingte Verluste erst im abweichenden Wirtschaftsjahr 2020/2021 eintreten; sie würden damit erst in der Veranlagung 2021 berücksichtigt werden. Daher hat der Steuerpflichtige diesfalls ein Wahlrecht, den Verlust alternativ aus der Veranlagung 2020 oder aus der Veranlagung 2021 rückzutragen ([§ 124b Z 355 lit. b EStG 1988](#)). Wird der Verlust aus der Veranlagung 2021 rückgetragen, kann dieser im Rahmen der Veranlagung 2020 bzw. unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2019 abgezogen werden. In diesem Fall beziehen sich die Regelungen der [§§ 6 und 7 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#) auf die Jahre 2021, 2020 und 2019.

Beispiel:

Das Wirtschaftsjahr eines Steuerpflichtigen beginnt mit 1.4. und endet zum Bilanzstichtag 31.3. Im Wirtschaftsjahr 1.4.2019 – 31.3.2020 hat der Steuerpflichtige noch einen Gewinn erzielt. Im folgenden Wirtschaftsjahr 1.4.2020 – 31.3.2021 hat der

Steuerpflichtige bedingt durch COVID-19 allerdings einen hohen Verlust erzielt. Da in der Veranlagung 2020 nur der Gewinn des Wirtschaftsjahres mit Stichtag 31.3.2020 zu berücksichtigen ist ([§ 2 Abs. 5 EStG 1988](#)), bestünde ohne Sonderregelung keine Möglichkeit, den – erst im folgenden Wirtschaftsjahr entstehenden – Verlust rückzutragen. Der Steuerpflichtige kann daher wählen, den im Rahmen der Veranlagung 2021 zu berücksichtigenden Verlust aus dem Wirtschaftsjahr 1.4.2020 – 31.3.2021 auf das Jahr 2020 und allenfalls auf das Jahr 2019 rückzutragen.

9.5.3.5 Verlustrücktrag bei Rechtsnachfolge

3935

[§ 124b Z 355 EStG 1988](#) enthält keine ausdrücklichen Regelungen für einen steuersubjektübergreifenden Verlustrücktrag bei Gesamtrechtsnachfolge (zB Erbfolge) sowie für Umgründungen. Anders als im Zuge der Bildung der COVID-19-Rücklage ist bei der Durchführung des tatsächlichen Verlustrücktrages ein subjektübergreifender Verlustrücktrag vorgesehen ([§ 8 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#)). Da der Verlustrücktrag einen „umgekehrten Verlustvortrag“ darstellt, gelten die für den Verlustvortrag allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze.

Wie der Verlustvortrag ist auch der Verlustrücktrag somit ein höchstpersönliches Recht. Persönlich rücktragsberechtigt ist nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen daher grundsätzlich jene Person, die den Verlust erlitten hat (vgl. VwGH 4.6.1986, [84/13/0251](#) zum Verlustabzug). Nur im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen kommt ein Übergang des Verlustrücktrages vom Rechtsnachfolger auf den Erblasser in Betracht, dessen verlustverursachender Betrieb zu Buchwerten übertragen wurde (vgl. VwGH 25.4.2013, [2010/15/0131](#) zum Verlustabzug). In allen anderen Fällen der Übertragung des verlustverursachenden Betriebes geht der Verlustrücktrag nicht über.

Beispiel:

Der Erblasser X stirbt im November 2019; er erzielt im Jahr 2019 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 500.000 Euro. Der Erbe Y erzielt im Jahr 2019 einen Gewinn aus dem übernommenen Betrieb in Höhe von 50.000 Euro sowie weitere außerbetriebliche Einkünfte in Höhe von 100.000 Euro. Im Jahr 2020 macht Y einen Verlust iHv -200.000 Euro glaubhaft (er hat keine anderen betrieblichen Einkünfte).

Y kann in seiner eigenen Veranlagung 2019 eine COVID-19-Rücklage in Höhe von 30.000 Euro (= 60% von 50.000 Euro) bilden. Die COVID-19-Rücklage ist 2020 hinzuzurechnen.

Eine darüberhinausgehende Verlustverwertung kann objektbezogen im Rahmen der Durchführung des Verlustrücktrages vorgenommen werden: 2020 beträgt der Verlust unter Berücksichtigung der Auflösung der Rücklage beim Erben -170.000 Euro. Davon können -120.000 Euro primär beim Erben berücksichtigt werden; der Überhang in Höhe von -50.000 Euro kann beim Erblasser berücksichtigt werden.

9.5.3.6 Verlustrücktrag bei Umgründungen

3936

Eine steuersubjektübergreifende Übertragung des Verlustrücktrages im Rahmen von Umgründungen ist nicht möglich, um unerwünschte Rückkoppelungen auf bereits abgeschlossene gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen im Rahmen der Umgründung zu vermeiden. Dies trägt auch dem Vereinfachungsgedanken Rechnung. Die Verlustnutzung bei den übernehmenden Rechtsträgern kann daher ausschließlich durch diese im Hinblick auf ihre jeweils eigenen Gewinne bzw. Verluste im Rahmen des Verlustvortrages und des Verlustrücktrages erfolgen.

Beispiel 1:

Es erfolgt eine Einbringung eines Betriebes durch die natürliche Person A zum 31.12.2019 in die bestehende B-GmbH. Im Jahr 2019 erzielt A einen Gewinn in Höhe von 300.000 Euro. Die B-GmbH erzielt

- *im Jahr 2018 einen Gewinn in Höhe von 60.000 Euro,*
- *im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 100.000 Euro und*
- *im Jahr 2020 einen Verlust in Höhe von -200.000 Euro.*

Der Verlust der B-GmbH kann im Zuge des Verlustrücktrages ausschließlich mit den Gewinnen der B-GmbH verrechnet werden. Verluste im Ausmaß von -100.000 Euro können mit den Gewinnen aus 2019 und Verluste im Ausmaß von -60.000 Euro mit den Gewinnen aus 2018 verrechnet werden. Der Verlustüberhang in Höhe von -40.000 Euro wird zum Verlustvortrag der GmbH. Ein Verlustrücktrag auf A ist unzulässig.

Wird im Rahmen von Umgründungen unter zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge gemäß [§ 19 Abs 1 BAO](#) der Eintritt des Gesamtrechtsnachfolgers in ein bereits bestehendes Steuerschuldverhältnis des Rechtsvorgängers bewirkt, bleibt allerdings die Geltendmachung des Verlustrücktrages durch den Gesamtrechtsnachfolger für originär beim Rechtsvorgänger gemäß [§ 4 BAO](#) verwirklichte Abgabenansprüche möglich (keine steuersubjektübergreifende Übertragung).

Beispiel 2:

Es erfolgt eine Verschmelzung nach Art. I UmgrStG zum 31.12.2020 von der A-GmbH auf ihre 100-prozentige Muttergesellschaft, die B-GmbH (Wj=Kj). Die Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch erfolgt vor Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2020 der A-GmbH mit 30.6.2021. Die A-GmbH erzielte

- *im Jahr 2018 einen Gewinn in Höhe von 50.000 Euro*
- *im Jahr 2019 einen Gewinn in Höhe von 100.000 Euro und*
- *im Jahr 2020 einen Verlust in Höhe von - 200.000 Euro.*

Die B-GmbH hat als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-GmbH ([§ 19 Abs. 1 BAO](#)) unter Angabe deren Steuernummer eine Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2020 einzureichen. Die B-GmbH kann als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-GmbH den nach [§ 4](#)

BAO originär bei der A-GmbH entstandenen Verlust im Jahr 2020 im Zuge des Verlustrücktrages mit den Gewinnen der A-GmbH aus den Jahren 2019 und 2018 verrechnen. Verluste aus 2020 im Ausmaß von 100.000 Euro können mit den Gewinnen aus 2019 und Verluste im Ausmaß von 50.000 Euro mit den Gewinnen aus 2018 verrechnet werden. Der Verlustüberhang aus 2020 in Höhe von 50.000 Euro wird zum Verlustvortrag der A-GmbH, der nach Maßgabe des [§ 4 UmgrStG](#) auf die B-GmbH übergeht.

9.5.3.7 Antrag auf Verlustrücktrag

3937

Der Antrag auf Verlustrücktrag ist ein von den Steuererklärungen 2020 und 2019 (bzw. 2018) gesonderter eigener Antrag. Der Antrag kann frühestens gestellt werden, sobald der (negative) Gesamtbetrag der Einkünfte im Wege der Steuererklärung 2020 erklärt wurde. Er kann bis zum Ablauf der Beschwerdefrist in Bezug auf den vom Verlustrücktrag betroffenen Veranlagungsbescheid zurückgezogen werden. Der Antrag betrifft die Veranlagung 2019 (bzw. 2018), nicht die Veranlagung 2020. Sollte das Jahr, in das der Verlust rückgetragen werden soll (2019 bzw. 2018) im Zeitpunkt der Antragstellung bereits rechtskräftig veranlagt worden sein, begründet die Stellung eines Antrags auf Berücksichtigung eines Verlustrücktrages ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) ([§ 124b Z 355 lit. a zweiter Teilstrich EStG 1988](#)).

Wurde das Jahr 2020 bereits rechtskräftig veranlagt, bevor ein Antrag auf Berücksichtigung eines Verlustrücktrages eingebracht wurde, kann dieser dennoch (nachträglich) gestellt werden, und zwar bis zum Ablauf der Verjährungsfrist des Jahres, in das der Verlust rückgetragen werden soll. Der Bescheid für das Jahr 2020 ist diesfalls gemäß [§ 295a BAO](#) zu ändern.

Bei einer nachträglichen Änderung der für den Verlustrücktrag maßgebenden Veranlagungen 2020, 2019 und 2018, die dazu führt, dass der Verlustrücktrag in einem höheren Ausmaß berücksichtigt werden kann, als es bisher möglich war, kann insoweit ein (zusätzlicher) Antrag auf Verlustrücktrag gestellt werden.

9.5.4 Nachträgliche Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019

3938

Um für jene Fälle, in denen die Veranlagung für 2019 noch nicht durchgeführt wurde und somit die Bildung der COVID-19-Rücklage noch nicht möglich ist, eine steuerliche Entlastung herbeizuführen, ist in [§ 5 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#) die Möglichkeit vorgesehen, die Vorauszahlungen an Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer für das Jahr 2019 auf Antrag herabzusetzen. Die Steuer ist in diesem Fall mit dem Betrag festzusetzen, der sich als voraussichtliche Steuer für das Jahr 2019 auf Grundlage einer

Veranlagung unter Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage (siehe Rz 3906 ff) ergibt. Dadurch muss für eine Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage nicht erst eine Veranlagung durchgeführt werden. Der Antrag ist nur bis zur Abgabe der Steuererklärung für das Jahr 2019 zulässig. Zudem ist eine Ermittlung des voraussichtlichen Betrages dem Antrag zwingend anzuschließen.

Rz 4038b wird geändert (Klarstellung):

4038b

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

Zinsen aus Anschaffungskrediten sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig. Ist ein Zinscap-Optionsschein auf einen Anschaffungskredit hinsichtlich einer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führenden Einkunftsquelle bezogen, ist er dieser Einkunftsquelle zuzuordnen und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Einheit mit dem Kredit zu sehen. Demzufolge ist das Entgelt für das Sicherungsgeschäft der abzugsfähigen Einkunftsquellenfinanzierung zuzuordnen.

Bei Aufwendungen für eine vorzeitige Auflösung von Zinsswapverträgen handelt es sich ebenso wie bei Entschädigungen für eine vorzeitige Tilgung eines Darlehens um ein Nutzungsentgelt für das auf die verkürzte Laufzeit in Anspruch genommene Fremdkapital und somit um Schuldzinsen. Eine Abzugsfähigkeit dieser Schuldzinsen als Werbungskosten ist dem Grunde nach möglich, sofern diese Schuldzinsen durch die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veranlasst wurden. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Vermietung fortgesetzt wird, nicht hingegen, wenn das betreffende Grundstück veräußert oder privat verwendet werden soll.

~~Eine andere Betrachtung wäre geboten, wenn~~ **Liegt** ein Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle von vornherein nicht vor**liegt** oder **wird** ein solcher Zusammenhang durch die Veräußerung des Wertpapiers gelöst, ~~wird~~. ~~In diesen Fällen wäre die Veräußerung im Rahmen des [§ 30 EStG 1988](#) bzw. - im Anwendungsbereich der durch das BBG 2011 und des AbgÄG 2011 erfolgten Änderung der Besteuerung von Kapitalvermögen – im Rahmen des [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) (Einkünfte aus Derivaten) steuerlich zu beurteilen. Sollte ein Teil der Anschaffungskosten schon bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt worden sein, verbietet sich in analoger Anwendung des [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) eine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen. Dementsprechend sind~~

die zu berücksichtigenden Anschaffungskosten bei Ermittlung der Einkünfte gemäß [§ 30](#) bzw. [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) entsprechend zu kürzen.

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

Rz 4122 entfällt:

4122

~~Der Bildungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 (siehe Rz 1352 ff) und der Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 EStG 1988 (siehe Rz 1440 ff) gelten nicht als Lohnaufwand iSd § 17 Abs. 1 EStG 1988. Diese Freibeträge sind nicht neben dem Betriebsausgabenpauschale gesondert absetzbar.~~

Randzahl 4122: derzeit frei

Rz 4131 wird geändert (Klarstellung):

4131

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

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

- sämtliche gesondert absetzbaren Betriebsausgaben einschließlich Umsatzsteuer,

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

Nach Abschnitt 11.1.6 wird folgender Abschnitt 11.2 mit den Abschnitten 11.2.1 bis 11.2.5 und den Rz 4139a bis 4139p eingefügt; Rz 4139 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

11.2 Kleinunternehmerpauschalierung ([§ 17 Abs. 3a EStG 1988](#))

11.2.1 Allgemeines

4139

~~Der Bildungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 (siehe Rz 1352 ff) und der Lehrlingsfreibetrag gemäß § 124b Z 31 EStG 1988 (siehe Rz 1440 ff) gelten nicht als Lohnaufwand. Diese Freibeträge sind nicht neben den Betriebsausgabenpauschalien gesondert absetzbar.~~

Mit dem Steuerreformgesetz 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, wurde die Kleinunternehmerpauschalierung geschaffen ([§ 17 Abs. 3a EStG 1988](#)). Die Pauschalierung in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, ist nur bei der Veranlagung 2020 anwendbar.

Mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz – COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, wurde die Kleinunternehmerpauschalierung geändert. Die Pauschalierung in der Fassung des COVID-19-StMG ist ab der Veranlagung 2021 anwendbar.

Die Kleinunternehmerpauschalierung ist eine vereinfachte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Sie erfasst Einkünfte gemäß [§ 22 EStG 1988](#) oder [§ 23 EStG 1988](#). Sie ist nicht anwendbar auf Einkünfte aus einer Tätigkeit eines Gesellschafters gemäß [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#), als Aufsichtsratsmitglied und als Stiftungsvorstand.

Bei Inanspruchnahme der Pauschalierung besteht keine Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches und einer Anlagenkartei.

4139a

Die Pauschalierung ist nur auf eine unternehmerische Tätigkeit iSd [UStG 1994](#) anwendbar. Das ergibt sich nach der ab der Veranlagung 2021 geltenden Rechtslage daraus, dass [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) auf nichtunternehmerische Tätigkeiten nicht anwendbar ist (s. Rz 4139c). Für das Veranlagungsjahr 2020 gilt dies gleichermaßen: Aus einer

nichtunternehmerischen Tätigkeit können keine Umsätze erzielt werden, die der Bemessung des – auf Umsätze bezogenen – Pauschales zu Grunde gelegt werden können. Das trifft etwa auf einen Obmann des Vorstandes einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft zu, der Mitglied der Genossenschaft ist und in dieser Eigenschaft nicht Unternehmer ist (VwGH 5.4.1984, [83/15/0013](#); UStR 2000 Rz 184).

11.2.2 Umsatzgrenze

4139b

Rechtslage für die Veranlagung 2020:

[§ 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988](#) sieht als Anwendungsvoraussetzung vor, dass die Umsatzgrenze von 35.000 Euro nicht überschritten wird. Für diese Grenze sind Umsätze im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994](#) maßgeblich, die zu Einkünften führen, die der Pauschalierung zugänglich sind. Vermietungsumsätze, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, sowie solche aus einer von der Pauschalierung ausgenommenen Tätigkeit bleiben daher außer Betracht.

In die Grenze sind auch Umsätze einzubeziehen, die im Ausland ausgeführte Lieferungen und Leistungen betreffen. Umsätze aus Entnahmen bleiben unberücksichtigt.

Die Pauschalierung ist anwendbar, wenn die zu berücksichtigenden Umsätze (ohne Umsatzsteuer) 35.000 Euro nicht übersteigen. Die für die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) maßgebende Betrachtung ist für die Veranlagung 2020 nicht maßgeblich.

[§ 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988](#) in der Fassung vor der Änderung durch das COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, sieht eine Toleranzregelung vor: Werden Umsätze von nicht mehr als 40.000 Euro erzielt, kann die Pauschalierung angewendet werden, wenn im Vorjahr Umsätze von nicht mehr als 35.000 Euro erzielt wurden. Dementsprechend ist die Verordnung im Jahr 2020 anwendbar, wenn die Umsätze 2020 nicht mehr als 40.000 Euro betragen und im Jahr 2019 Umsätze von nicht mehr als 35.000 Euro erzielt wurden. Ab der Veranlagung 2021 ist die Regelung nicht mehr anwendbar, weil Z 2 mit dem COVID-19-StMG mit Wirkung ab 2021 geändert wurde.

4139c

Rechtslage ab der Veranlagung 2021:

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

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

Maßgebend ist somit die Grenze von 35.000 Euro gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#).

Danach bleiben zB Umsätze aus Hilfsgeschäften oder aus der Geschäftsveräußerung außer Ansatz, nicht aber Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren ([§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994](#)) oder Grundstücksumsätze ([§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#)). Da die Grenze von 35.000 Euro auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abstellt (VwGH 28.10.1998, [98/14/0057](#); UStR 2000 Rz 996), ist für die Frage der Ausschöpfung der Grenze von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen des [UStG 1994](#) auszugehen.

Beispiel:

A erzielt neben nichtselbständigen Einkünften im Jahr 2021

- **Einnahmen als Fachschriftsteller iHv 21.000 Euro**
- **Einnahmen als Künstler iHv 15.000 Euro**

Für die Anwendung der Kleinunternehmergrenze ist aus den Umsätzen die USt herauszurechnen:

- **Fachschriftsteller: 17.500 Euro (Herausrechnung von 20% USt)**
- **Künstler: 14.285,71 Euro (Herausrechnung von 5% USt; Steuersatz 5% gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 4 iVm § 28 Abs. 52 Z 1 lit. b UStG 1994](#))**

Die für die Kleinunternehmergrenze insgesamt maßgeblichen Umsätze betragen 31.785,71 Euro; die Pauschalierung ist daher anwendbar.

Da die Toleranzregelung des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) – mit den oben beschriebenen Modifikationen – unmittelbar auf die Pauschalierung durchschlägt, gilt das auch für die dort vorgesehene Toleranzregelung. Demnach kann die Grenze von 35.000 Euro innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren einmal um nicht mehr als 15% überschritten werden. Dies gilt daher auch im Rahmen der einkommensteuerlichen Kleinunternehmerpauschalierung; zu berücksichtigen ist dabei, dass auch für die Toleranzregelung Umsätze auszublenden sind, die zu Einkünften führen, die gemäß Z 1 von der Pauschalierung nicht erfasst sind.

4139d

Die unmittelbare Verknüpfung mit der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerbefreiung wird zweifach modifiziert:

1. Die umsatzsteuerrechtliche Regelung erfasst auch Umsätze aus Tätigkeiten, die der einkommensteuerrechtlichen Pauschalierung nicht zugänglich sind, zB Vermietungsumsätze. Derartige Umsätze sind nicht zu berücksichtigen. Die für die

Anwendung maßgebliche Umsatzgrenze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) ist dementsprechend (nur) auf Umsätze zu beziehen, die zu Einkünften führen, die sachlich von der Pauschalierung erfasst sind. Erzielt der Steuerpflichtige keine Umsätze aus Tätigkeiten, die von der Pauschalierung ausgeschlossen sind, ist eine gesonderte Umsatzbetrachtung nicht erforderlich. Andernfalls sind die Umsätze aus ausgeschlossenen Tätigkeiten auszublenden.

Beispiele:

1. *B ist nichtselbständig tätig. Daneben ist er Fachschriftsteller und erzielt daraus Einnahmen von 40.000 Euro; weitere Umsätze werden nicht erzielt. Da pauschalierungsschädliche Umsätze nicht vorliegen, ist die Umsatzgrenze des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) auf die Umsätze als Fachschriftsteller zu beziehen. Der Umsatz beträgt bei Herausrechnung der USt (20%) 33.333,30 Euro, die Pauschalierung ist daher anwendbar.*
 2. *C ist nichtselbständig tätig. Daneben ist er Vortragender und vermietet eine Wohnung. Aus der Vortragstätigkeit erzielt er Einnahmen von 41.000 Euro (inkl. USt), aus der Vermietung Einnahmen von 24.000 Euro (inkl. USt), insgesamt somit Einnahmen von 65.000 Euro. Für die Anwendung der Pauschalierung in Bezug auf die Einkünfte aus der Vortragstätigkeit bleiben die Vermietungsumsätze unberücksichtigt. Der Umsatz aus der Vortragstätigkeit beträgt bei Herausrechnung der USt (20%) 34.166,67 Euro, die Pauschalierung ist daher anwendbar.*
2. Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) ist nicht anwendbar, wenn der Steuerpflichtige darauf gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) verzichtet hat. Ob ein Unternehmer aus Wettbewerbsgründen von der Umsatzsteuerbefreiung Gebrauch macht oder nicht, ist für die Pauschalierung nicht relevant. Wäre die Kleinunternehmerbefreiung anwendbar, weil die (allenfalls gemäß Z 1 modifizierten) Umsätze die Umsatzgrenze nicht überschreiten, ist die Pauschalierung daher auch dann anwendbar, wenn auf die Kleinunternehmerbefreiung verzichtet wurde.

4139e

Bei Vorhandensein mehrerer der Pauschalierung zugänglicher Betriebe kann der Steuerpflichtige die Pauschalierung anwenden, wenn die Summe der Umsätze der Betriebe die Umsatzgrenze nicht überschreitet. Ist das der Fall, kann für jeden Betrieb eigenständig entschieden werden, ob die Pauschalierung angewendet wird oder nicht.

Beispiele:

1. *A erzielt im Jahr 2020 Umsätze aus zwei betrieblichen Tätigkeiten und der Vermietung einer Wohnung. Er erzielt insgesamt Umsätze von 52.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) und zwar:*

<i>Tätigkeiten</i>	<i>Umsatz (Euro)</i>
<i>Betrieb 1</i>	<i>10.000</i>

Betrieb 2	12.000
Vermietung	30.000
Gesamt	52.000

Da die Summe der betrieblichen Umsätze die Höchstgrenze von 35.000 Euro nicht überschreitet, kann A die Pauschalierung anwenden. Er kann für jeden Betrieb eigenständig wählen, ob er von der Pauschalierung Gebrauch macht. Würde die Summe der betrieblichen Umsätze die Höchstgrenze überschreiten, wäre die Pauschalierung für keinen Betrieb anwendbar.

2. *B erzielt im Jahr 2021 Umsätze aus drei betrieblichen Tätigkeiten und aus der Vermietung einer Wohnung.*

Tätigkeiten	Umsatz (Euro)
<i>Betrieb 1 (Künstler; Steuersatz 5% gemäß § 10 Abs. 3 Z 4 iVm § 28 Abs. 52 Z 1 lit. b UStG 1994)</i>	<i>10.000 (9.523,81 + 476,19 USt)</i>
<i>Betrieb 2 (Vortragender)</i>	<i>17.500 (14.583,33 + 2.916,67 USt)</i>
<i>Betrieb 3 (Arzt)</i>	<i>100.000</i>
<i>Vermietung (zu Wohnzwecken)</i>	<i>18.750 (17.045,45 + 1.704,55 USt)</i>
Gesamt	141.152,59 + 5.097,41 (USt)

Die gesamten Umsätze betragen 141.152,59 Euro. Die Umsätze als Arzt in Höhe von 100.000 Euro bleiben bei Anwendung der Umsatzgrenze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) außer Ansatz; die Vermietungsumsätze bleiben gemäß [§ 17 Abs. 3a Z 2 erster Teilstrich EStG 1988](#) außer Ansatz. Die für die Anwendungsgrenze relevanten Umsätze aus Betrieb 1 und Betrieb 2 betragen in Summe 24.107,14 Euro und überschreiten den maßgebenden Grenzwert nicht. Die Pauschalierung ist anwendbar. B kann für jeden Betrieb eigenständig wählen, ob er von der Pauschalierung Gebrauch macht.

11.2.3 Pauschale Gewinnermittlung

11.2.3.1 Betriebseinnahmen

4139f

Rechtslage für die Veranlagung 2020:

Als Betriebseinnahmen sind nur Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen ([§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) und Auslandsumsätze) zu erfassen. Umsätze sind solche im Sinne des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) sowie Umsätze, die im Ausland ausgeführte Lieferungen und Leistungen betreffen. Umsätze aus Entnahmen bleiben unberücksichtigt.

Als Betriebseinnahmen sind nach Maßgabe des Zuflusses nur solche anzusetzen, die aus derartigen Umsätzen resultieren. Ob diese Umsätze umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei sind, ist nicht relevant. Betriebseinnahmen, die keine derartigen

Umsätze darstellen, bleiben außer Betracht. Dementsprechend bleiben zB Schadenersätze, Versicherungsentschädigungen, Folgerechtsvergütungen gemäß [§ 16b UrhG](#), eine Reprographie- sowie Speichermedienvergütung gemäß [§ 42b UrhG](#) oder Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds an freie Dienstnehmer unberücksichtigt.

Da bei Entnahmen von Anlagegütern der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen ist, ist in [§ 17 Abs. 3a Z 6 EStG 1988](#) eine Ausnahme von der Regelung des [§ 6 Z 4 EStG 1988](#), wonach der Teilwert an die Stelle der Anschaffungskosten tritt, enthalten. Damit bleibt eine betriebliche stille Reserve weiterhin steuerhängig. Die Regelung hat nur in den Ausnahmefällen Relevanz, in denen während der Pauschalierung werthaltiges Anlagevermögen entnommen wird, wie etwa Gebäude(teile).

4139g

Rechtslage ab der Veranlagung 2021:

Es sind sämtliche aus dem jeweiligen Betrieb dem jeweiligen Kalenderjahr zuzuordnenden Betriebseinnahmen ohne Umsatzsteuer zu erfassen. Entnahmen bleiben außer Ansatz (siehe oben Rz 4139f).

Besteht Unternehmereigenschaft und wird die Grenze für die Anwendung der Verordnung nicht überschritten (Rz 4139c), ist für die Anwendbarkeit der Pauschalierung ab der Veranlagung 2021 unerheblich, dass erzielte Betriebseinnahmen keine steuerbaren Umsätze darstellen; dementsprechend sind Versicherungsentschädigungen, Schadenersätze, Folgerechtsvergütungen gemäß [§ 16b UrhG](#), Reprographie- sowie Speichermedienvergütungen gemäß [§ 42b UrhG](#) oder Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds an freie Dienstnehmer als Betriebseinnahmen zu erfassen.

11.2.3.2 Betriebsausgaben

4139h

Rechtslage für die Veranlagung 2020:

Neben dem Betriebsausgabenpauschale (Rz 4139j) sind gezahlte Beiträge gemäß [§ 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) (ua. Pflichtversicherungsbeiträge) zu berücksichtigen. Weitere Betriebsausgaben sind nicht zu berücksichtigen. Der Grundfreibetrag steht nach [§ 10 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) zu.

4139i

Rechtslage ab der Veranlagung 2021:

Neben dem Betriebsausgabenpauschale (Rz 4139j) sind abzuziehen:

- Beiträge gemäß [§ 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) (ua. Pflichtversicherungsbeiträge),
- Reise- und Fahrtkosten, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht; der Kostenersatz ist bei der Bemessungsgrundlage für die pauschalen Betriebsausgaben nicht zu berücksichtigen (siehe dazu Rz 4127a zur Basispauschalierung).

Weitere Betriebsausgaben sind nicht zu berücksichtigen. Eine nicht als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer ist daher nicht gesondert abzuziehen. Entnahmen bleiben unberücksichtigt. Der Grundfreibetrag steht nach [§ 10 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) zu.

4139j

Betriebsausgabenpauschale – Rechtslage für die Veranlagung 2020:

Die pauschalen Betriebsausgaben betragen 45% der (Netto)Betriebseinnahmen aus Umsätzen (Rz 4139e). Abweichend davon betragen die pauschalen Betriebsausgaben bei einem Dienstleistungsbetrieb (Rz 4139I) 20% der Betriebseinnahmen.

4139k

Betriebsausgabenpauschale – Rechtslage ab der Veranlagung 2021:

Die pauschalen Betriebsausgaben betragen 45% der Betriebseinnahmen ohne Umsatzsteuer (Rz 4139g), höchstens aber 18.900 Euro. Abweichend davon betragen die pauschalen Betriebsausgaben bei einem Dienstleistungsbetrieb (Rz 4139I) 20% der Betriebseinnahmen, höchstens aber 8.400 Euro.

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

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.

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.

11.2.4 Mitunternehmerschaft

4139m

Die Pauschalierung ist auch anwendbar, wenn eine der Pauschalierung zugängliche Tätigkeit im Rahmen einer Mitunternehmerschaft ausgeübt wird. In Bezug auf die Umsatzgrenze ist der gesamte von der Mitunternehmerschaft erzielte Umsatz maßgebend. Individuelle Umsätze der einzelnen Mitunternehmer bleiben unberücksichtigt.

4139n

[§ 17 Abs. 3a Z 7 EStG 1988](#) sieht vor, dass die Pauschalierung nur anwendbar ist, wenn keiner der Mitunternehmer außerhalb der Mitunternehmerschaft in einem eigenen Betrieb von der Pauschalierung Gebrauch macht. Die Inanspruchnahme der Pauschalierung bei einer weiteren Mitunternehmerschaft ist unschädlich.

Wird nach erfolgter rechtskräftiger Feststellung gemäß [§ 188 BAO](#) von einem Mitunternehmer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung in einem Betrieb die Kleinunternehmerpauschalierung in Anspruch genommen, fällt die Anwendungsvoraussetzung in Bezug auf die Mitunternehmerschaft nachträglich weg. Dieser Umstand stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar.

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 2020 Umsätze iSd [§ 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988](#) in Höhe von 32.300 Euro. A und B haben an Pflichtversicherungsbeiträgen im Jahr 2020 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 Gewinn¹⁾	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 (13%)	705,57	575,57
Pauschalierter Gewinn	4.721,93	3.851,93

¹⁾ Umsatz der OG abzüglich Pauschale: 32.300 – 14.535 = 17.765, davon je 8.882,50 auf A und B

11.2.5 Wechsel der Gewinnermittlung

4139p

Wird von der Kleinunternehmerpauschalierung freiwillig auf eine andere Form der Gewinnermittlung übergegangen, ist eine erneute Ermittlung des Gewinnes nach diesen Vorschriften frühestens nach Ablauf von drei Wirtschaftsjahren zulässig. Nach Ablauf der 3-jährigen Sperrfrist kann die Kleinunternehmerpauschalierung frühestens im vierten Jahr nach dem Wechsel wieder in Anspruch genommen werden.

Der Wechsel erfolgt freiwillig, wenn die Kleinunternehmerpauschalierung nicht in Anspruch genommen wird, obwohl dies möglich wäre, weil die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind. Bei einem die Pauschalierung ausschließenden Überschreiten der Umsatzgrenze liegt kein freiwilliger Wechsel vor. Daher kann die Pauschalierung in jedem Folgejahr, in dem die Voraussetzungen erfüllt sind, wieder angewendet werden.

Abschnitt 11.2 wird zu Abschnitt 11.2a und erhält die Überschrift (Umnummerierung):

11.2a Nichtbuchführende Gewerbetreibende (Verordnung BGBl. Nr. 55/1990 idF BGBl. II Nr. 215/2018)

Abschnitt 11.3 wird umbenannt und die Überschrift lautet (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

11.3 Land- und Forstwirtschaft (Veranlagungsjahre 2011 bis 2014: [LuF-PauschVO 2011](#) idF BGBl. II Nr. 164/2014; Veranlagungsjahre ab 2015 bzw. ab 2020/21: [LuF-PauschVO 2015](#) idF BGBl. II Nr. 164/2014 bzw. idF BGBl. II Nr. 559/2020)

Rz 4140 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4140

Rechtslage bis zur Veranlagung 2014

[...]

Rechtslage ab der Veranlagung 2015 bis 2019

[...]

Rechtslage ab der Veranlagung 2020

Für einen nicht buchführenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb kann der Gewinn pauschal ermittelt werden, wenn dessen Einheitswert 130.000 Euro nicht übersteigt und er seinen Gewinn nicht auf Grund des Überschreitens der 400.000 Euro-Umsatzgrenze (siehe dazu auch Rz 5018) in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nach Ablauf eines Pufferjahres ([§ 1 Abs. 1a LuF-PauschVO 2015](#)) durch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln muss.

Bei Berechnung des für die 400.000 Euro-Grenze maßgeblichen Umsatzes ist ab der Veranlagung 2021 gemäß [§ 1 Abs. 1a letzter Satz LuF-PauschVO 2015](#) der Wert des Futters hinzuzurechnen, wenn in einem landwirtschaftlichen Tierhaltungsbetrieb das Futter vom Abnehmer der Tiere zur Verfügung gestellt wird, ohne dass das Eigentum daran auf den Betriebsinhaber übergeht. Dies betrifft insbesondere Fälle der Lohnmast. Lohntierhaltung (im engeren Sinne) ist das Halten, die Aufzucht und das Mästen von Vieh, das im Eigentum Dritter (Abnehmer der Tiere) steht. Wird nicht das gesamte Futter vom Abnehmer der Tiere zur Verfügung gestellt, sondern auch Eigenfutter verwendet, beschränkt sich die Hinzurechnung auf den Wert des zur Verfügung gestellten Futters. Die Hinzurechnung gilt auch für Tierhalter, soweit diese bei in ihrem Eigentum stehenden Tieren Futter verwenden, das vom Abnehmer der Tiere zur Verfügung gestellt wird. Wird bei Berechnung des Mast- oder Aufzuchtlohns der Wert des Futters nicht gesondert ausgewiesen, ist dieser zu schätzen. Der Wert des Futters wird idR dem Einkaufswert entsprechen. Dabei ist auf den Einkaufspreis beim Abnehmer der Tiere abzustellen. Zur

Prüfung der 400.000 Euro-Grenze ist der Wert des Futters in jenem Jahr hinzuzurechnen, in dem der entsprechende Mast- oder Aufzuchtlohn vereinnahmt wird.

Dabei sind zwei Arten der pauschalen Gewinnermittlung vorgesehen (siehe auch Rz 4141d):

- **Vollpauschalierung:** Wenn der Einheitswert die Grenze von 75.000 Euro nicht überschreitet.
- **Teilpauschalierung:**
 - bei Überschreitung der oben genannten Einheitswertgrenze oder
 - bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß [§ 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz](#) oder
 - bei Unterschreiten der oben genannten Grenze und Ausübung der Teilpauschalierungsoption gemäß [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015](#) oder
 - isoliert bezogen auf den Gewinn aus Forstwirtschaft bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 15.000 Euro (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft)
 - isoliert bezogen auf den Gewinn aus Weinbau bei einer weinbaulich genutzten Grundfläche von mehr als 60 Ar.

Rz 4141 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4141

Rechtslage bis zur Veranlagung 2014

[...]

Rechtslage ab der Veranlagung 2015 bis 2019

[...]

Rechtslage ab der Veranlagung 2020

§ 1 (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn

- 1. dessen Einheitswert 130 000 Euro nicht übersteigt und**
- 2. dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes nicht freiwillig Bücher führt und**
- 3. die Anwendung der Verordnung nicht gemäß Abs. 1a ausgeschlossen ist.**

Die Anwendung der Verordnung ist nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

(1a) Wurden in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Umsätze iSd § 125 BAO von jeweils mehr als 400 000 Euro erzielt, kann mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, es sei denn der Inhaber macht glaubhaft, dass die Umsatzgrenze nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden ist und beantragt die weitere Anwendung dieser Verordnung. Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann mit Beginn des darauf folgenden Kalenderjahres wieder nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn diese Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird. Wird in einem landwirtschaftlichen Tierhaltungsbetrieb das Futter vom Abnehmer der Tiere zur Verfügung gestellt (insbesondere Lohnmast), ist für die Ermittlung des relevanten Umsatzes der Wert des Futters hinzuzurechnen.

(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen, Zukäufe und zur Nutzung übernommenen Flächen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen, Verkäufe und zur Nutzung überlassenen Flächen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtungen, der Zu- und Verkäufe bzw. der zur Nutzung übernommenen und überlassenen Flächen ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung in der Fassung vor BGBl. I Nr. 96/2020 maßgebend.

(3) Für die Anwendung der Voll- oder Teilpauschalierung gilt Folgendes:

- 1. Wird am 31. Dezember eines Jahres die in § 2 Abs. 1 genannte Grenze überschritten, sind im Folgejahr die §§ 9 bis 14 anzuwenden.**
- 2. Wird am 31. Dezember eines Jahres der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 überschritten, ist im Folgejahr § 3 Abs. 2 anzuwenden.**
- 3. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar überschritten, ist im Folgejahr § 4 Abs. 2 anzuwenden.**
- 5. Wird am 31. Dezember eines Jahres die in § 2 Abs. 1 genannte Grenze unterschritten und wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauern-Sozialversicherungsgesetzes – BSVG, BGBl. Nr. 559/1978, in der jeweils geltenden Fassung oder die Option nach § 2 Abs. 3 nicht ausgeübt, sind im Folgejahr die §§ 9 bis 14 nicht mehr anzuwenden.**
- 6. Wird am 31. Dezember eines Jahres der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 unterschritten, ist im Folgejahr § 3 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.**
- 7. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Grundfläche von mehr als 60 Ar unterschritten, ist im Folgejahr § 4 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.**
- 9. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung in der Fassung vor BGBl. I Nr. 96/2020 sinngemäß**

anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde.

Die [LuF-PauschVO 2011](#) bzw. die [LuF-PauschVO 2015](#) kann entweder nur zur Gänze oder überhaupt nicht angewendet werden. Wird zB der Gewinn aus Forstwirtschaft mittels vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, so kann auch der Gewinn aus Landwirtschaft nur mittels vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden. Eine Mischung zwischen Pauschalierung (Voll- oder Teilpauschalierung) und vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ist nicht möglich.

Rz 4141d wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4141d

Wird durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen, zur Nutzung übernommene Flächen oder unentgeltliche Erwerbe der für die Vollpauschalierung maßgebende Einheitswert (Gesamteinheitswert von 75.000 Euro bzw. für Veranlagungszeiträume bis 2014 100.000 Euro; Forst-Teileinheitswert von **15.000 Euro [bzw. für Veranlagungszeiträume bis 2019: 11.000 Euro]**) am 31. Dezember eines Jahres überschritten, ist ab dem Folgejahr die Teilpauschalierung anzuwenden ([§ 1 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015](#)). Solange der Steuerpflichtige hinsichtlich der zugekauften bzw. unentgeltlich erworbenen Flächen zum 31. Dezember des jeweiligen Veranlagungsjahres noch über keinen eigenen Einheitswertbescheid verfügt, sind zur Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes - wie bei Zupachtungen - die eigenen Hektarsätze heranzuziehen.

~~Ab dem Folgejahr ist die Teilpauschalierung auch dann anzuwenden, wenn zum 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche (siehe dazu Rz 4148b ff) durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen, zur Nutzung übernommene Flächen oder unentgeltliche Erwerbe das maximal zulässige Ausmaß von 60 ha überschreitet oder die Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten 120 übersteigt (zur Ermittlung der Vieheinheiten siehe Rz 4148e ff).~~

~~Für die Beurteilung der Zulässigkeit der Vollpauschalierung nach der LuF-PauschVO 2015 im Kalenderjahr 2015 sind daher das Ausmaß der selbst bewirtschafteten reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche und die tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten im Kalenderjahr 2014 maßgeblich.~~

Für die Beurteilung der Anwendbarkeit der Vollpauschalierung auf Grund des Einheitswertes gelten in Zusammenhang mit der Hauptfeststellung der Einheitswerte dieselben Regeln wie

für die generelle Anwendbarkeit der [LuF-PauschVO 2015](#) (siehe dazu Rz 4141a und Rz 4141c).

Beispiel:

Ein landwirtschaftlicher Betrieb, dessen Gewinn nach der [LuF-PauschVO 2011](#) bislang mittels Vollpauschalierung ermittelt wurde, hat zum 31.12.2014 einen Einheitswert in Höhe von 77.000 Euro. Für die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung im Jahr 2015 ist noch der Einheitswert zum 31.12.2014 maßgeblich. Daher ist im Jahr 2015 die Vollpauschalierung unter Anwendung der [LuF-PauschVO 2015](#) nicht möglich; der Gewinn kann daher im Rahmen der [LuF-PauschVO 2015](#) nur mittels Teilpauschalierung ermittelt werden.

Wird 2016 im Zuge der Hauptfeststellung ein Einheitswertbescheid erlassen, mit dem ein Einheitswert von höchstens 75.000 Euro festgestellt wird, stellt dieser den zum 31.12.2016 maßgeblichen Einheitswert dar. Ab dem der Bescheidzustellung folgenden Jahr (2017) ist der Gewinn daher mittels Vollpauschalierung zu ermitteln.

Rz 4141f wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4141f

Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb unterjährig im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge erworben oder zugepachtet, ist für die Beurteilung der Frage, welche Pauschalierungsmethode durch den Betriebserwerber anzuwenden ist, der Einheitswert der übertragenen land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen zum vorangegangenen 31. Dezember maßgeblich (~~BFG 1.10.2018, RV/7100701/2012~~). Beträgt der maßgebliche Gesamteinheitswert der selbst bewirtschafteten Fläche über 75.000 Euro (für Veranlagungszeiträume bis 2014 100.000 Euro) oder der maßgebliche Forst-
Teileinheitswert über **15.000 Euro (für Veranlagungszeiträume bis 2019: 11.000 Euro)**, ist bereits für das Jahr der Betriebsübertragung der Gewinn mittels Teilpauschalierung zu ermitteln (siehe [§ 191 Abs. 4 BAO](#) und [VwGH 15.5.2019, Ro 2019/13/0010](#)). ~~Dies gilt auch dann, wenn zum vorangegangenen 31. Dezember die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha oder die Zahl der Vieheinheiten 120 übersteigt.~~

Entsprechendes gilt im Fall der Verpflichtung des Rechtsvorgängers, den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. Bilanzierung zu ermitteln.

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

Rz 4147 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4147

Rechtslage bis zur Veranlagung 2014

[...]

Rechtslage ~~ab der~~ Veranlagung 2015 bis 2019

[...]

Rechtslage ab der Veranlagung 2020

§ 2. (1) Der Gewinn ist mittels eines Durchschnittssatzes von 42% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), wenn der maßgebende Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes 75 000 Euro nicht übersteigt.

Soweit die §§ 3 bis 7 Abweichendes bestimmen, die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauern-Sozialversicherungsgesetzes – BSVG, BGBl. Nr. 559/1978 in der jeweils geltenden Fassung, oder die Option gemäß Abs. 3 ausgeübt wird, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.

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

(3) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 vor und wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a BSVG nicht ausgeübt, kann der Gewinn auf Antrag gemäß den §§ 9 bis 14 ermittelt werden. Eine erneute Gewinnermittlung gemäß den §§ 2 bis 7 dieser Verordnung oder entsprechender Bestimmungen einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung ist frühestens nach Ablauf von fünf Kalenderjahren zulässig.

Rz 4148 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4148

Grundsätzlich ist der Land- und Forstwirt bis zu einem Gesamteinheitswert von 75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) hinsichtlich seiner Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft vollpauschaliert.

- ~~Ab dem~~ **In den Veranlagungsjahren 2015 bis 2019 bestehen bestanden** allerdings zusätzliche Anwendungsgrenzen, von denen keine überschritten werden ~~darf~~ **durfte**. Die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche ~~darf~~ **durfte** 60 ha nicht übersteigen.
- Die tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten ~~dürfen~~ **durften** nicht mehr als 120 Vieheinheiten betragen.

~~Werden alle diese Grenzen~~ **Wird die nunmehr allein maßgebliche Einheitswertgrenze** nicht überschritten, besteht weiters die Möglichkeit, gemäß [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015](#) in die Teilpauschalierung zu optieren (siehe Rz 4148a).

Die Vollpauschalierung ist darüber hinaus hinsichtlich des gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes unzulässig, wenn die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß [§ 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz](#) ausgeübt wird ([§ 2 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015](#)).

Rz 4148a wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4148a

Bei einem Einheitswert bis 75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) kann ohne Ausübung der großen Beitragsgrundlagenoption nach [§ 23 Abs. 1a BSVG](#) in die Teilpauschalierung optiert werden ([§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015](#)). Die Option ist nur für den gesamten Betrieb möglich und kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer- bzw. Feststellungsbescheides ausgeübt werden. Wird die Teilpauschalierungsoption ausgeübt, besteht eine Bindung an diese Option für die folgenden fünf Kalenderjahre, eine Rückkehr zur Vollpauschalierung ist erst nach Ende des Bindungszeitraumes zulässig. Eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder eine freiwillige Bilanzierung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ist aber immer möglich, wobei in diesen Fällen eine Rückkehr zur Pauschalierung erst nach Ablauf von 5 Jahren möglich ist. Die fünfjährige Sperrfrist besteht nur für den Fall des freiwilligen Wechsels zur Teilpauschalierung. Ist die Vollpauschalierung nicht mehr zulässig, weil ~~eine der Grenzen~~ **die Grenze** des [§ 2 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015](#) überschritten wurde, besteht keine Sperrfrist.

In **Rz 4148b bis 4148k** wird dem Text jeweils die Überschrift

„Rechtslage bis Veranlagung 2019“

vorangestellt.

Rz 4148l wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4148l

~~Wird ein Stallgebäude von einer Mehrzahl von Landwirten gemeinschaftlich im Miteigentum errichtet und deren Vieh in diesem Stallgebäude eingestellt, führt dies grundsätzlich zu keiner Zurechnungsänderung hinsichtlich des von den Miteigentümern eingestellten Viehs oder land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen.~~

~~Zu einer Änderung der Zurechnung des Viehs und landwirtschaftlich genutzter Flächen kann es aber dann kommen, wenn eine Kooperation vorliegt, die als eigenständige Mitunternehmerschaft anzusehen ist. Dies setzt voraus:~~

- ~~Es werden die gesamten landwirtschaftlichen Betriebe oder einzelne Wirtschaftsgüter (Vieh, Geräte, siehe dazu Rz 4148m) von mehreren Landwirten im Wege einer GesBR oder einer anderen Personengesellschaft zusammengeführt.~~
- ~~Die Gemeinschaft tritt als eigenständiger Betrieb nach außen hin auf.~~

Die Zurückbehaltung der durch ~~die eine~~ Kooperation, **die als eigenständige Mitunternehmerschaft anzusehen ist**, genutzten landwirtschaftlichen Flächen im Eigentum der beteiligten Landwirte (Gesellschafter) ist unschädlich und löst keine ertragsteuerlichen Konsequenzen aus. Das Vieh sowie die notwendigen Gerätschaften werden hingegen an die Kooperation übertragen, sodass die beteiligten Gesellschafter Miteigentum daran erwerben. Zahlungen (auch solche der GAP) erfolgen an die Kooperation.

Für das Vorliegen eines Zusammenschlusses in diesen Fällen sind die Voraussetzungen des Art. IV UmgrStG zu beachten. Die in der Kooperation zusammengeführten Betriebe der beteiligten Landwirte stellen den einheitlichen Betrieb der Mitunternehmerschaft dar, für den der Gewinn einheitlich und gesondert festgestellt wird. Die im Eigentum der Gesellschafter verbliebenen Flächen stellen Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter dar. Ein landwirtschaftlicher Betrieb liegt solange vor, als nicht eine geringfügig gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (zB Überschreiten der Umsatzgrenze bei Be- und Verarbeitung; siehe dazu Rz 5835 ff). Die Art der Gewinnermittlung erfolgt nach den jeweiligen Vorschriften, wobei hinsichtlich der Vollpauschalierungsgrenze eine Zusammenrechnung aller von der Kooperation bewirtschafteten Flächen (auch derjenigen Flächen, die die dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zuzurechnen sind) und aller in der Kooperation gehaltenen Tiere (keine Aufteilung auf die Gesellschafter) vorzunehmen ist.

Dies gilt entsprechend, wenn von Landwirten Betriebsteile in der Art von Teilbetrieben in die Kooperation übertragen werden und andere Betriebsteile, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Kooperation stehen, als eigenständiger Betrieb fortgeführt werden (zB Forst, Obstbau gegenüber der in die Kooperation übertragenen Viehwirtschaft). Die Anwendbarkeit des Art. IV UmgrStG ist in einem solchen Fall aber nur dann gegeben, wenn die übertragenen Betriebsteile einen Teilbetrieb im Sinne des [§ 23 Abs. 2 UmgrStG](#) darstellen (zum land- und forstwirtschaftlichen Teilbetrieb siehe Rz 5134).

Rz 4150 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4150

Rechtslage Veranlagung 2015 bis 2019

[...]

Rechtslage ab der Veranlagung 2020

§ 3. (1) Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als 15.000 Euro, ist der Gewinn aus Forstwirtschaft mit dem Durchschnittssteuersatz gemäß § 2 erfasst.

(2) Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 15.000 Euro, sind von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen. Diese sind von dem forstwirtschaftlichen (Teil)Einheitswert zugrunde liegenden Minderungszahl für Fichte und Lärche der Bonität 7 bzw. Bringungslage abhängig und betragen:

1. Bei Selbstschlägerung:

- a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder bei einer Bringungslage 3,**
- b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder bei einer Bringungslage 2,**
- c) 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder bei einer Bringungslage 1.**

2. Bei Holzverkäufen am Stock:

- a) 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder bei einer Bringungslage 3,**
- b) 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder bei einer Bringungslage 2 oder 1.**

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

(3) Wird für die Ermittlung des Gewinnes aus Forstwirtschaft Abs. 2 angewendet, sind Abs. 2 Z 1 und Z 2 auch für die Ermittlung der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 anzuwenden. Dabei erhöhen sich für die Ermittlung der Einkünfte aus Waldnutzungen in Folge höherer Gewalt gemäß § 37 Abs. 6 EStG 1988 die in Abs. 2 Z 1 und Z 2 genannten Prozentsätze um jeweils 20 Prozentpunkte.

(4) Ist der Gewinn aus Forstwirtschaft gemäß Abs. 2 gesondert zu ermitteln, ist der auf die forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen entfallende Teil des Einheitswertes bei der Berechnung des Grundbetrages (§ 2) auszuscheiden.

Randzahlen 4151 und 4152: *entfallen*

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.2.3.1 wird geändert und lautet (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

11.3.2.3.1 Forsteinheitswert bis 15.000 Euro (bis 2019: 11.000 Euro)

Rz 4153 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4153

Der Gewinn wird mit 42% (bis 2014: 39%) vom forstwirtschaftlichen Einheitswert ermittelt, sofern der forstwirtschaftliche Einheitswert nicht mehr als **15.000 Euro (bis 2019: 11.000 Euro)** und der Gesamteinheitswert nicht mehr als 75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) beträgt, (**bis 2019: die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha nicht übersteigt und die Vieheinheitengrenze von 120 Vieheinheiten nicht überschritten wurde**) sowie weder die Teilpauschalierungsoption (siehe Rz 4148a) noch die Beitragsgrundlagenoption ([§ 23 Abs. 1a BSVG](#)) ausgeübt wurde. In dem pauschal ermittelten Gewinn ist auch der Eigenverbrauch enthalten.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.2.3.2 wird geändert und lautet (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

11.3.2.3.2 Forsteinheitswert über 15.000 Euro (bis 2019: 11.000 Euro)

Rz 4154 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4154

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

- Bei Selbstschlägerung:
 - a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder bei einer Bringungslage 3
 - b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder bei einer Bringungslage 2
 - c) 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder bei einer Bringungslage 1
- Bei Holzverkäufen am Stock:
 - a) 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder bei einer Bringungslage 3
 - b) 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder bei einer Bringungslage 2 oder 1

Dies gilt auch für die Ermittlung der Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen gemäß [§ 37 Abs. 6 EStG 1988](#). Dabei erhöhen sich ab der Veranlagung 2020 für die Ermittlung der Einkünfte aus Waldnutzungen in Folge höherer Gewalt gemäß [§ 37 Abs. 6 EStG 1988](#) (Kalamitätsnutzungen) die genannten Prozentsätze um jeweils 20 Prozentpunkte. Dabei findet das erhöhte Betriebsausgabenpauschale keine Anwendung auf Nutzungen, die nicht auf Grund höherer Gewalt erfolgen. Hinsichtlich der Beurteilung der höheren Gewalt siehe die Rz 7335 bis 7337 sowie 7325 und 7326.

Beispiel:

Ein teilpauschalierter Forstwirt erzielt Betriebseinnahmen aus Forstwirtschaft in Höhe von 200.000 Euro, auf die Kalamitätsnutzungen entfallen 150.000 Euro. Die Holzernte erfolgte durch Selbstschlängerung bei Bringungslage 1.

Von den Betriebseinnahmen aus Forstwirtschaft sind pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 50% der Einnahmen abzuziehen, jedoch erhöht sich das Betriebsausgabenpauschale um 20 Prozentpunkte (auf 70%) für die auf Kalamitätsnutzungen entfallenden Betriebseinnahmen.

<i>Betriebseinnahmen aus Forstwirtschaft:</i>	<i>200.000 Euro</i>
<i>Betriebseinnahmen (ohne Kalamitätsnutzung)</i>	<i>50.000 Euro</i>
<i>minus 50% pauschale Betriebsausgaben</i>	<i>- 25.000 Euro</i>
	<hr/>
	<i>= 25.000 Euro</i>
<i>Betriebseinnahmen (aus Kalamitätsnutzung)</i>	<i>150.000 Euro</i>
<i>minus 70% pauschale Betriebsausgaben</i>	<i>- 105.000 Euro</i>
	<hr/>
	<i>= 45.000 Euro</i>

Der Gewinn aus Forstwirtschaft gemäß [§ 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015](#) beträgt 70.000 Euro.

Maßgeblich ist die in den Berechnungsgrundlagen des jeweils gültigen Einheitswertbescheides enthaltene Minderungszahl oder Bringungslage. Nicht ganzzahlige Minderungszahlen sind immer abzurunden.

Bei Kleinstwäldern bis 10 ha Größe wird keine Bringungslage mehr festgestellt. Es bestehen keine Bedenken, für diese Wälder eine Bringungslage 1 anzunehmen. Der Nachweis einer schlechteren Bringungslage ist zulässig. Zur Definition und Ermittlung der Bringungslage siehe Anlage 9 der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von forstwirtschaftlichem Vermögen vom 5. März 2014, BMF-010202/0104-VI/3/2014.

Ein Eigenverbrauch von Holz ist als Betriebseinnahme anzusetzen.

Rz 4156 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4156

Die gesonderte Gewinnermittlung hat im Rahmen von Landwirtschaftsbetrieben bis 75.000 Euro ~~(bis 2014: 100.000 Euro)~~-Einheitswert (Vollpauschalierung), ~~deren selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha nicht übersteigt und die die Vieheinheitengrenze von 120 Vieheinheiten nicht überschreiten,~~ zu unterbleiben, wenn die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar nicht übersteigt. In diesem Fall erfolgt lediglich eine Ableitung des Gewinnes aus dem Einheitswert wie bei einer Vollpauschalierung eines landwirtschaftlichen Betriebes. Der jeweilige Durchschnittssatz ist auf den gesamten Einheitswert des Betriebes (inklusive Weinbau) anzuwenden. Wenn ein Buschenschank oder ein Bouteillenweinverkauf (Verkauf von Wein in Flaschen zu 0,75 Liter und weniger) betrieben wird, ist aber stets - somit auch bei unter 60 Ar weinbaulich genutzter Fläche - eine Teilpauschalierung notwendig.

Näheres zum Wein- und Mostbuschenschank siehe Rz 4231 ff.

Rz 4163 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4163

Rechtslage bis 2014

[...]

Rechtslage ~~ab~~ 2015 bis 2020

[...]

Rechtslage ab 2021

§ 5. (1) Der Gewinn aus Gartenbau (§ 49 BewG. 1955) ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind mit einem Durchschnittssatz von 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Neben diesem Durchschnittssatz sind die Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) als zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Abzug der Betriebsausgaben darf nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen erfolgen.

(3) Abweichend von den Bestimmungen der Abs. 1 und 2 sind für die Ermittlung des Gewinnes aus Gartenbau flächenabhängige Durchschnittssätze anzuwenden. Voraussetzung dafür ist, dass der ausschließliche Betriebsgegenstand in der Lieferung eigener gärtnerischer Erzeugnisse an Wiederverkäufer oder an Land- und Forstwirte für deren erwerbsmäßige Produktion besteht. Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn die Einnahmen aus anderen Lieferungen – ausgenommen aus Anlagenverkäufen – und aus anderen Leistungen nachhaltig insgesamt nicht mehr als 2 000 Euro (einschließlich

Umsatzsteuer) jährlich betragen. Als Wiederverkäufer gelten Betriebe, die gewerbsmäßig die ihnen gelieferten Erzeugnisse entweder unverändert oder nach Bearbeitung oder Verarbeitung weiterveräußern. Die Durchschnittssätze betragen:

<i>Gärtnerisch genutzte Fläche</i>	<i>Euro/m²</i>
<i>Freiland für Schnittblumen, Gemüse, Bauflächen, Hof, Wege, Folientunnel kleiner 3,5 m Basisbreite, Rasenerzeugung</i>	<i>0,13</i>
<i>Freiland für Beeren- Obst- und Ziergehölze, Stauden; Rebschulen</i>	<i>0,25</i>
<i>Freiland für Forstgehölze</i>	<i>0,10</i>
<i>Folientunnel mit 3,5 m bis 7,5 m Basisbreite; Folientunnel einfach für Feldgemüse und Obstbau mit mindestens 3,5 m Basisbreite</i>	<i>0,34</i>
<i>Folientunnel größer 7,5 m Basisbreite</i>	<i>0,45</i>
<i>Foliengewächshaus einfach</i>	<i>0,67</i>
<i>Foliengewächshaus normal</i>	<i>1,50</i>
<i>Foliengewächshaus gut</i>	<i>2,17</i>
<i>Gewächshaus älter als 30 Jahre</i>	<i>1,64</i>
<i>Gewächshaus über 20 bis 30 Jahre alt</i>	<i>2,17</i>
<i>Gewächshaus bis 20 Jahre alt</i>	<i>2,43</i>

(4) Das Ausmaß der überdachten Kulturflächen bestimmt sich nach dem Flächenausmaß, das die Innenseiten der überdachten Flächen umschließt.

(5) Bei der Ermittlung des Grundbetrages (§ 2) scheidet der auf die gärtnerisch genutzten Grundflächen entfallende Anteil des Einheitswertes aus.

Rz 4165 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4165

Diese Gewinnermittlung ist nur für Gärtnerei- und Baumschulbetriebe mit einem Einheitswert bis 75.000 Euro (~~bis 2014: 100.000 Euro~~) anzuwenden, ~~deren selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha nicht übersteigt und die die Vieheinheitengrenze von 120 Vieheinheiten nicht überschreiten und~~ für die auch keine Option zur Teilpauschalierung gemäß [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015](#) ausgeübt wurde, wenn ausschließlich eigene Erzeugnisse an Wiederverkäufer **oder (ab der Veranlagung 2021) an Land- und Forstwirte für deren erwerbsmäßige Produktion** geliefert werden bzw. die Einnahmen aus anderen Lieferungen (Lieferung von zugekaufter Handelsware oder Lieferungen an Letztverbraucher) und aus Leistungen (zB Schneiden und Spritzen von Pflanzen, Verleih von Dekorationspflanzen, Gartengestaltungsarbeiten, Friedhofsarbeiten) sowie aus gärtnerischem Nebenerwerb nicht mehr als 2.000 Euro (~~bis 2014: 1.500 Euro~~) betragen. Nicht in diese Grenze sind Anlagenverkäufe einzubeziehen.

Als Wiederverkäufer gelten Betriebe, die gewerbsmäßig die ihnen gelieferten Erzeugnisse entweder unverändert oder nach Bearbeitung oder Verarbeitung weiterveräußern. Ab der Veranlagung 2021 sind auch Lieferungen an Land- und Forstwirte für deren erwerbsmäßige Produktion erfasst, etwa zur Auspflanzung von Obstanlagen oder zur Aufforstung von Waldflächen. Nicht erfasst sind zB der Erwerb von Blumen für Dekorationszwecke im Rahmen von Urlaub am Bauernhof (keine „Produktion“) oder von Pflanzen für den privaten Gartenbereich des Landwirtes (nicht „erwerbsmäßig“).

Rz 4165a wird geändert (Klarstellung):

4165a

Der Gewinn aus Imkerei wird bei vollpauschalierten Landwirten (Gesamteinheitswert bis 75.000 Euro; ~~bis 2014: 100.000 Euro, selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche bis 60 ha und nicht mehr als 120 Vieheinheiten~~) durch Anwendung des landwirtschaftlichen Gewinnprozentsatzes von 42% (bis 2014: 39%; siehe Rz 4147) auf den Einheitswert für Bienenzucht ermittelt. Da für Imkereien erst ab einem Bestand von 50 Bienenvölkern (bis 2014: 40 Ertragsvölkern oder Einheitswert auf Basis einer Einzelertragsbewertung) ein Einheitswert festgesetzt wird, bleibt die Imkerei bei einer geringeren Anzahl von Bienenvölkern im Rahmen der Vollpauschalierung außer Ansatz. Ab einem Bestand von 50 Bienenvölkern wird ein Einheitswert festgesetzt, der im Rahmen der Vollpauschalierung zu berücksichtigen ist.

Bei teilpauschalierten Landwirten (Gesamteinheitswert über 75.000 Euro; ~~bis 2014: 100.000 Euro~~) sind die Einnahmen aus **dem Verkauf von Urprodukten im Rahmen der** Imkerei unabhängig von der Anzahl der Bienenvölker aufzuzeichnen und davon 70% pauschale Betriebsausgaben in Abzug zu bringen (siehe Rz 4166). **Einkünfte aus Nebentätigkeiten sind gesondert zu erfassen (siehe Rz 4202 ff; zu be- und verarbeiteten Produkten siehe Rz 5123).**

Zu den Urprodukten ~~Zu den Einnahmen~~ aus Imkerei zählen **Honig, Cremehonig, Propolis, Gelee Royal, Blütenpollen, Bienenwachs, Met (siehe Rz 4220)** ~~neben dem Honigverkauf zB auch Einnahmen aus Bienenwachs- und Propoliserzeugung sowie Einnahmen aus dem Verkauf von Bienenköniginnen, Weiselzellen, Met, Gelee Royale, Bienengift und anderen marktgängigen Urprodukten der Imkerei (zB Ablegervölker).~~

Zur Einheitsbewertung siehe auch Rz 5123.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.2.7 wird geändert und lautet:

11.3.2.7 Gewinn aus ~~Obstbau~~Mostbuschenschank (§ 6 der Verordnung)

Rz 4165b wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4165b

Rechtslage bis Veranlagung 2019

[...]

Rechtslage ab Veranlagung 2020

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

Rz 4165c wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4165c

Rechtslage bis Veranlagung 2019

Der Gewinn aus Obstbau wird bei vollpauschalierten Landwirten (Gesamteinheitswert bis 75.000 Euro; bis 2014: 100.000 Euro, selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche bis 60 ha und nicht mehr als 120 Vieheinheiten) durch Anwendung des landwirtschaftlichen Gewinnprozentsatzes von 42% (bis 2014: 39%) auf den Einheitswert ermittelt. Dies gilt auch für den Gewinn aus Obstbau im Rahmen von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst, wenn deren Flächenausmaß 10 ha nicht übersteigt.

Übersteigt das Flächenausmaß von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst 10 ha, ist der Gewinn ab 2015 für die gesamte Produktion von Tafelobst durch Intensivobstanlagen mittels Teilpauschalierung zu ermitteln. Dabei sind von den auf die Bewirtschaftung der Intensivobstanlagen entfallenden Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 70% der Betriebseinnahmen (inklusive Umsatzsteuer) in Abzug zu bringen. Neben den pauschalen Betriebsausgaben sind zusätzlich die Aufwendungen für Löhne und Lohnnebenkosten abzuziehen. Der Abzug dieser Betriebsausgaben ist aber mit der Höhe der Betriebseinnahmen beschränkt. Ein Verlust aus der Tafelobstproduktion kann daher nicht entstehen.

Ist der Gewinn aus Obstbau im Rahmen von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst gesondert zu ermitteln, ist der auf die Intensivobstanlagen entfallende Einheitswert bei der Berechnung des Grundbetrages nach [§ 2 LuF-PauschVO 2015](#) auszuscheiden.

Rechtslage ab Veranlagung 2020

Der Gewinn aus Obstbau wird bei vollpauschalierten Landwirten (Gesamteinheitswert bis 75.000 Euro) durch Anwendung des landwirtschaftlichen Gewinnprozentsatzes von 42% auf den Einheitswert ermittelt.

In Rz 4165d bis 4165f wird dem Text jeweils die Überschrift

„Rechtslage bis Veranlagung 2019“

vorangestellt.

Rz 4166 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4166

Rechtslage 2011 bis 2014

[...]

Rechtslage ab 2015 bis 2019

[...]

Rechtslage ab 2020

Gewinnermittlung im Rahmen der Teilpauschalierung (Ausgabenpauschalierung)

§ 9. (1) In folgenden Fällen ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln:

- 1. Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 75 000 Euro.**
- 2. Bei Ausübung der Option gemäß § 2 Abs. 3.**
- 3. Bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a BSVG.**

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit Abs. 3 und die §§ 10 bis 14 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

(3) Bei Veredelungstätigkeiten (Haltung von Schweinen, Rindern, Schafen, Ziegen und Geflügel) sind die mit diesen Tätigkeiten in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz von 80% der auf diese Tätigkeit entfallenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Forstwirtschaft

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

Weinbau

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

Gartenbau

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

Obstbau

§ 13. (1) Bei Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst sind neben dem Durchschnittssatz gemäß § 9 Abs. 2 die Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) als zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Abzug der Betriebsausgaben darf nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen erfolgen.

(2) Die Betriebsausgaben aus Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 6 zu berechnen.

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

§ 14. Für die Gewinnermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, der Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Almausschank gilt § 7 sinngemäß.

Macht der Land- und Forstwirt von der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß [§ 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz](#), BGBl. Nr. 559/1978 in der geltenden Fassung, Gebrauch, beantragt er also, an Stelle des vom Einheitswert abgeleiteten Versicherungswertes die gemäß Einkommensteuerveranlagung festgestellten Einkünfte als Grundlage seiner Sozialversicherungsbeiträge heranzuziehen, darf er auch seinen steuerlichen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nur durch Bilanzierung, vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder durch Teilpauschalierung ([§§ 9 bis 14 LuF-PauschVO 2015](#)) ermitteln. Eine Vollpauschalierung ist in einem solchen Fall auch bei einem Gesamteinheitswert von weniger als 75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) unzulässig.

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

Zur Teilpauschalierungsoption nach [§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015](#) siehe Rz 4148a.

Rz 4168 wird geändert (Verweisanpassung):

4168

Zur Ermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb siehe Rz 4201 ff, Rz 4193 und ~~Rz 4193a~~ **Rz 5073**.

Rz 4170 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4170

Der Gewinn aus Gartenbau, Weinbau und Obstbau ist ebenfalls immer durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei als pauschale Betriebsausgaben jene Sätze heranzuziehen sind, die auch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Einheitswert bis 75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) gelten. Bei der Ermittlung des Gewinnes aus Obstbau im Rahmen von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst sind neben diesen pauschalen Betriebsausgaben auch die Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) als zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wobei jedoch kein Verlust entstehen darf (§ 13 Abs. 1 ~~im § 6 Abs. 2~~ LuF-PauschVO 2015).

Eine flächenabhängige Pauschalierung beim Gartenbau bzw. eine vom Einheitswert abgeleitete Pauschalierung beim Weinbau unter 60 Ar ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Gesamteinheitswert über 75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) nicht möglich.

Rz 4180 wird geändert (Verweis):

4180

- Übertragung und freiwillige Abgabe von Zahlungsansprüchen der Betriebsprämie auf Grund der [Direktzahlungs-Verordnung 2015](#), BGBl. II Nr. ~~491/2009~~**368/2014**,
- [...]
- Endgültige Aufgabe von Auspflanzrechten von Wein (**zur geänderten Rechtslage in Bezug auf Auspflanzrechte siehe Rz 5098**).

Rz 4193 wird geändert (Verweisanpassung):

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):

- [...]

- 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. Werden neben Zimmern mit Frühstück auch solche ohne Frühstück vermietet, bestehen keine Bedenken, hinsichtlich der ohne Frühstück 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 ~~50734193a~~).
- [...]

Rz 4193a wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

4193a

Rechtslage bis Veranlagung 2020:

[...]

3) Es werden sowohl Fremdenzimmer als auch Appartements mit Nebenleistungen in Form von Frühstück und täglicher Reinigung angeboten. In diesem Fall ist wie im Fall 1 die gesamte Bettenanzahl zusammenzurechnen. Es liegen bei Überschreitung der Zehn-Betten-Grenze - unabhängig, ob sich diese in Fremdenzimmern oder Appartements befinden - insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Beispiele:

1. Im Rahmen von "Urlaub am Bauernhof" (umfassend Frühstück, Produktverkostung, "Mitarbeit" der Gäste, Besichtigung des Betriebes und Demonstrieren der Wirtschaftsabläufe) werden 4 Doppelzimmer und 2 Appartements mit jeweils 4 Betten (insgesamt 16 Betten) mit Frühstück vermietet. Es liegt insgesamt hinsichtlich der gesamten Zimmervermietung eine gewerbliche Tätigkeit vor.

2. Es werden 4 Doppelzimmer und 2 Appartements mit jeweils 4 Betten vermietet. Bei der Appartementvermietung wird kein Frühstück verabreicht, es werden keine Nebenleistungen angeboten. Es erfolgt keine tägliche Reinigung, sondern lediglich eine Endreinigung. Die Fremdenzimmer werden hingegen täglich gereinigt und es wird ein Frühstück verabreicht. Die Einkünfte aus der Vermietung der Fremdenzimmer sind als Nebentätigkeit im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Rz 4193) zu ermitteln. Die Vermietung der Appartements führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

3. Wie Beispiel 2, es werden allerdings auch die Appartements wie die Fremdenzimmer täglich gereinigt und es wird an alle Gäste ein Frühstück verabreicht. Es liegt eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vor.

Rechtslage ab Veranlagung 2021:

Ab der Veranlagung 2021 gilt Rz 5073.

Rz 4201 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4201

Rechtslage bis 2014

[...]

Rechtslage ab 2015 bis 2019

[...]

Rechtslage ab 2020

§ 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.

Rz 4203 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

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 Umfangs 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 **40.000 Euro (bis 2019: 33.000 Euro)** betragen.

Übersteigen die Einnahmen aus dem Nebenerwerb den Betrag ~~33.000~~**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 31.05.2011, [2008/15/0129](#)). Anderenfalls liegt hinsichtlich des Nebenerwerbs ein Gewerbebetrieb vor. Wird jedoch ein Nebenerwerb gemeinsam mit einer Be- und/oder Verarbeitung überwiegend selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betrieben und übersteigen die Einnahmen beider Betätigungen ~~33.000~~**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 Einnahmenezuwachses weiterhin Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb vor.

Beispiel 1:

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

- der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit als einzigen Nebenerwerb betreibt, damit die Grenze von ~~33.000~~**40.000** Euro übersteigt oder
- der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit neben einer Be- und/oder Verarbeitung selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betreibt, dadurch die Grenze von ~~33.000~~**40.000** 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.

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

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

Beispiel:

Ein pauschalierter Landwirt erbringt über die Maschinenring-Service-Genossenschaft die Schneeräumung für die Gemeinde. Von der Maschinenring-Service-Genossenschaft bezieht er für die Erbringung der Arbeitsleistung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (jährlicher Bruttobezug 1.000 Euro). Für die Vermietung des Traktors und Schneepfluges erhält er ein jährliches Bruttoentgelt von 9.000 Euro (inklusive 13% USt).

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

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

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

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

Rz 4204 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

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 ~~33.000~~**40.000** Euro-Grenze weiterhin der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Die Einkünfte sind aber in jedem Fall gesondert mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

- [...]

Rz 4206 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4206

Werden im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nur Maschinenselbstkosten verrechnet, werden diese in den Betrag von **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 Mährescher, Rundballenpresse) im Betrieb vorhanden ist. Sind mehrere Betriebsmittel derselben Art vorhanden, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass deren Verwendung im eigenen Betrieb erforderlich ist. Zusätzlich ist ab der Veranlagung ~~2016~~**2020** eine wirtschaftliche Unterordnung jedenfalls nur dann gegeben, wenn die Einnahmen aus der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit ~~33.000~~**40.000** Euro (inklusive USt) nicht übersteigen (gesonderte Einnahmengrenze; keine Anrechnung auf die ~~33.000~~**40.000** 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.

Rz 4207 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4207

Wird die Arbeitsleistung dennoch verrechnet, ist das volle Entgelt (Maschinen- und Mannkosten) für den Betrag von ~~33.000~~**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.

Rz 4208a wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4208a

Nach [§ 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) ist das Beurteilungsobjekt für die wirtschaftliche Unterordnung grundsätzlich der einzelne Nebenbetrieb. Dabei ist aber zu beachten, dass für die Einbeziehung von Nebentätigkeiten die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit immer als Haupttätigkeit wirtschaftlich im Vordergrund stehen muss. Daher ist gemäß [§ 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015](#) für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung eine Gesamtbetrachtung über alle Nebentätigkeiten hinweg vorzunehmen. Nach dieser Bestimmung liegt eine wirtschaftliche Unterordnung von Nebenbetrieben und Nebenerwerben nur dann vor, wenn die daraus resultierenden gemeinsamen Einnahmen ~~33.000~~**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.

In einem ersten Schritt ist der zu beurteilende Betrieb bzw. die zu beurteilende Tätigkeit isoliert zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Unterordnung gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb besteht. Ist dies nicht der Fall, liegt ein eigenständiger Gewerbebetrieb vor. Ist aber bei der isolierten Beurteilung von einer wirtschaftlichen Unterordnung auszugehen, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Gesamtheit aller grundsätzlich als Nebenbetrieb bzw. Nebenerwerb zu beurteilenden Tätigkeiten gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb wirtschaftlich untergeordnet ist. Nur wenn dies zu bejahen ist, liegen land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten vor. Ist eine gesamthafte wirtschaftliche Unterordnung nicht gegeben, stellen alle zu beurteilenden Tätigkeiten keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit dar, sondern sind als gewerblich zu beurteilen. Wird eine Tätigkeit aber von Haus aus als gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, scheidet sie bereits dem Grunde nach aus der Prüfung der wirtschaftlichen Unterordnung aus.

Rz 4208b wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4208b

Im Anwendungsbereich der LuF-PauschVO ist die Gesamtbeurteilung der Nebentätigkeiten allerdings insoweit in „Töpfe“ zu unterteilen, als in [§ 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015](#) die ~~33.000~~**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 ~~33.000~~**40.000** Euro-Grenze einzubeziehen. Für die bäuerliche Nachbarschaftshilfe besteht

eine gesonderte ~~33.000~~**40.000** Euro-Einnahmen-Grenze für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung, wobei die bäuerliche Nachbarschaftshilfe unabhängig von der Art der Tätigkeiten als eine einheitliche Tätigkeit anzusehen ist, sodass eine isolierte Prüfung der einzelnen Tätigkeiten in diesem Fall entfällt (siehe dazu Rz 4206).

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

Diese Sichtweise gilt aber nicht für den Fall, dass die LuF-PauschVO nicht angewendet wird. In diesem Fall ist die ~~33.000~~**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>
<hr/> <i>Gesamtbruttoeinnahmen Nebentätigkeiten</i>	<hr/> <i>75.000</i>

*Die Einnahmengrenze von ~~33.000~~**40.000** 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>
<hr/> <i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<hr/> <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>
<hr/>	
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>42.500</i>

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

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

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

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

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb 150.000 Euro

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

Die Einnahmengrenze von ~~33.000~~40.000 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>52.000</i>
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>202.000</i>
<hr/>	
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>50.500</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>
<hr/>	
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>42.500</i>

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

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>	<i>150.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus verbliebenen Nebentätigkeiten</i>	<i>35.000</i>
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>185.000</i>
<hr/>	
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>46.250</i>

Die Bruttoeinnahmen aus verbliebenen Nebentätigkeiten liegen insgesamt unter 25% der Gesamteinnahmen, sodass diese Tätigkeiten luf-Nebentätigkeiten darstellen.

Rz 4214 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4214

Neben der Grenze von Betriebseinnahmen in Höhe ~~33.000~~**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.

Rz 4216 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4216

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

- wenn der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25% der Einnahmen aus dem Nebenbetrieb nicht überschreitet und
- wenn die Einnahmen aus der Be-und/oder Verarbeitung für sich alleine oder gemeinsam mit den Einnahmen aus einem allfälligen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb ~~33.000~~**40.000** Euro nicht überschreiten.

Rz 4217 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4217

Da der Gewinn aus der Veräußerung von Urprodukten bei vollpauschalierten Betrieben bis zu einem Gesamteinheitswert von 75.000 Euro (bis zur Veranlagung 2014: 100.000 Euro); **bis zur Veranlagung 2019 zusätzlich:** einer selbst bewirtschafteten reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche von maximal 60 ha, von nicht mehr als 120 Vieheinheiten) und einem Forsteinheitswert bis **15.000 Euro (bis zur Veranlagung 2019: 11.000 Euro)** auch weiterhin durch die Pauschalierung abgegolten ist, müssen die Einnahmen aus der Veräußerung von Urprodukten für Zwecke der Einkommensteuer nicht aufgezeichnet werden. Im Zweifel sind jedoch die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung an Hand geeigneter Unterlagen (Belegaufbewahrung) nachzuweisen ([§ 125](#), [§ 126 BAO](#)).

Rz 4221 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4221

Die Erzeugung von Biogas stellt einen Betriebsteil (unselbständiger Verarbeitungsbetrieb) der Land- und Forstwirtschaft dar, wenn das Biogas ausschließlich dem Eigenbedarf dient. Wird die erzeugte Energie (auch) verkauft, so kommt die Regelung für Nebenbetriebe zur Anwendung (Grenze von ~~33.000~~**40.000** Euro, bis 2019: ~~24.200~~**33.000** Euro).

Diese Grundsätze gelten auch für eine Hackschnitzelheizung.

Rz 4230 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4230

Im Bereich der Nebenbetriebe sind die Einnahmen aufzuzeichnen und die Belege sieben Jahre hindurch aufzubewahren. Für die Feststellung des Überschreitens der Umsatzgrenze von ~~33.000~~**40.000** 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 zugekaufte Waren aufbewahrt werden.

Rz 4231 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4231

Der Buschenschank ist kein Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes. Auf Grund der engen Verbindung gehört dazu auch das Buschenschankbuffet. Werden daher bäuerliche Urprodukte für Zwecke der Verabreichung im Rahmen des Buschenschanks be- und/oder verarbeitet, liegt kein Nebenbetrieb vor. Einnahmen aus dem Buschenschank samt Buschenschankbuffet sind daher nicht in die Grenze von ~~33.000~~**40.000** Euro einzurechnen. Dies gilt ungeachtet des Erkenntnisses VwGH 16.09.2003, [99/14/0228](#). Aus diesem Erkenntnis können keine über den Einzelfall hinausgehenden Schlussfolgerungen gezogen werden.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.7.4.3 wird geändert und lautet (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

11.3.7.4.3 Mostbuschenschank (§ 6 ~~Abs. 4~~-LuF-PauschVO 2015)

Rz 4240 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4240

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

Wird im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes ein Mostbuschenschank betrieben, sind die Einnahmen daraus gesondert aufzuzeichnen. Bei der Ermittlung des Gewinnes sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen. Hinsichtlich der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb siehe Rz 4233 ff.

Rz 4241 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4241

Der Weinbuschenschank stellt eine besondere Vermarktungsform des selbsterzeugten Weines im Rahmen des Weinbaubetriebes dar und ist nach der Verkehrsauffassung ein unmittelbarer Bestandteil dieses Betriebes. Wird ein Weinbuschenschank betrieben, der als unselbständiger Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes anzusehen ist (Rz 5096), so sind die Einnahmen daraus ebenfalls den Einnahmen aus dem Weinbaubetrieb hinzuzurechnen. Auf Grund der engen Verbindung zählen dazu auch die Einnahmen aus dem Buschenschankbuffet, die auch nicht in die ~~33.000~~**40.000** 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 4243 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4243

Rechtslage ~~ab~~ 2011 bis 2014 ([§ 13 LuF-PauschVO 2011](#))

[...]

Rechtslage ~~ab~~ 2015 bis 2019 ([§ 15 LuF-PauschVO 2015](#))

[...]

Rechtslage ab 2020 ([§ 15 LuF-PauschVO 2015](#))

§ 15. (1) Die sich nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder 9 bis 14 ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 BewG. 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

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

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

Die nach den Bestimmungen der [§§ 1 bis 7](#) oder der [§§ 9 bis 14 der LuF-PauschVO 2015](#) ermittelte Gewinnsumme ist um

- vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Einnahmen aus Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten),
- Einkünfte aus Wildabschüssen,
- Einkünfte aus Beteiligungen,
- Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (zB Verpachtung von Schipisten, Vermietung von Gebäuden für land- und forstwirtschaftliche Zwecke siehe Rz 4245) und
- weitere nicht durch die Pauschalierung abgegoltene Einkünfte (zB Veräußerung von Rechten, Holzbezugsrechte, Grundstücken im Falle der Regelbesteuerung, „Vermietung“ von Bienen für Bestäubungsleistungen, Erträge aus Schuldnachlässen [VwGH 16.12.2015, [2013/15/0148](#)])

zu erhöhen.

Der gesonderte Ansatz der durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge (zB Verkauf des Milchkontingents, Veräußerung von stehendem Holz oder im Falle der Regelbesteuerung von betrieblichen Grundstücken sowie die Veräußerung von Anteilen an Agrargemeinschaften) darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften unterliegen dem besonderen Steuersatz gemäß [§ 27a EStG 1988](#). (siehe Rz 6217 ff). Im Falle der Veranlagung der Kapitaleinkünfte sind die Ausschüttungen der Agrargemeinschaft anzusetzen und die einbehaltene KEST anzurechnen.

Eine Jagdgenossenschaft stellt keine Agrargemeinschaft dar. Ausschüttungen von Jagdgenossenschaften sind daher nicht unter [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988](#) zu subsumieren. Bei Ausschüttungen aus einem im land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehaltenen Anteil an einer Jagdgenossenschaft liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, die zum allgemeinen Tarif zu erfassen sind.

Rz 4246 wird geändert (Klarstellung):

4246

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

- Bezahlte Pachtzinse; bezahlte Pachtzinse sind nur insoweit abzugsfähig, als sie 25% des auf die zugepachteten Flächen insgesamt entfallenden Einheitswertes (iSd [§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#) idF vor KonStG 2020, BGBl. I Nr. 96/2020, inklusive der gemäß [§ 35 BewG 1955](#) berücksichtigten öffentlichen Gelder; eigener Hektarsatz) nicht übersteigen (VwGH 31.3.2017, [Ro 2015/13/0017](#)). **Ist ein Pachtzins etwa wegen Gewährung eines steuerfreien Zuschusses gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) zu kürzen, ist der gekürzte Pachtzins maßgeblich.** Bezahlte Pachtzinse sind allerdings nur insoweit gesondert abzugsfähig, als sie für Zupachtungen geleistet werden, deren Einheitswert bei der Ermittlung des maßgeblichen Einheitswertes nach [§ 1 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015](#) zu berücksichtigen sind (vgl. UFS 14.10.2008, RV/0545-W/06).
- Bezahlte, die Land- und Forstwirtschaft betreffende Schuldzinsen (ohne Kapitalrückzahlung und Bankspesen).
- Ausgedingslasten (Geld- und Sachleistungen). Als Wert der freien Station (Sachleistung) sind für jede Person pauschal 700 Euro anzusetzen. An Stelle dieses Betrages können auch die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Die Ausgedingslasten können bei Bilanzierern und Einnahmen-Ausgaben-Rechnern mit dem Pauschalbetrag als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden.
- An die Sozialversicherungsanstalt der ~~Bauern~~**Selbständigen** bezahlte Sozialversicherungsbeiträge; an das Finanzamt gemäß [§ 30 Abs. 3 BSVG](#) entrichtete Zuschläge für die Unfallversicherung sowie Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß [§ 44 FLAG 1967](#) (insgesamt 425% (bis 30.6.2012 325%) des Grundsteuermessbetrages) sind nicht gesondert abzugsfähig. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind Kostenanteile für Sachleistungen gemäß [§ 80 Abs. 2 BSVG](#) sowie Behandlungsbeiträge E-Card.
- Beiträge, die aufgrund der Option in die Selbständigenvorsorge gemäß [§ 64 BMSVG](#) an die Sozialversicherungsanstalt der ~~Bauern~~**Selbständigen** zu entrichten sind und von dieser an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) überwiesen werden.

Beispiele zur Beschränkung des Abzuges von bezahlten Pachtzinsen:

1. *Beispiel Vollpauschalierung*

Selbstbewirtschaftete Fläche 35 ha,

EW insgesamt 63.000 €, davon EW Pachtanteil 9.000 €

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

Sozialversicherungsbeiträge 12.576 € (ohne Option)

EW x 42% =	26.460 €	
- Sozialversicherung	12.576 €	
- Pachtzins	2.250 €	(9.000 € x 0,25 statt 2.500 €)
	<hr/>	
	11.634 €	

2. Beispiel Teilpauschalierung

Selbstbewirtschaftete Fläche 100 ha

EW insgesamt 120.000 €, davon EW Pachtanteil 48.000 €

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

Einnahmen 140.000 €

Sozialversicherungsbeiträge 14.126 € (ohne Option)

Einnahmen

Einnahmen - 70% BA =	42.000 €	
- Pachtzins max.	12.000 €	(48.000 € x 0,25 statt tatsächlich 16.000 €)
- Sozialversicherung	14.126 €	
	<hr/>	
	15.874 €	

3. Beispiel Weinbau

Selbstbewirtschaftete Fläche 15 ha

Einheitswert insgesamt 45.000 €, davon EW Pachtanteil 9.000 €,

Eigengrund 12 ha (Hektarsatz 3.000 €), Zupachtung 3 ha ~~à~~ 500 € = 1.500 €,

Sozialversicherungsbeiträge (ohne Option) 11.161 €

Bruttoeinnahmen 150.000 € (5.000 l Flaschenwein/ha ~~à~~ 2 €)

Einnahmen - 70% BA =	45.000 €	
- Sozialversicherung	11.161 €	
- Pachtzins	1.500 €	(ungekürzt)
	<hr/>	
	32.339 €	

4. Beispiel gemischter Betrieb (Vollpauschalierung und Weinbau)

Selbstbewirtschaftete Fläche 35 ha

30 ha Landwirtschaft (Hektarsatz 1.500 €),

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

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

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

EW LW x 42% =	18.900 €
+ Einnahmen Weinbau 30% –70% BA =	15.000 €
- Sozialversicherung	12.596 €
- Pachtzins	3.000 € (ungekürzt)
	<hr/>
	18.304 €

Die Überschrift zu **Abschnitt 11.3.10** „Wechsel der Pauschalierungsmethode oder der Gewinnermittlungsart“ wird vor die Rz 4249 verschoben.

Rz 4249 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4249

Rechtslage bis 2014

[...]

Rechtslage ab 2015

§ 8. Wechselt der Steuerpflichtige in Anwendung dieser Verordnung von der pauschalen Gewinnermittlung mittels eines Durchschnittssatzes gemäß § 2 Abs. 1 zur Gewinnermittlung mittels Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben oder umgekehrt, hat die Ermittlung eines Übergangsgewinnes bzw. -verlustes gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 zu unterbleiben.

§ 17. (2) § 8 ist auf den Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung der LuF-PauschVO 2011, BGBl. II Nr. 471/2010 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 164/2014, zur pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung dieser Verordnung entsprechend anzuwenden.

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart innerhalb der Anwendung der LuF-PauschVO 2011 bzw. LuF-PauschVO 2015 (Wechsel von der Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung und umgekehrt) erfordert keine Ermittlung eines Übergangsgewinnes oder -verlustes.

Bei einem Wechsel von einer pauschalen Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO 2011 bzw. LuF-PauschVO 2015 zur vollständigen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG 1988 und umgekehrt ist jedoch ein allfälliger Übergangsgewinn oder -verlust zu ermitteln. Gleiches gilt auch im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles. In diesen Fällen ist aber zu beachten, dass die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, die Teilpauschalierung aber als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gilt. Anlässlich des Wechsels aus einer pauschalen Gewinnermittlung zu einer vollständigen Gewinnermittlung ist daher ein Übergangsergebnis nur dann zu ermitteln, wenn es dabei zum Wechsel der Grundgewinnermittlungsart kommt.

So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung wechselt und umgekehrt.

Wechselt ein vollpauschalierter Land- und Forstwirt, der wegen Überschreitens der Forsteinheitswertgrenze von ~~11.000~~ **15.000** Euro (nur) hinsichtlich des forstwirtschaftlichen Betriebszweiges die Teilpauschalierung anwendet, zur Buchführung, ist nur hinsichtlich des forstwirtschaftlichen Betriebszweiges ein Übergangsgewinn zu ermitteln. Gleiches gilt in einem derartigen Fall für den land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb und Nebenbetrieb, für teilpauschalierte Winzer und Gärtner sowie für den Betrieb eines Mostbuschenschankes.

Im Übrigen siehe zum Wechsel der Gewinnermittlungsart Rz 689 ff.

Der Ausschluss eines Übergangsgewinnes im Falle des Wechsels der Pauschalierungsmethode gilt auch für einen Wechsel der Pauschalierungsmethode im Zuge des Wechsels von der Anwendung der [LuF-PauschVO 2011](#) zur [LuF-PauschVO 2015](#).

Übersicht der Anwendungsfälle	Übergangsgewinn/-verlust ist zu ermitteln
Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung	nein
Teilpauschalierung zur Vollpauschalierung	nein
Vollpauschalierung zur Bilanzierung	nein
Bilanzierung zur Vollpauschalierung	nein
Teilpauschalierung zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	nein
Vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Teilpauschalierung	nein
Vollpauschalierung zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	ja
Vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Vollpauschalierung	ja
Teilpauschalierung zur Bilanzierung	ja
Bilanzierung zur Teilpauschalierung	ja

Rz 4251 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4251

Mit den Verordnungen BGBl. II Nr. 228/1999 und BGBl. II Nr. 229/1999 wurden Einkünfte- und Vorsteuerpauschalierungen für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler sowie Drogisten eingeführt.

Die [Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#), BGBl. II Nr. 227/1999, wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 14.3.2012, V 113/11-14, als gleichheitswidrig aufgehoben. Sie ist letztmalig für die Veranlagung 2012 anzuwenden. An ihre Stelle tritt ab der Veranlagung 2013 die [Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013](#), BGBl. II Nr. 488/2012 **idF BGBl. II Nr. 355/2020 (vgl. dazu Rz 4287 ff)**.

Rz 4262 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4262

Verordnung betreffend *Gastgewerbe*:

Die Umsätze dürfen nicht mehr als **400.000 Euro (bis 2019: 255.000 Euro)** betragen haben (§ ~~12~~ Abs. 2 Z 2 der Verordnung). Siehe dazu auch Rz 4298.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.5 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

11.5 [Gastgewerbepauschalierung](#) (Verordnung BGBl. II Nr. 488/2012 idF BGBl. II Nr. 355/2020)

Rz 4287 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4287

Die Gaststättenpauschalierungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999, wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 14.3.2012, [V 113/11](#)-14, als gleichheitswidrig aufgehoben. Sie ist letztmalig für die Veranlagung 2012 anzuwenden. An ihre Stelle tritt ab der Veranlagung 2013 die [Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013](#), BGBl. II Nr. 488/2012 **idF BGBl. II Nr. 355/2020**. Für den Anwendungsbereich der [Gaststättenpauschalierungs-Verordnung](#) gilt der Abschnitt 11.5 in der Fassung vor Änderung durch den Wartungserlass 2015 weiter.

Rz 4288 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4288

Die Gastgewerbepauschalierungsverordnung **2013** sieht eine Betriebsausgabepauschalierung (Teilpauschalierung) durch Anwendung eines Grundpauschales (~~10~~**15**%), eines Mobilitätspauschales (2 - **6**%) und eines Energie- und Raumpauschales (8%) vor. Bemessungsgrundlage sind die Umsätze iSd [§ 125 Abs. 1 BAO](#). Neben diesen Umsätzen anzusetzende Betriebseinnahmen sind für die Ermittlung des Pauschalbetrages nicht maßgeblich (vgl. Rz 4115). Werden sämtliche Pauschalien in Anspruch genommen, beträgt der Pauschalsatz somit ~~20~~**zwischen 25 und 29**%.

- **Grundpauschale: Es erfasst Betriebsausgaben für ein Arbeitszimmer und Einrichtungsgegenstände der Wohnung und alle nicht gesondert abzugsfähigen Betriebsausgaben, die nicht vom Mobilitäts- und vom Energie- und Raumpauschale abgedeckt sind. Die Inanspruchnahme des Grundpauschales ist Voraussetzung für die Anwendung der anderen Pauschalien.**
- Mobilitätspauschale: Die pauschalierten Betriebsausgabenkategorien sind beim Mobilitätspauschale ausdrücklich genannt; es sind Kfz-Kosten und Kosten für die betriebliche Nutzung eines Verkehrsmittels und Reisekosten.
- Energie- und Raumpauschale: Dieses deckt raumbezogene Betriebsausgaben mit Ausnahme der AfA, von Instandsetzung und Instandhaltung und Miete und Pacht ab.
- ~~Grundpauschale: Es erfasst Betriebsausgaben für ein Arbeitszimmer und Einrichtungsgegenstände der Wohnung und alle nicht gesondert abzugsfähigen Betriebsausgaben ab, die nicht vom Mobilitäts- und vom Energie- und Raumpauschale abgedeckt sind. Die Inanspruchnahme des Grundpauschales ist Voraussetzung für die Anwendung der anderen Pauschalien.~~

Neben den Pauschalien sind bestimmte taxativ aufgezählten Betriebsausgaben (voll) abzugsfähig.

Durchlaufende Posten stellen keine Umsätze dar (vgl. UStR 2000 Rz 656) und bleiben bei Anwendung der Pauschalierung außer Ansatz; gleiches gilt für die Ortstaxe, Tourismusabgabe oder eine ähnliche Abgabe, die an die Gemeinde bzw. das Land abzuführen ist.

Die Vorgangsweise des Jahres der ersten Inanspruchnahme ist für die beiden folgenden Wirtschaftsjahre bindend (**ausgenommen der Fall des § 9 Abs. 3 der VO, vgl. Rz 4308a**). Bei freiwilligem Wechsel von der Pauschalierung zur regulären Gewinnermittlung besteht eine dreijährige Sperrfrist.

Rz 4291 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4291

Ein ganzjähriger Betrieb ist nicht erforderlich; dementsprechend ist die Verordnung auch auf Saisonbetriebe anwendbar.

Das Ruhen der Gewerbeberechtigung führt nicht zum Verlust der Gewerbeberechtigung. Wird daher die Gewerbeberechtigung ruhend gemeldet, führt dieser Umstand allein nicht zur Nichtanwendung der Verordnung.

Da die Pauschalierung hinsichtlich der pauschalen Gewinnermittlung den Regelfall eines selbst bewirtschafteten Betriebes unterstellt, ist sie bei einer gewerblichen (Dauer)Verpachtung, die über den Zeitraum von einem Jahr hinausgeht, nicht anwendbar (vgl. hinsichtlich der Land- und Forstwirtschaft [§ 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015](#), BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. ~~164/2014~~**559/2020**).

Endigt die Gewerbeberechtigung während des Wirtschaftsjahres ([§ 85 GewO 1994](#)), ist die Verordnung nicht anzuwenden.

Rz 4295 wird geändert (Verweisanpassung):

4295

1. Übersicht Zimmervermietung mit Frühstück

Zimmervermietung mit Frühstück	VO anwendbar	VO nicht anwendbar
Außerhalb LuF	Mehr als 10 Betten ¹⁾	Bis 10 Betten ²⁾
Bei LuF-Betrieb	Mehr als 10 Betten ³⁾	Bis 10 Betten ⁴⁾

¹⁾ Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Rz 5435, Gewerbeberechtigung für Beherbergung erforderlich, da vom Ausnahmetatbestand des [§ 2 Abs. 1 Z 9 GewO 1994](#) nicht erfasst und Ausnahme gemäß ~~§ 111 Abs. 2 Z 4 GewO 1994~~ nicht gegeben.

²⁾ Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß Rz 5435.

³⁾ Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Rz 4193, **5073**.

⁴⁾ Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß [LuF-PauschVO 2011](#) bzw. [LuF-PauschVO 2015](#).

2. Übersicht Appartementvermietung

Appartementvermietung	VO anwendbar	VO nicht anwendbar
Ohne Frühstück	Mehr als 5 Appartements, wenn steuerlich Einkünfte gemäß § 23 EStG 1988 vorliegen ¹⁾	Bis 5 Appartements ²⁾
Mit Frühstück	Mehr als 10 Betten ³⁾	Bis 10 Betten ³⁾

- 1) *Hohe Umschlagshäufigkeit, häufiger Mieterwechsel, Rz 5436.*
- 2) *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß Rz 5436.*
- 3) *Wie Zimmervermietung zu behandeln.*

Rz 4297 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4297

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Verordnung ist das Fehlen einer Buchführungspflicht und einer freiwilligen Buchführung, die eine Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) ermöglicht (~~§ 2 Abs. 1 Z 2~~ [§ 1 Abs. 2 Z 1](#) der Verordnung).

Im Hinblick auf die (eigenständige) Umsatzgrenze von ~~255~~**400.000** Euro (Rz 4298) ergibt sich bereits bei einem Überschreiten dieser Grenze die Nichtanwendbarkeit der Verordnung; das Überschreiten der die Buchführungspflicht nach [§ 189 Abs. 1 Z 2 UGB](#) auslösenden Umsatzgrenze ist daher ohne Bedeutung. Die rechtsformabhängige Buchführungspflicht gemäß [§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB](#) schließt hingegen die Anwendung der Verordnung generell (und umsatzunabhängig) aus. Dementsprechend ist die Verordnung nicht auf Kapitalgesellschaften anwendbar; gleiches gilt für eine GmbH & Co KG mit der GmbH als einzigem Vollhafter.

Rz 4298 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4298

Gemäß ~~§ 21~~ [§ 21 Abs. 1 Z 2](#) ist die Verordnung anwendbar, wenn die Umsätze im Sinne des [§ 125 BAO](#) (vgl. dazu Rz 4102) nicht mehr als **400.000 Euro (bis zur Veranlagung 2019: 255.000 Euro)** betragen. Maßgebend ist der Umsatz des letzten Wirtschaftsjahres. Liegt ein solches für denselben Betrieb nicht vor, gilt Folgendes:

- Im Fall einer unentgeltlichen Betriebsübertragung mit Buchwertfortführung ist auf die Umsätze des Rechtsvorgängers abzustellen.
- Im Fall der Betriebseröffnung sind für das Jahr der Betriebseröffnung die Umsätze dieses Wirtschaftsjahres maßgebend. Auch der entgeltliche Betriebserwerb ist als „Betriebseröffnung“ ~~is~~ der Verordnung anzusehen.

Ist das maßgebende (Vor)Wirtschaftsjahr ein Rumpfwirtschaftsjahr, sind die Umsätze dieses Wirtschaftsjahres auf ein volles (zwölf Kalendermonate umfassendes) Wirtschaftsjahr hochzurechnen.

Rz 4300 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4300

Die Inanspruchnahme des Grundpauschales ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der beiden anderen Pauschalien. Der Steuerpflichtige kann frei wählen, ob er bei Inanspruchnahme des Grundpauschales eines der beiden anderen Pauschalien in Anspruch nimmt oder die darunter fallenden Aufwendungen in tatsächlicher Höhe geltend macht. Allerdings bindet ihn seine Entscheidung für die folgenden zwei Wirtschaftsjahre (siehe dazu Rz 4308 **und zur Ausnahme von dieser Bindung Rz 4308a**).

Rz 4301 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4301

Das Grundpauschale beträgt ~~10%~~**15%**, höchstens ~~25.500~~**60.000** Euro, mindestens jedoch ~~3.000~~**6.000** Euro (Sockelbetrag) (**bis zur Veranlagung 2019: 10%, höchstens 25.500 Euro, mindestens 3.000 Euro**). Es umfasst:

- Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sowie Einrichtungsgegenstände der Wohnung.
- Sämtliche Betriebsausgaben mit Ausnahme derjenigen, die von den beiden anderen Pauschalien abgedeckt sind und derjenigen, die auch bei Pauschalierung jedenfalls gesondert in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen sind (Rz 4307).

Rz 4303 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4303

Beträgt die Bemessungsgrundlage weniger als ~~30.000~~**40.000** Euro, darf durch den Ansatz des Pauschales von ~~3.000~~**6.000** Euro kein Verlust entstehen. Dies verhindert, dass der Pauschalbetrag, der in diesen Fällen umsatzunabhängig wirkt, verlustbegründend (bzw. -erhöhend) wirkt.

Wirkt sich das Grundpauschale nicht aus, weil die Berücksichtigung der nicht pauschalierten Betriebsausgaben zu einem Verlust führt, kommt die Inanspruchnahme des Mobilitätspauschales bzw. des Energie- und Raumpauschales nicht in Betracht.

Bei Mitunternehmenschaften ist hinsichtlich des Höchst- bzw. Mindestbetrages auf die Mitunternehmenschaft als solche und nicht auf die einzelnen Mitunternehmer abzustellen.

Rz 4304 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4304

Das Mobilitätspauschale beträgt **bis zur Veranlagung 2019** 2%, höchstens 5.100 Euro, jedenfalls nicht mehr, als das höchste Pendlerpauschale **und ab der Veranlagung 2020-:**

- **6% der Bemessungsgrundlage, wenn sich der Betrieb in einer Gemeinde mit höchstens 5.000 Einwohnern befindet; höchstens jedoch 24.000 Euro.**
- **4% der Bemessungsgrundlage, wenn sich der Betrieb in einer Gemeinde mit mehr als 5.000, aber höchstens 10.000 Einwohnern befindet; höchstens jedoch 16.000 Euro.**
- **2% der Bemessungsgrundlage, wenn sich der Betrieb in einer Gemeinde mit mehr als 10.000 Einwohnern befindet; höchstens jedoch 8.000 Euro.**

Hinsichtlich der Einwohnerzahl ist auf die online verfügbare, von der Bundesanstalt Statistik Österreich gemäß [§ 10 Abs. 7 Finanzausgleichsgesetz 2017](#) (FAG 2017) für den Finanzausgleich ermittelte Bevölkerungszahl (Volkszähl) zum Stichtag 31. Oktober des vorangegangenen Kalenderjahrs abzustellen.

EsDas **Mobilitätspauschale** umfasst:

- Sämtliche betriebliche Kfz-Kosten und Kosten für Nutzung anderer Verkehrsmittel.
- Reisekosten des Unternehmers selbst (nicht für Dienstnehmer), zB Diäten, Kfz-Kosten, Kosten des öffentlichen Verkehrs.

Bei Mitunternehmerschaften ist hinsichtlich des Höchstbetrages auf die Mitunternehmerschaft als solche und nicht auf die einzelnen Mitunternehmer abzustellen.

Rz 4305 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4305

Das Energie- und Raumpauschale beträgt 8%, höchstens **32.000 Euro (bis zur Veranlagung 2019: 20.400 Euro), und** umfasst alle Kosten aus Anlass der Nutzung von Räumlichkeiten außerhalb des Wohnungsverbandes.

Nicht erfasst und stets gesondert absetzbar sind, soweit sie Räumlichkeiten betreffen, die

- AfA,
- Ausgaben für Instandhaltung und Instandsetzung und
- Ausgaben für Miete und Pacht.

Insbesondere folgende Ausgaben sind durch das Energie- und Raumpauschale abgedeckt:

- Strom
- Wasser
- Kanalgebühr
- Gas
- Öl, Holz, Kohle, Pellets
- Reinigung
- Rauchfangkehrer
- liegenschaftsbezogene Abgaben und Versicherungen (zB Grundsteuer)

Bei Mitunternehmerschaften ist hinsichtlich des Höchstbetrages auf die Mitunternehmerschaft als solche und nicht auf die einzelnen Mitunternehmer abzustellen.

Rz 4306 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4306

	Höhe	Voraussetzung	Erfasst insbesondere:
Grundmodul- pauschale	10% 15%, mindestens 3.000 6.000 €	Allgemeine Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalierung (Umsatzgrenze, Gewerbeberechtigung, gewerbliche Einkünfte)	Bürobedarf, Werbung, Literatur, Bewirtung und Betreuung, Versicherungen (wenn nicht vom Raummodul Energie- und Raumpauschale erfasst), Arbeitszimmer innerhalb des Wohnungsverbandes (inkl. damit verbundener Aufwendungen wie Inventar), geringwertige Wirtschaftsgüter
Mobilitätsmodul- pauschale	2%, 4% oder 6%, je nach Gemeindegröße	Inanspruchnahme des Grundmodul- pauschales	Kosten für betriebliche Fahrzeuge, Verkehrs- u. Reisekosten des Unternehmers (Diäten, Kfz-Kosten, Kosten des öffentlichen Verkehrs)
Energie- und Raummodul- pauschale	8%	Inanspruchnahme des Grundmodul- pauschales	Ausgaben für Räumlichkeiten außerhalb des Wohnungsverbandes, die dem Gastgewerbe dienen, wie zB Strom, Wasser, Gas, Öl, Reinigung, Rauchfangkehrer, liegenschaftsbezogene

			Aufwendungen, Abgaben und Versicherung
--	--	--	--

Rz 4307 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4307

Neben den Pauschalien bleiben bestimmte Betriebsausgaben weiterhin voll abzugsfähig. Dies gilt für:

1. Wareneinsatz; dazu zählen auch Schipässe, Sommercards usw.
2. Löhne und Lohnnebenkosten
3. Sozialversicherungsbeträge
4. Aus- und Fortbildung von Arbeitnehmern
5. AfA, Instandhaltung und Instandsetzung
6. Miete und Pacht von Liegenschaften; dazu zählt zB auch die Anmietung von fremden Hotelzimmern.
7. Fremdmittelkosten
8. ~~Bildungsfreibetrag und GFB-Grundfreibetrag~~
9. ~~Mobilitätspauschale~~ oder die darunter **das Mobilitätspauschale** fallende Aufwendungen, **wenn dieses nicht in Anspruch genommen wird**
10. ~~Energie- und Raumpauschale~~ oder die darunter **das Energie- und Raumpauschale** fallenden Aufwendungen, **wenn dieses nicht in Anspruch genommen wird**

Steuerberatungskosten sind als Sonderausgaben iSd [§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) zu berücksichtigen (vgl. Rz 4283a).

Rz 4308 wird geändert (Klarstellung):

4308

Bei Inanspruchnahme der Gastgewerbepauschalierung besteht eine dreijährige Bindung, sowohl innerhalb der Pauschalierung, als auch im Fall des freiwilligen Verlassens der Pauschalierung. Innerhalb der Pauschalierung bindet das erste Jahr der Inanspruchnahme die beiden folgenden: Der Steuerpflichtige muss in den folgenden zwei Wirtschaftsjahre dieselbe Vorgangsweise wählen wie im Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme. Wird daher zB neben dem Grundpauschale (nur) das Mobilitätspauschale in Anspruch genommen (nicht aber das Energie- und Raumpauschale), muss der Steuerpflichtige diese Vorgangsweise auch in den folgenden beiden Wirtschaftsjahren beibehalten.

Wird die Pauschalierung freiwillig verlassen, ist eine erneute Inanspruchnahme frühestens nach drei Wirtschaftsjahren möglich. **Dann gilt neuerlich eine Bindung in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren.**

Nach Rz 4308 wird folgende Rz 4308a eingefügt:

4308a

Mit Wirksamkeit ab 2020 wird das Mobilitätspauschale unter bestimmten Voraussetzungen auf 6% bzw. 4% erhöht. Ist das Basisjahr das Jahr 2018 oder 2019, kann das Mobilitätspauschale unabhängig von der Bindung gemäß § 6 Abs. 1 der Verordnung in Anspruch genommen. Das erhöhte Pauschale kann daher auch dann berücksichtigt werden, wenn im Basisjahr 2018 oder 2019 kein Mobilitätspauschale in Anspruch genommen wurde.

Der Verweis in § 9 Abs. 3 der Verordnung hat richtiger Weise „§ 4 Abs. 1 Z 1 oder Z 2“ zu lauten.

Rz 4360 wird geändert (Klarstellung):

4360

Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben beträgt 12% der Umsätze iSd [§ 125 Abs. 1 BAO](#) (siehe dazu Rz 4109 ff), höchstens jedoch 5.825 Euro jährlich. Damit sind "abpauschaliert":

- eigene Tagesgelder des Handelsvertreters, nicht jedoch Tagesgeldersätze, die vom Handelsvertreter an für ihn tätige Personen geleistet werden;
- Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten);
- Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden;
- üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche (zB bei in Telefonzellen geführten Ferngesprächen). Ausgaben aus der Benutzung eines Mobiltelefons sind nicht vom Pauschale erfasst.

Das Betriebsausgabenpauschale ist als Nettogröße anzusehen. Bei Anwendung der Bruttomethode (siehe Rz 745) ist die auf die ertragsteuerlich abpauschalierten Betriebsausgaben entfallende **tatsächliche Umsatzsteuer oder – bei Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung gemäß § 2 Abs. 3 der Verordnung – der darauf entfallende Vorsteuerpauschalbetrag** zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar (siehe Rz 4131 zur gesetzlichen Basispauschalierung). ~~Es bestehen keine Bedenken, auch im Fall einer unechten Umsatzsteuerbefreiung die auf abpauschalierte Betriebsausgaben entfallende~~

~~einkommensteuerlich abzugsfähige Umsatzsteuer vereinfachend in Höhe des Vorsteuerpauschales gemäß § 2 Abs. 3 der Verordnung zu berücksichtigen.~~

Die einkommensteuerrechtliche Pauschalierung ist von der umsatzsteuerrechtlichen Pauschalierung nach der Verordnung unabhängig.

Rz 4503 wird geändert (Straffung des Textes):

4503

Der Verlustabzug ist keine an eine bestimmte Einkunftsquelle gebundene Größe; es ist zu seiner Geltendmachung nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige noch Einkünfte gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) erzielt oder der verlusterzeugende Betrieb noch vorhanden ist. ~~Mit dem StruktAnpG 1996 wurde der bis dahin auf sieben Jahre beschränkte Verlustabzug auf einen zeitlich unbefristeten Verlustabzug erweitert. Der zeitlich unbefristete Verlustabzug ist erstmalig auf Verluste anzuwenden, die im Jahr 1991 entstanden sind (§ 124b Z 5 EStG 1988).~~

Rz 4504 wird geändert (Straffung des Textes):

4504

~~Bei Verlustvorträgen aus verschiedenen Jahren gilt Folgendes:~~

- ~~1. Bei einem Zusammentreffen von zeitlich unbefristet verrechenbaren mit zeitlich befristet verrechenbaren Verlusten (Verluste eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners bei Verwertung ab 2007) sind, soweit nicht § 124b Z 135 EStG 1988 zur Anwendung kommt (siehe dazu Punkt 2), Verluste, die zeitlich befristet abzugsfähig sind (Verluste aus einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bei Verrechnung ab 2007), vor Verlusten abzuziehen, die zeitlich unbefristet abzugsfähig sind. Dabei sind stets die ältesten zeitlich befristeten oder zeitlich unbefristeten Verluste zuerst zu berücksichtigen.~~

Beispiel:

Betriebseröffnung 1980, bis 2002 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, ab 2003 Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Folgende Gewinne/Verluste wurden erzielt:

<i>Jahr</i>	<i>Gewinn/Verlust</i>	<i>Gewinnermittlung</i>	<i>Abzug befristet?</i>
<i>2002</i>	<i>-500</i>	<i>§ 4 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>nein</i>
<i>2003</i>	<i>-200</i>	<i>E-A-R</i>	<i>ja</i>
<i>2004</i>	<i>-100</i>	<i>E-A-R</i>	<i>ja</i>
<i>2005</i>	<i>-50</i>	<i>E-A-R</i>	<i>ja</i>

2006	100	E-A-R	-
2007	300	E-A-R	-

2006 (Rechtslage vor Inkrafttreten des KMU-Förderungsgesetzes 2006) sind im Rahmen der Vortragsgrenze (§ 2 Abs. 2b EStG 1988) 75 des unbefristet vortragsfähigen (Bilanz)Verlustes aus 2002 im Wege des Verlustabzuges zu berücksichtigen. Es verbleibt ein vortragsfähiger Verlust aus 2002 iHv 425.

2007 (Rechtslage nach Inkrafttreten des KMU-Förderungsgesetzes 2006) sind im Rahmen der Vortragsgrenze (§ 2 Abs. 2b EStG 1988) 225 zu verrechnen. Da ab 2007 die Verluste aus Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der letzten drei Jahre (befristet) abzugsfähig sind, sind derartige Verluste vorrangig zu verrechnen. Es sind daher zunächst die befristet vortragsfähigen Verluste aus 2005 (50) und 2004 (100) zu verrechnen. Der Verlust aus 2003 scheidet wegen Fristablaufs aus der Vortragsfähigkeit aus, die restlichen 75 sind daher aus dem vortragsfähigen Verlust aus 2002 zu verrechnen. Es verbleibt somit ein weiterhin vortragsfähiger Verlust aus 2002 iHv 350.

2. Gemäß § 124b Z 135 EStG 1988 sind Anlaufverluste eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners in der bis zur Veranlagung 2006 geltenden Fassung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 abzugsfähig, soweit sie vor 2007 weder ausgeglichen noch abgezogen werden konnten. Diese Verluste sind vorrangig abzuziehen.

Beispiel:

Betriebseröffnung 2001, Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Folgende Gewinne/Verluste wurden erzielt:

Jahr	Gewinn/Verlust	Anlaufverlust?
2001	-500	ja
2002	-400	ja
2003	-200	ja
2004	-100	nein
2005	-50	nein
2006	-30	nein
2007	200	-

2007 sind im Rahmen der Vortragsgrenze (§ 2 Abs. 2b EStG 1988) 150 des Verlustvortrages aus 2001 im Wege des Verlustabzuges zu berücksichtigen. Es verbleibt ein vortragsfähiger Verlust aus 2001 iHv 350.

Für 2008 und die Folgejahre bleiben abzugsfähig:

Verlust aus	iHv
2001	350 (Anlaufverlust)
2002	400 (Anlaufverlust)
2003	200 (Anlaufverlust)

2004	0 ⁴⁾
2005	50
2006	30

⁴⁾ ~~Verlust aus 2004 ist 2008 nicht mehr abzugsfähig.~~

Verlustabzüge gemäß [§ 18 Abs. 6](#) (und 7 in der Fassung vor dem AbgÄG 2016) EStG 1988 können nur im Wege einer Veranlagung vorgenommen werden. Der Verlustvortrag ist nach Berücksichtigung aller anderen Sonderausgaben von Amts wegen vorzunehmen. Ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, in welchem Jahr der Verlustvortrag berücksichtigt werden soll, besteht nicht. Der Verlustabzug ist somit zwingend, sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen.

Die Überschrift zu Abschnitt 12.2.2 wird geändert und lautet:

12.2.2 Verlustausgleich, **Verlustrücktrag** - Verlustabzug

Rz 4507 wird geändert (Aktualisierung des Beispiels):

4507

Der Verlustausgleich (siehe Rz 151 ff) geht dem Verlustabzug (Verlustvortrag) vor. Der Verlust ist insoweit nicht ausgeglichen, als sich ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt.

Beispiel:

<i>Verlust aus Land- und Forstwirtschaft</i>	<i>-25.000 SEuro</i>
<i>Einkünfte aus Kapitalvermögen</i>	<i>15.000 SEuro</i>
<i>Verlust aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>-5.000 SEuro</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	<i>-15.000 SEuro</i>

Der Verlust aus Land- und Forstwirtschaft von 25.000 SEuro ist in Höhe von 15.000 SEuro nicht ausgeglichen worden. Diese 15.000 SEuro kommen für den Verlustabzug in Betracht.

Nach Rz 4507 wird folgende Rz 4507a eingefügt:

4507a

Der Verlustrücktrag (dazu Rz 3901 ff) geht dem Verlustabzug (Verlustvortrag) vor (siehe auch Rz 3902). Rückgetragene Verluste gehen nicht in den Verlustvortrag ein; soweit kein Verlustrücktrag erfolgt, bleibt der Verlustvortrag unverändert erhalten.

Rz 4508 wird geändert (Straffung des Textes):

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) **oder ordnungsgemäßer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Rechtslage ab 2016; siehe Abschnitt 12.2.4.2; zur Rechtslage davor siehe Abschnitt 12.2.4.1)** ermittelt worden sind, beschränkt. ~~Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 können Anlaufverluste vorgetragen werden (siehe Rz 4526 ff).~~

Rz 4513 entfällt (Straffung des Textes):

Randzahl 4513: *derzeit frei*

Die Überschrift zu Abschnitt 12.2.4 wird geändert und lautet:

12.2.4 Verlustabzug bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern

Abschnitt 12.2.4.1 wird umbenannt und lautet:

12.2.4.1 Rechtslage ab 2007

Rz 4526 wird geändert (bisher in Rz 4532a, Einfügen des Beispiels aus der bisherigen Rz 4504):

4526

~~Steuerpflichtige können bis zur Veranlagung 2006 im Rahmen einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelte Verluste nur abziehen, wenn es sich um Anlaufverluste handelt. Zur Rechtslage ab der Veranlagung 2007 (Änderung durch das KMU-Förderungsgesetz) siehe Rz 4532a. Die Anlaufverluste können auch dann im Wege des Verlustabzuges berücksichtigt werden, wenn sie auf Grundlage einer Teilpauschalierung ermittelt worden sind.~~

~~Auch für die Berücksichtigung der Anlaufverluste müssen die allgemeinen Verlustabzugsvoraussetzungen iSd § 18 Abs. 6 EStG 1988 gegeben sein (ordnungsmäßige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung). Es ist nicht verfassungswidrig, dass bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 der Verlustabzug von Anlaufverlusten abgesehen fehlt, weil es dem Steuerpflichtigen freisteht, den Gewinn durch Buchführung zu ermitteln (VfGH 3.3.1987, G 170/86).~~

Durch das KMU-Förderungsgesetz 2006, [BGBl. I Nr. 101/2006](#), können ab der Veranlagung 2007 von den im Rahmen einer Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelten Verlusten stets die Verluste der drei vorangegangenen Jahre abgezogen werden.

Beispiel:

Bei der Veranlagung 2007 können die Verluste der Jahre 2006, 2005 und 2004 berücksichtigt werden. Bei der Veranlagung 2008 können die Verluste der Jahre 2007, 2006 und 2005, nicht mehr aber die Verluste des Jahres 2004 (sofern kein Anlaufverlust) berücksichtigt werden.

Die Verluste der drei vorangegangenen Jahre können auch dann im Wege des Verlustabzuges berücksichtigt werden, wenn sie auf Grundlage einer Teilpauschalierung ermittelt worden sind.

Gemäß [§ 124b Z 135 EStG 1988](#) sind Anlaufverluste eines Einnahmen-Ausgaben-Rechners in der bis zur Veranlagung 2006 geltenden Fassung des [§ 18 Abs. 7 EStG 1988](#) abzugsfähig, soweit sie vor 2007 weder ausgeglichen noch abgezogen werden konnten. Diese Verluste sind vorrangig abzuziehen. Die Regelung stellt sicher, dass bisher unbegrenzt vortragsfähige Anlaufverluste auch ab 2007 vortragsfähig bleiben.

Beispiel:

Betriebseröffnung 2001, Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Folgende Gewinne/Verluste wurden erzielt:

<i>Jahr</i>	<i>Gewinn/Verlust</i>	<i>Anlaufverlust?</i>
<i>2001</i>	<i>- 500</i>	<i>ja</i>
<i>2002</i>	<i>- 400</i>	<i>ja</i>
<i>2003</i>	<i>- 200</i>	<i>ja</i>
<i>2004</i>	<i>- 100</i>	<i>nein</i>
<i>2005</i>	<i>- 50</i>	<i>nein</i>
<i>2006</i>	<i>- 30</i>	<i>nein</i>
<i>2007</i>	<i>200</i>	<i>-</i>

2007 sind im Rahmen der Vortragsgrenze (§ 2 Abs. 2b EStG 1988) 150 des Verlustvortrages aus 2001 im Wege des Verlustabzuges zu berücksichtigen. Es verbleibt ein vortragsfähiger Verlust aus 2001 iHv 350.

Für 2008 und die Folgejahre bleiben abzugsfähig:

<i>Verlust aus</i>	<i>iHv</i>
<i>2001</i>	<i>350 (Anlaufverlust)</i>
<i>2002</i>	<i>400 (Anlaufverlust)</i>
<i>2003</i>	<i>200 (Anlaufverlust)</i>

2004	0¹⁾
2005	50
2006	30

¹⁾ Verlust aus 2004 ist 2008 nicht mehr abzugsfähig.

Rz 4527 wird geändert (bisher in Rz 4532b):

4527

~~§ 18 Abs. 7 EStG 1988 räumt den Verlustvortrag für typische Verlustsituationen, im Speziellen für die typischen Verlustsituation des Beginns einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit, ein. Dies spricht dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs. 7 EStG 1988 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen ist (VwGH 30.11.1993, 93/14/0156).~~

Ist der Steuerpflichtige im Jahr der Verlustverwertung nicht (mehr) Einnahmen-Ausgaben-Rechner, können von den im Rahmen einer Gewinnermittlung nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) ermittelten Verlusten, die keine Anlaufverluste bis 2006 sind, nur jene abgezogen werden, die in den drei vorangegangenen Jahren entstanden sind.

Beispiele:

1. A erzielt bis 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einem Tischlereibetrieb (Gewinnermittlung gemäß [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)); daneben erzielt er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. 2008 gibt er seinen Betrieb auf und geht in Pension; in der Folge erzielt er neben Vermietungseinkünften nur Pensionseinkünfte ([§ 25 EStG 1988](#)). Vor 2005 sind in der Tischlerei keine Verluste angefallen.

Jahr	§ 23	§ 28	§ 25	Verlustvortrag Zugang	Verlustvortrag Abgang durch Abzug	Verlustvortrag Abgang durch Zeitablauf	Gesamtstand Verlustvortrag
2005	- 120	+ 90	-	30	-	-	30
2006	- 170	+ 85	-	85	-	-	115
2007	- 90	+ 80	-	10	-	-	125
2008	+ 25¹⁾	- 20	-	-	-5¹⁾ aus 2005	- 25 aus 2005	95
2009	-	- 50	+ 60	-	-7,5 aus 2006	-77,5 aus 2006	10
2010	-	+ 10	+ 60	-	-10 aus 2007	-	0

¹⁾ *Aufgabegewinn iSd § 24, daher Abzug des Verlustes 2005 in voller Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte von 5.*

2. B bringt sein Einzelunternehmen (bisher [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#)) gemäß Art. III UmgrStG zum 31.12.2007 in die BC-GmbH ein. In den Jahren 2004 bis 2007 sind im Einzelunternehmen nur Verluste angefallen, die auf die GmbH übergehen. Die GmbH erzielt 2008 einen Gewinn, der die Verluste des Einzelunternehmens der Jahre 2004 bis 2007 übersteigt. Die GmbH kann nur die Verluste der Jahre 2005, 2006 und 2007 im Weg des Verlustvortrages berücksichtigen, nicht aber den Verlust des Jahres 2004.

Die Überschrift zu Abschnitt 12.2.4.2 wird vor die Rz 4528 verschoben, umbenannt und lautet:

12.2.4.2 Rechtslage ab 2016

Rz 4528 wird geändert (bisher in Rz 4532c):

4528

~~Aus dem Verweis des [§ 18 Abs. 7 EStG 1988](#) auf den Absatz 6 dieser Bestimmung ergibt sich, dass Voraussetzung für den Verlustvortrag bei Anlaufverlusten die Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist.~~

Seit dem AbgÄG 2016 können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) Verlustvorträge unbegrenzt als Sonderausgaben abziehen.

Rz 4529 wird geändert (bisher in Rz 4532d):

4529

~~"Anlaufverluste" sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen. Der Beginn des Zeitraumes der vortragsfähigen Anlaufverluste ist mit dem Beginn einer Betätigung, aus der betriebliche Einkünfte erzielt werden, gleichzusetzen. Diese Phase umfasst auch Aufwendungen aus Vorbereitungs-handlungen.~~

Beispiel:

Wird nach Erwerb eines Areals im Februar 1993 und anschließender Betriebsbereitmachung bis November 1994 der Betrieb im Dezember desselben Jahres eröffnet, sind die Verluste der Jahre 1993, 1994 und 1995 den vortragsfähigen Anlaufverlusten zuzurechnen.

[§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) in der geltenden Fassung ist gemäß [§ 124b Z 314 lit. a EStG 1988](#) erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden und gilt in Bezug auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Verluste, die ab dem Kalenderjahr 2013 entstanden sind.

Beispiel:

Ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner erzielt in den Jahren 2010 bis 2015 Verluste und ab dem Jahr 2016 Gewinne. Ab der Veranlagung 2016 kann er die Verluste 2013, 2014, 2015 als Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) abziehen; die Verluste aus 2010, 2011 und 2012 sind hingegen nicht vortragsfähig.

Rz 4530 bis 4532 entfallen (obsolet):

Randzahlen 4530 bis 4532: derzeit frei

Abschnitt 12.2.4a und die Rz 4532a und 4532b entfallen (Verschiebung):

Randzahlen 4532a bis 4532b: derzeit frei

Abschnitt 12.2.4b und die Rz 4532c und 4532d entfallen (Verschiebung):

Randzahlen 4532c und 4532d: derzeit frei

Rz 4533a bis 4533g entfallen (Straffung des Textes):

Randzahlen 4533a bis 4533g: derzeit frei

Die Überschrift zu **Abschnitt 12.2.6.1** entfällt (Straffung des Textes).

Nach Abschnitt 12.2.6 wird folgende Überschrift eingefügt (ohne Abschnittsnummerierung):

Fassung ab Veranlagung 2013

Rz 4534 wird geändert (bisher in Rz 4537a, Judikatur):

4534

~~Persönlich vortragsberechtigt ist – von gesetzlichen Ausnahmebestimmungen (etwa nach dem UmgrStG) abgesehen – grundsätzlich die Person, die den Verlust erlitten hat (VwGH 4.6.1986, 84/13/0251). Nur im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge (Erbfolge) geht der Verlustvortrag auf den Erben über. In allen anderen Fällen der Übertragung des verlusterzeugenden Betriebes (zB auch in Fällen der Anwachsung nach § 142 UGB hinsichtlich des auf die erworbenen Anteile entfallenden Verlustvortrages) geht der Verlustvortrag nicht über.~~

Persönlich vortragsberechtigt ist – von gesetzlichen Ausnahmebestimmungen (etwa nach dem UmgrStG) abgesehen – grundsätzlich die Person, die den Verlust erlitten hat (VwGH 4.6.1986, [84/13/0251](#)). Nur im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen kommt ein Übergang des Verlustvortrages bei jenem Rechtsnachfolger in Betracht,

der den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernommen hat. In allen anderen Fällen der Übertragung des verlusterzeugenden Betriebes (zB auch in Fällen der Anwachsung nach [§ 142 UGB](#) hinsichtlich des auf die erworbenen Anteile entfallenden Verlustvortrages) geht der Verlustvortrag nicht über.

Im Falle einer Verschmelzung gemäß Art. I UmgrStG gilt: Wird eine Körperschaft, deren Betrieb früher eine Einkunftsquelle war, aber ab einem bestimmten Zeitpunkt zur Liebhaberei wurde, auf eine andere Körperschaft verschmolzen, kann die aufnehmende Gesellschaft die Verluste der übertragenden Gesellschaft aus der Zeit vor dem Wechsel zur Liebhaberei nicht geltend machen. Die Verschmelzung kann aufgrund der Liebhaberei keine Buchwertfortführung bewirken, was dem Übergang des Verlustvortrages nach [§ 4 UmgrStG](#) entgegensteht. Dies gilt auch, wenn der Liebhabereibetrieb, dessen UGB-Bilanz Buchwerte aufweist, ab dem Zusammenschluss durch einen Kommanditanteil verkörpert wird (VwGH 3.4.2019, [Ro 2017/15/0030](#); siehe auch UmgrStR 2002 Rz 194).

Rz 4535 wird geändert (bisher in Rz 4537b):

4535

~~Bei Ermittlung des Einkommens des Erblassers gehen nicht aufgebrauchte Verlustvorträge auf seine(n) Erben über (VfGH 5.12.1987, B 1138/86). Dies gilt auch dann, wenn der verlustbringende Betrieb nach dem Tod des Erblassers von dem(n) Erben nicht fortgeführt wird. In Fällen, in denen ein verlustbringender Betrieb in Erfüllung eines Legates oder eines Pflichtteilsanspruches übertragen wird, steht der Verlustabzug dem(n) Erben (nicht dem Legatar oder Pflichtteilsberechtigten) zu. Sind mehrere Erben vorhanden, geht der Verlustabzug nach Maßgabe der Erbquoten anteilig auf die einzelnen Erben über. Dies gilt auch dann, wenn der verlustbringende Betrieb nicht von allen Erben übernommen wird.~~

~~Der Übergang des Verlustabzuges auf den/die Erben ergibt sich folglich ausschließlich aus der Gesamtrechtsnachfolge, nicht aber aufgrund der tatsächlichen Verlusttragung. Deshalb kann eine eingeschränkte Verlusttragung, zB durch bedingte Erbserklärung, den Verlustabzug des/der Erben nicht einschränken. Eine bedingte Erbserklärung kann lediglich zu einer Haftungsbeschränkung hinsichtlich der Verlassenschaftsverbindlichkeiten führen.~~

Im Erkenntnis VwGH 25.4.2013, [2010/15/0131](#) vertritt der VwGH die Ansicht, dass die bloße Stellung des Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers ohne Übernahme des verlusterzeugenden Betriebes nicht dazu führt, dass noch offene Verlustvorträge des Erblassers auf den Erben übergehen. Daraus lässt sich ableiten, dass noch nicht aufgebrauchte Verlustvorträge des Erblassers allenfalls nur dann auf den Erben übergehen können, wenn dieser den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernimmt.

Rz 4536 wird geändert (bisher in Rz 4537c):

4536

~~Bei Verlusten aus Vorjahren geht der Verlustabzug in jenem Zeitpunkt über, in dem die Gesamtrechtsnachfolge steuerlich wirksam wird. Einkommensteuerlich wird die Gesamtrechtsnachfolge im Erbfall sofort mit dem Tod des Erblassers wirksam (Rz 9 ff), der Verlustabzug geht daher bereits im Todesjahr des Erblassers über. Für den Erblasser ist hinsichtlich des Todesjahres noch eine Einkommensermittlung vorzunehmen und somit auch der Verlustabzug vorrangig dabei vorzunehmen. Nur der danach verbleibende Verlustabzug kann auf den (die) Erben übergehen.~~

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 (Erbchaft) 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 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 4537 wird geändert (bisher in Rz 4537d):

4537

~~Verluste, die im Todesjahr des Erblassers angefallen sind, können beim Erben erst in einem der folgenden Jahre (also frühestens im Jahr nach dem Todesjahr) abgezogen werden. Dies deshalb, weil derartige Verluste auch beim Erblasser noch nicht die Eigenschaft von vortragsfähigen Verlusten gehabt hätten, somit auch ohne Gesamtrechtsnachfolge erst im darauf folgenden Jahr zu vortragsfähigen Verlusten geworden wären.~~

Verluste des Rechtsvorgängers gehen in jenem Zeitpunkt über, in dem die Übertragung von Todes wegen steuerlich wirksam wird (vgl. Rz 9 ff). Verluste des Rechtsvorgängers, die im Todesjahr angefallen sind, können beim Rechtsnachfolger erst ab dem der Übertragung folgenden Jahre abgezogen werden. Dies deshalb, weil derartige Verluste auch beim Rechtsvorgänger noch nicht die Eigenschaft von vortragsfähigen Verlusten gehabt hätten, somit auch ohne Übertragung von Todes wegen erst im darauffolgenden Jahr zu vortragsfähigen Verlusten geworden wären.

Die Überschrift zu **Abschnitt 12.2.6.2** entfällt (Straffung des Textes).

Rz 4537a wird geändert (bisher in Rz 4537e):

4537a

~~Persönlich vortragsberechtigt ist – von gesetzlichen Ausnahmebestimmungen (etwa nach dem UmgrStG) abgesehen – grundsätzlich die Person, die den Verlust erlitten hat (VwGH 4.6.1986, 84/13/0251). Nur im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen kommt ein Übergang des Verlustvortrages bei dem bei jenem Rechtsnachfolger in Betracht, der den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernommen hat. In allen anderen Fällen der Übertragung des verlusterzeugenden Betriebes (zB auch in Fällen der Anwachsung nach § 142 UGB hinsichtlich des auf die erworbenen Anteile entfallenden Verlustvortrages) geht der Verlustvortrag nicht über.~~

Wurde der Betrieb nicht von Todes wegen übernommen, gehen offene Verlustvorträge nicht auf den Erwerber des Betriebes über. Dementsprechend kommt es in folgenden Fällen zu keinem Übergang des Verlustvortrages auf den Erwerber des Betriebes:

- **Betriebsübertragung durch Schenkung unter Lebenden; auch wenn der Geschenknehmer eines Betriebes nach späterem Ableben des Geschenkgebers zum Erben eingesetzt wird, geht der Verlustvortrag des Erblassers nicht (nachträglich) auf den Geschenknehmer über.**
- **Veräußerung oder Aufgabe des verlusterzeugenden Betriebes noch zu Lebzeiten des Erblassers.**
- **Betriebsübertragung durch Erbschafts Kauf (vgl. Rz 134e); in diesem Fall stehen offene Verlustvorträge des Erblassers den Erben zu, die den Betrieb im Wege des Erbschaftskaufs veräußern.**
- **Anteilige Betriebsübertragung durch Veräußerung im Rahmen einer Erbteilung (vgl. Rz 134b). In diesem Fall verbleiben dem Erben, der seine Betriebsquote entgeltlich überträgt, insoweit auch die Verluste des Erblassers aus dem Betrieb.**

Rz 4537b wird geändert (Klarstellung, bisher in Rz 4537f):

4537b

Ab der Veranlagung 2013 noch offene Verlustvorträge des Erblassers sind in weiterer Folge ausschließlich beim betriebsübernehmenden Erben zu berücksichtigen. Das bedeutet ab der Veranlagung 2013:

- **Dem Erben, der den Betrieb nicht übernommen hat, steht kein (anteiliger) Verlustabzug für Verluste zu, die vom Erblasser stammen.**
- **Dem Erben, der den Betrieb (ganz oder anteilig) von Todes wegen übernommen hat, steht der Verlustabzug (gegebenenfalls anteilig) für Verluste des Erblassers insoweit zu, als diese Verluste nicht schon in Vorjahren von anderen Erben verbraucht worden sind (BFG 5.11.2014, RV/6100478/2014).**
- **Anteilige Verlustvorträge anderer Miterben, die gemäß vorheriger Verwaltungspraxis bis einschließlich 2012 bereits bei diesen im Wege des Verlustabzuges berücksichtigt worden sind, dürfen daher nicht nochmals beim betriebsübernehmenden Erben geltend gemacht werden. Eine doppelte Verlustberücksichtigung ist nicht zulässig.**

Beispiel:

2011 verstirbt der Inhaber eines rechnungslegungspflichtigen Betriebes. A, B und C sind zu je einem Drittel Erben. Im Zuge einer steuerneutralen Erbteilung bekommt A den Betrieb, B und C erhalten Grundstücke und Geld aus dem Nachlass. Die zum Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigten vortragsfähigen Verluste aus dem Betrieb des Erblassers betragen 30.000. Gemäß vorheriger Verwaltungspraxis entfallen auf A, B und C jeweils Verluste iHv 10.000. Dementsprechend wurden bei der Veranlagung 2011 und 2012 bei B Verluste von insgesamt 3.000 und bei C Verluste von insgesamt 2.000 im Rahmen des Verlustabzuges berücksichtigt. Die Veranlagung 2013 ist bei A, B und C noch nicht erfolgt. Nach der Judikatur des VwGH sind die Verluste des Erblassers zur Gänze bei A zu berücksichtigen; B und C steht kein anteiliger Verlustvortrag zu. Da bei B und C insgesamt bereits 5.000 des Verlustes des Erblassers berücksichtigt worden sind, sind bei A die anteilig auf B und C bisher entfallenen Verluste von insgesamt 20.000 um die schon berücksichtigten Verluste von 5.000 zu kürzen; bei A ist daher ab 2013 von den bisher B und C zugesprochenen Verlusten ein Betrag von 15.000 im Wege des Verlustabzuges zu berücksichtigen. Ab der Veranlagung 2013 sind Verluste des Erblassers bei B und C nicht mehr zu berücksichtigen.

Randzahlen 4537c bis 4537f: entfallen

Rz 4771 wird geändert (Klarstellung):

4771

Aufwendungen bzw. Ausgaben in Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens sind insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten ab der Veranlagung 2002 34.000 Euro (inklusive Umsatzsteuer und NoVA, bis einschließlich 2001:

467.000 S) nicht übersteigen. Durch die [PKW-Angemessenheitsverordnung](#), BGBl. II Nr. 466/2004, sind für Anschaffungen des Kalenderjahres 2004 Anschaffungskosten in Höhe von 34.000 Euro, für Anschaffungen der Kalenderjahre ab 2005 Anschaffungskosten in Höhe von 40.000 Euro als angemessen anzusehen. Ob überhaupt bzw. in welchem Ausmaß Aufwendungen unangemessen sind, ist - auch für Folgejahre - danach zu beurteilen, ob bzw. in welchem Umfang die Anschaffungskosten den jeweiligen Höchstwert im Kalenderjahr der Anschaffung (2004: 34.000 Euro, ab 2005: 40.000 Euro) übersteigen.

Der Höchstwert ist für alle Personen- und Kombinationskraftwagen als Bruttogrenze ausgestaltet.

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%.

~~Für Veranlagungszeiträume bis 2003 ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass Anschaffungskosten in Höhe von 34.000 Euro angemessen sind; nur in Ausnahmefällen, wenn konkrete betriebliche Besonderheiten im Einzelfall vorliegen, kommt eine höhere Angemessenheitsgrenze in Betracht (zB Allradfahrzeug für Gemeindefahrer im Gebirge, VwGH 22.12.2004, 2004/15/0101).~~

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](#)).

~~Wurde eine AfA (bis einschließlich Veranlagung 2001) auf Grundlage angemessener Anschaffungskosten von 467.000 S vorgenommen, bestehen keine Bedenken, ab der Veranlagung für das Jahr 2002 die AfA unter Zugrundelegung angemessener~~

~~Anschaffungskosten von 34.000 Euro vorzunehmen. Die aus Anlass der Euro-Umstellung erfolgende Änderung der Angemessenheitsgrenze rechtfertigt jedoch keine rückwirkende Änderung von AfA-Sätzen für Veranlagungen bis einschließlich 2001.~~

Nach Rz 4842 wird folgende Rz 4842a eingefügt (19. COVID-19-Gesetz):

4842a

Gemäß [§ 124b Z 354 EStG 1988](#) idF 19. COVID-19-Gesetz (BGBl. I Nr. 48/2020) können derartige Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 3 dritter Satz EStG 1988](#), die nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Jänner 2021 anfallen, zu 75% statt 50% abgezogen werden.

Rz 4852m wird geändert (Judikatur):

4852m

Die Bestimmung des [§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) sieht ergänzend zu [§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) ein Abzugsverbot für Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte vor, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) darstellen. Die Bestimmung geht als speziellere Norm dem [§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) vor. Maßgebend ist, dass es sich um Bezüge handelt, die dem Grunde nach unter [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) fallen; es ist dabei nicht von Bedeutung, ob sie auch lohnsteuerlich begünstigt sind. Dementsprechend unterliegen auch freiwillige Abfertigungszahlungen an Personen, die sich im System „Abfertigung neu“ befinden, ~~(zur Gänze)~~ dem Abzugsverbot ~~(siehe auch LStR 2002 Rz 1087h)~~.

Das Abzugsverbot kommt im Rahmen des [§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) nur insoweit zur Anwendung, als diese sonstigen Bezüge ~~nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind~~ **die nach [§ 67 Abs. 6 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) ermittelten Beträge überschreiten (vgl. LStR 2002 Rz 1089). Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Dienstverhältnisse im System „Abfertigung alt“ oder im System „Abfertigung neu“ handelt und mit welchem Steuersatz die Besteuerung beim Empfänger erfolgt (VwGH 07.12.2020, [Ro 2020/13/0013](#)).**

Rz 4854a wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4854a

Altersteilzeitgeld ([§ 27 AIVG](#)) führt zu einer Kürzung des damit in Zusammenhang stehenden Lohnaufwandes (VwGH 30.03.2011, [2008/13/0008](#)). Zu keiner Aufwandskürzung führt das Altersteilzeitgeld ~~jedoch~~, wenn der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft ist. Dabei ist die zum Beginn der Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarung geltende Rechtslage für die gesamte Dauer der Vereinbarung maßgeblich. ~~§ 27 AIVG sieht für Dienstnehmer, die ab 1. Jänner 2004 und vor 1. September 2009 in Altersteilzeit gehen, die Beschäftigung einer~~

~~Ersatzarbeitskraft vor.~~ Für Dienstnehmer, die ab ~~1. Oktober 2000 bis 31. Dezember 2003 und nach 31. August 1. September 2009 und vor 1. Jänner 2013~~ in Altersteilzeit gegangen sind, hat ~~daher~~ eine Aufwandskürzung zu erfolgen, weil der Zuschuss unabhängig von der Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft gewährt wurde. [§ 27 AIVG](#) sieht für Dienstnehmer, die ab **1. Jänner 2013 unter Inanspruchnahme des Blockzeitmodells in Altersteilzeit gehen, die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft vor. Für diese Dienstnehmer hat keine Aufwandskürzung zu erfolgen. Beim kontinuierlichen Arbeitszeit-Modell ist weiterhin keine Verpflichtung zur Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft gegeben; somit verbleibt es bei diesen Vereinbarungen bei der Aufwandskürzung.**

Rz 4857a wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4857a

Auf Grundlage des [§ 19c Berufsausbildungsgesetz](#) gewährte Beihilfen sind gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988](#) steuerfrei. Bezüglich einer Kürzung damit in unmittelbarem Zusammenhang stehender Aufwendungen gilt auf Grundlage der Richtlinien zur Förderung der betrieblichen Ausbildung von Lehrlingen gemäß [§ 19c Abs. 1 Z 1 bis 7 BAG vom 10.12.2008 \(Stand 1.12.2016\)](#) Folgendes:

Art der Förderung	Bemessung der Förderung	Aufwandskürzung
Basisförderung (Blum-Bonus)	1. Lehrjahr – 3 Lehrlingsentschädigungen 2. Lehrjahr – 2 Lehrlingsentschädigungen 3. und 4. Lehrjahr – jeweils 1 Lehrlingsentschädigung	nein (Begründung eines Lehrverhältnisses, Rz 4854)
Blum-Bonus II (neue Lehrstellen)	2.000 €	nein (Begründung eines Lehrverhältnisses, Rz 4854)
Ausbildungsnachweis zur Mitte der Lehrzeit	3.000 € (1.500 €)	nein (Prämie für qualitätsvolle Ausbildung, mit der keine Aufwendungen des Arbeitgebers in unmittelbarem Zusammenhang stehen) ⁴⁾
Zwischen- und überbetriebliche Ausbildungsmaßnahmen	vom Arbeitgeber getragene Kurskosten bzw.	ja

	Bruttolehrlingsentschädigung im Ausmaß der Kurszeit	
Weiterbildung der Auszubildende	vom Arbeitgeber getragene Kurskosten für Auszubildende	ja
Ausgezeichnete und gute Lehrabschlussprüfung	250 € bzw. 200 €	nein (Prämie für qualitativ hochwertige Ausbildung, mit der keine Aufwendungen des Arbeitgebers in unmittelbarem Zusammenhang stehen) ¹⁾
Maßnahmen für Lehrlinge mit Lernschwierigkeiten	vom Arbeitgeber getragene Kurskosten bzw. Bruttolehrlingsentschädigung im Ausmaß der Kurszeit	ja
Zusätzlicher Besuch von Berufsschulen	Bruttolehrlingsentschädigung während der Zeit des zusätzlichen Berufsschulunterrichts und Aufwendungen der Betriebe für Internatskosten	ja
Gleichmäßiger Zugang von jungen Frauen und jungen Männern zu den verschiedenen Lehrberufen	Kriterien und Abwicklungsmodalitäten werden vom Förderausschuss festgelegt	Einzelfallprüfung erforderlich: ja, soweit konkrete Kosten des Arbeitgebers abgedeckt werden, sonst nein
Lehrlingsausbildung für Erwachsene	1. Lehrjahr – 3 Monatslöhne/Monatsgehälter 2. Lehrjahr – 2 Monatslöhne/Monatsgehälter 3. und 4. Lehrjahr – jeweils 1 Monatslohn/Monatsgehalt	nein (Begründung eines Lehrverhältnisses, Rz 4854)
Ausbildung von Lehrlingen aus überbetrieblichen Ausbildungseinrichtungen	1.000 € pro Lehrling	nein (Prämie für die Übernahme von Lehrlingen aus einer überbetrieblichen Ausbildungseinrichtung)

¹⁾ Gibt der Arbeitgeber die Prämie an den Lehrling weiter, ist die Weitergabe nicht abzugsfähig ([§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#))

Zur Unterstützung der Unternehmen bei der Fachkräfteausbildung in der COVID-19-Krise wird mit der „Richtlinie gem. § 19c Abs. 1 Z 8 BAG Beihilfe für Lehrbetriebe ‘Lehrlingsbonus 2020‘“ die Aufnahme eines Lehranfängers oder einer Lehranfängerin im Zeitraum von 16.3.2020 bis 31.10.2020 sowie die Übernahme eines Lehrlings aus der überbetrieblichen Lehrausbildung bis 31.03.2021 mit dem Lehrlingsbonus von 2.000 Euro pro neuem Lehrverhältnis gefördert. Die Beihilfe ist gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988](#) steuerfrei. Förderzweck ist die Begründung eines neuen Lehrverhältnisses, daher ist keine Aufwandskürzung vorzunehmen.

Gemäß [§ 9 Abs. 5 BAG](#) hat der Lehrberechtigte ab 1.1.2018 die Kosten der Unterbringung und Verpflegung, die durch den Aufenthalt der Lehrlinge in einem für die Schüler der Berufsschule bestimmten Schülerheim zur Erfüllung der Berufsschulpflicht entstehen (Internatskosten), zu tragen. Der Lehrberechtigte kann bei der für ihn zuständigen Lehrlingsstelle einen Ersatz der Kosten beantragen. Die Abwicklung dieser Förderung erfolgt im Rahmen des [§ 19c Abs. 1 BAG](#) und unterliegt der Befreiungsbestimmung des [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988](#). Zwischen der Förderung und den vom Arbeitgeber getragenen Kosten besteht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, daher hat eine Aufwandskürzung zu erfolgen.

Rz 5009 wird geändert (Judikatur):

5009

Dingliche Rechte

Ein dingliches Recht, auf Grund dessen der Berechtigte Anspruch auf bestimmte Leistungen, ein Dulden oder Unterlassen hat, bildet einen Bestandteil des Vermögens des Berechtigten. Die Aufgabe des Rechts ist daher wirtschaftlich als Veräußerung eines Vermögensteils anzusehen und zählt das Entgelt, welches als Gegenleistung für die Aufgabe gewährt wird, dann zu den Betriebseinnahmen aus Land- und Forstwirtschaft, wenn das (aufgegebene) Recht zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehört hat. Dazu zählen insbesondere Bestandsrechte, Eigenstromrechte, Fischereirechte, Jagdrechte, Kontingente (Milch- und Rübenkontingente), Nachbarrechte, Teilwaldrechte, Wassernutzungsrechte.

Fischereirechte an fremden Gewässern stellen **bis zur Veranlagung 2020** ein grundstücksgleiches Recht im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) dar. Die Besteuerung eines Gewinnes aus der Veräußerung eines solchen Rechtes unterliegt daher den Regeln der Grundstücksbesteuerung, wobei die pauschale Gewinnermittlung nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) nicht anwendbar ist, weil es sich hier nicht um Grund und Boden handelt (siehe Rz ~~763~~ **ff-6622**). **Ab der Veranlagung 2021 sind Fischereirechte an fremden Gewässern nicht mehr**

als grundstücksgleiches Recht iSd [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) anzusehen. Werden solche Rechte veräußert, unterliegen sie nicht dem besonderen Steuersatz gemäß [§ 30a EStG 1988](#), sondern dem Tarif (VwGH 10.9.2020, [Ra 2019/15/0066](#)). Stellen solche Fischereirechte eine Grunddienstbarkeit dar, sind sie unselbständiger Bestandteil des Grund und Bodens (VwGH 10.9.2020, [Ra 2019/15/0066](#)). Der (allenfalls) auf solche Rechte entfallende Teil des Veräußerungserlöses ist für Zwecke der Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden, sondern teilt das Schicksal des auf den Grund und Boden entfallenden Kaufpreises.

Rz 5018 wird geändert (KonStG 2020):

5018

Beträgt der ~~Einheitswert~~ **Umsatz** eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (nicht Teilbetriebes) ~~mehr als 150.000 Euro oder der Umsatz dieses Betriebes~~ in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren mehr als ~~550.000~~ **700.000** Euro (für vor dem Jahr ~~2013~~ **2018** ausgeführte Umsätze beträgt die Umsatzgrenze ~~400.000~~ **550.000** Euro; [§ 323 Abs. 4 BAO](#)), ist der Gewinn verpflichtend ([§ 125 BAO](#)) durch Betriebsvermögensvergleich gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) zu ermitteln; Umsätze iSd [§ 125 BAO](#) sind nur solche Umsätze, für die die Steuerschuld gemäß [§ 19 Abs. 2 UStG 1994](#) entstanden ist. Dies bedeutet, dass für den Eintritt in die Buchführungspflicht die vereinnahmten Entgelte (Istbesteuerung) und für den Wegfall der Buchführungspflicht die vereinbarten Entgelte (Sollbesteuerung) heranzuziehen sind.

Zum rückwirkenden unterjährigem Entfall der Buchführungspflicht und zur freiwilligen Buchführung siehe Rz 660.

Eine Buchführungspflicht nach [§ 124 BAO](#) kommt für den Land- und Forstwirt nicht in Frage. [§ 189 Abs. 4 UGB](#) bestimmt nämlich, dass Land- und Forstwirte von der Anwendung des Dritten Buches des UGB (Rechnungslegung) ausgenommen sind, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, es handelt sich um eine Personengesellschaft im Sinne des [§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB](#).

Rz 5025 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

5025

Rechtslage bis 2014

[...]

Rechtslage ab 2015 bis 2019

[...]

Rechtslage ab 2020

Beträgt der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr als 75.000 Euro, ist nach der LuF-PauschVO 2015 der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales zu ermitteln (Teilpauschalierung). Siehe dazu auch Rz 4166 ff.

Rz 5026 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

5026

Dabei sind die Betriebsausgaben

- im forstwirtschaftlichen Betrieb (gleichgültig, ob der Einheitswert Forst mehr als ~~11.000~~**15.000** Euro beträgt oder darunter liegt) nach § 3 Abs. 2 **und 3** der VO zu ermitteln (20%, 30%, 50%, 60% oder 70% der Einnahmen aus Holzverkäufen, je nachdem, ob Holzverkäufe am Stock oder Selbstschlägerungen und je nach der durchschnittlichen Minderungszahl oder Bringungslage; **bei Kalamitätsnutzungen jeweils um 20 Prozentpunkte erhöht**),
- im weinbaulichen Betrieb (unabhängig davon, ob die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar übersteigt oder nicht) mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens aber mit 5.000 Euro je Hektar,
- im gärtnerischen Betrieb mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) zuzüglich Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten),
- im obstbaulichen Betrieb mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bzw. bei der Ermittlung des Gewinnes aus Obstbau im Rahmen von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst zusätzlich auch die Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten; siehe auch Rz 4170) und
- im Veredelungsbetrieb (Haltung von Schweinen, Rindern, Schafen, Ziegen und Geflügel) mit 80% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Die Betriebsausgaben aus Landwirtschaft, Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues sind mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Rz 5031 wird geändert (StRefG 2020):

5031

Die an der Agrargemeinschaft Beteiligten sind berechtigt, aus den von der Agrargemeinschaft zu verwaltenden (agrargemeinschaftlichen) Grundstücken in der von der jeweiligen Rechtsgrundlage der Agrargemeinschaft vorgesehenen Form Nutzen zu ziehen.

Dies kann sowohl durch eigene Tätigkeit des einzelnen Beteiligten (zB Holzschlägerungsrecht, Recht auf Almauftrieb usw.) als auch durch gemeinschaftliche Bewirtschaftung mit Ausschüttung der Erträge an die Beteiligten erfolgen.

Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften, **die einen Betrag in Höhe von 4.000 Euro im Kalenderjahr übersteigen**, unterliegen gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. d](#) iVm [§ 27a Abs. 1 EStG 1988](#) dem besonderen Steuersatz und somit gemäß [§ 93 Abs. 1 EStG 1988](#) dem Kapitalertragsteuerabzug.

In **Rz 5049 und 5054** wird in den Beispielen jeweils die Währungseinheit (S) gelöscht (Aktualisierung der Beispiele).

Rz 5073 wird geändert (Judikatur):

5073

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.

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.

- b) Werden mehr als zehn Betten in Zimmern mit Frühstück vermietet, liegt keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit mehr vor (Umkehrschluss aus [§ 7 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015](#)); die Tätigkeit führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. Rz 5435). Das Gleiche gilt für Zimmer im Rahmen von „Urlaub am Bauernhof“.

- c) Werden mehr als zehn Betten in Appartements mit Zusatzleistungen vermietet, ist entsprechend der Rechtsprechung (vgl. VwGH 21.7.1998, [93/14/0134](#) und VwGH 28.5.2019, [Ra 2019/15/0014](#)) im Einzelfall zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Unterordnung vorliegt, die dazu führt, dass die Tätigkeit noch als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit anzusehen ist. Dabei ist auf das Verhältnis der Einnahmen abzustellen (siehe auch Rz 4203), der Arbeitseinsatz ist nicht relevant. Eine fehlende wirtschaftliche Unterordnung führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Gleiches gilt, wenn neben Appartements auch Zimmer mit Zusatzleistungen angeboten werden. Werden auch bei der Zimmervermietung Zusatzleistungen angeboten, sind für die Zehn-Betten-Grenze Zimmer und Appartements einheitlich zu betrachten.

Beispiel:

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 den Vermietungen betragen insgesamt ein Drittel der Gesamteinnahmen des Land- und Forstwirtes.

Aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Unterordnung der Vermietung gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

2. Vermietung ohne Zusatzleistungen

Die Beherbergung von Feriengästen durch Vermietung von Zimmern und/oder Appartements ohne Zusatzleistungen führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wobei bei mehr als zehn Betten im Einzelfall auch eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen kann (vgl. weiterführend Rz 5433 ff und VwGH 3.5.1983, [82/14/0248](#)).

3. Kombination

Im Fall des Zusammentreffens einer Vermietung ohne Zusatzleistungen mit einer Vermietung mit Zusatzleistungen liegt hinsichtlich der Beherbergung keine einheitliche Bewirtschaftung vor; die Tätigkeiten sind daher unterschiedlich zu betrachten: Werden zB die Zimmer mit Frühstück, die Appartements aber ohne Zusatzleistungen vermietet, ist für die Zimmervermietung die Zehn-Betten-Grenze maßgeblich, während die Appartementvermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt.

Beispiel:

Es werden 4 Doppelzimmer (8 Betten) und 3 Appartements mit jeweils 4 Betten (12 Betten) vermietet. Während bei der Appartementvermietung keine Zusatzleistungen erbracht werden, wird bei den Zimmern ein Frühstück verabreicht.

Bei der Zimmervermietung liegen aufgrund der Nichtüberschreitung der Zehn-Betten-Grenze Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, die Appartementvermietung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Rz 5074 entfällt (Straffung des Textes):

Randzahl 5074: derzeit frei

Rz 5098 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

5098

Marken-, Liefer- und Nutzungsrechte sowie Auspflanzrechte (~~Recht auf Wiederbepflanzung iSd Art. 7 der Verordnung Nr. 822/87 des Rates über die gemeinsame Marktorganisation für Wein, ABl. Nr. 1987 Nr. L 084 1 idF Verordnung (EG) Nr. 2087/97, ABl. Nr. 1997 L 292 1 sind~~ selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter. ~~Gemäß 2. Abschnitt § 3 Abs. 2 der VO des BM für Land- und Forstwirtschaft zur gemeinschaftlichen Marktordnung im Weinbereich (BGBl. Nr. 493/1996) gilt als Auspflanzrecht iSd VO das Auspflanzrecht iSd Weinbaugesetzes der Länder.~~ Das Auspflanzrecht ist nicht abnutzbares Anlagevermögen.

Das System der Auspflanzrechte wurde mit 1.1.2016 durch ein neues Genehmigungssystem für Rebplantagen ersetzt. Bestehende (nicht in Anspruch genommene) Pflanzungsrechte, die vor dem 31.12.2015 gewährt wurden, werden per

Antrag in Genehmigungen umgewandelt. Solche Anträge können bis 31.12.2020 eingebracht werden. Werden diese Genehmigungen nicht in Anspruch genommen, laufen sie spätestens zum 31. Dezember 2023 aus (siehe [§ 26 Abs. 4 Weingesetz 2009](#) iVm [§ 2 Abs. 2 Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft zur Durchführung des gemeinschaftlichen Genehmigungssystems für Rebplantungen](#)). Ein Auspflanzungsrecht, das nach dem Jahr 2020 noch vorhanden ist, erlischt spätestens mit 2023. Mit diesem Zeitpunkt wird es wertlos, allfällige Anschaffungskosten sind daher im Jahr des Erlöschens abzuschreiben. Vor dem Erlöschen unterliegt das Auspflanzungsrecht keiner AfA.

Die endgültige Aufgabe des Weinbaus gemäß Art. 1 der VO EWG Nr. 1442/88 ist auch die endgültige Aufgabe des Auspflanzrechtes ([§ 3 Abs. 1 der Verordnung](#) BGBl. Nr. 493/1996).

Rz 5119 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

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 **40.000 Euro**~~330.000 S (ab 2001: 24.000 Euro, ab 2002: 24.200 Euro bis 2019: 33.000 Euro)~~ überschritten, wird die Fischerei zum Gewerbebetrieb (siehe Rz 5045 ff).

Rz 5122 wird geändert (Judikatur):

5122

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

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

bewertbares und übertragbares Wirtschaftsgut im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Rechtslage bis zur Veranlagung 2020

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

Rechtslage ab der Veranlagung 2021

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

Rz 5122a wird geändert (Judikatur):

5122a

Rechtslage vor dem 1.4.2012

Die Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes kann insb. betreffen:

- a) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischteiches auf eigenem Grund und Boden
- b) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf eigenem Grund und Boden
- c) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden
- d) Erlöse aus der Veräußerung eines im Miteigentum stehenden Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden (Fischereigemeinschaft).

Zu a) Der gesamte Erlös abzüglich Buchwert und Anteil Grund und Boden ist steuerpflichtig. Der Grundanteil ist im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln (siehe ~~ESTR 2000~~ Rz 5082 ff, Rz 5659). ~~Hegt das Finanzamt Zweifel an dem vom Steuerpflichtigen errechneten~~

~~Grundanteil, sind die sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Gebühren, Verkehrssteuern und Bewertung einzubinden.~~

Zu b) und c) Der Erlös ist zur Gänze steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt dem Steuerpflichtigen.

Zu d) Wird das Fischereirecht von den Miteigentümern genutzt, liegt eine Mitunternehmerschaft vor. Die Veräußerung des Fischerrechtes ist steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen.

Stellt die Veräußerung des Fischereirechtes eine (Teil)Betriebsveräußerung dar, erfolgt die Versteuerung nach Maßgabe der [§§ 24, 37 EStG 1988](#).

Rechtslage nach dem 31.3.2012

Die Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes kann insb. betreffen:

- a) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischteiches auf eigenem Grund und Boden
- b) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf eigenem Grund und Boden
- c) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden
- d) Erlöse aus der Veräußerung eines im Miteigentum stehenden Fischereirechtes auf fremdem Grund und Boden (Fischereigemeinschaft).

Zu a) Der gesamte Erlös ist steuerpflichtig. Der Fischteich stellt ein eigenständiges, von Grund und Boden verschiedenes Wirtschaftsgut dar. Die Grundsätze der Grundstücksbesteuerung (siehe dazu Rz 763 ff) sind daher auf den Fischteich nicht anzuwenden; insbesondere der besondere Steuersatz ist auf den auf den Fischteich entfallenden Veräußerungserlös nicht anzuwenden.

Zu b) Der Erlös ist zur Gänze steuerpflichtig. Da es sich hier um kein grundstücksgleiches Recht handelt, sind die Grundsätze der allgemeinen Gewinnermittlung anzuwenden. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt dem Steuerpflichtigen.

Zu c) Der Erlös ist **bis zur Veranlagung 2020** nach den Grundsätzen der Grundstücksbesteuerung zur Gänze steuerpflichtig (siehe dazu auch Rz 763 ff). Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen. **Ab der Veranlagung 2021 unterliegt der Erlös dem Tarif (Veräußerung von Betriebsvermögen), sofern das**

Fischereirecht keine Grunddienstbarkeit darstellt (Voraussetzung für eine abgesonderte Veräußerbarkeit des Rechtes).

Zu d) Wird das Fischereirecht von den Miteigentümern genutzt, liegt eine Mitunternehmerschaft vor. Die Veräußerung des Fischereirechtes ist **bis zur Veranlagung 2020** nach den Grundsätzen der Grundstücksbesteuerung steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen. **Ab der Veranlagung 2021 ist die Veräußerung des Fischereirechtes als (Teil)Betriebsveräußerung gemäß [§ 24 EStG 1988](#) anzusehen, sofern das Fischereirecht keine Grunddienstbarkeit darstellt (Voraussetzung für eine abgesonderte Veräußerbarkeit des Rechtes).**

~~Stellt die Veräußerung des Fischereirechtes eine (Teil)Betriebsveräußerung dar, erfolgt die Versteuerung nach Maßgabe der §§ 24, 37 EStG 1988 oder mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988.~~

Rz 5175a wird geändert (Klarstellung):

5175a

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie kann bei Entgelten aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (insbesondere Strom- und Gasleitungen) bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 30.000 Euro sowie bei Einmalentgelten bis 50.000 Euro wie folgt vorgegangen werden:

1. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung nur landwirtschaftlich genutzte Flächen oder landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 10% nicht übersteigt, gilt:
 - a. Befindet sich auf der Fläche kein Maststandort (zB Gasleitung, Stromleitung mit reiner Überspannung), kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (30% des Gesamtentgeltes sind steuerfrei).
 - b. Befindet sich auf der Fläche ein Maststandort, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 55% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (45% des Gesamtentgeltes sind steuerfrei).
2. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 10%, nicht aber 70% übersteigt, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 55% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (45% des Gesamtentgeltes sind steuerfrei).

3. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung nur forstwirtschaftlich genutzte Flächen oder landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 70% übersteigt, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 40% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (60% des Gesamtentgeltes sind steuerfrei).

Die in Punkt 1 bis 3 angesprochenen Flächenverhältnisse betreffen sämtliche durch den Servitutsvertrag erfassten Grundstücke (im Sinne eines Teiles einer Einlagezahl) eines Steuerpflichtigen.

Beispiel:

Erfasst der Vertrag zwei Grundstücke und befindet sich nur auf einem ein Mast, muss die Entschädigung nicht auf die Grundstücke aufgeteilt und unterschiedlich in Bodenwertminderung und Nutzungsentgelt aufgeteilt werden. Vielmehr ist das Entgelt einheitlich zu 45% steuerfrei (siehe oben Punkt 1b).

Die vom Servitutsvertrag nicht erfassten Grundstücke einer Einlagezahl sind nicht zu berücksichtigen.

Beispiel:

Eine EZ umfasst drei Grundstücke; vom Servitutsvertrag erfasst sind die Nr. 1 und 2, nicht jedoch die Nr. 3. Das Ausmaß des Waldes auf den Grundstücken 1 und 2 liegt unter 10% und es befindet sich kein Mast darauf. Der Anteil des Waldes an der gesamten Einlagezahl beträgt 15%. Die Entschädigung ist gemäß Punkt 1a zu 30% steuerfrei.

Selbiges gilt auch, wenn der Vertrag mehrere Einlagezahlen betrifft.

Bei laufend ausbezahlten Entgelten ist die Aufteilung in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil für das jährlich zufließende Entgelt vorzunehmen.

Bei umsatzsteuerlich pauschalierten Landwirten ([§ 22 UStG 1994](#)) sind die pauschalen Prozentsätze von den Bruttoeinnahmen (einschl. USt) in Abzug zu bringen.

Die dargestellte Vorgangsweise kann auch bei einem Grundstück angewendet werden, das keinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Voraussetzung ist aber, dass das Grundstück für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt wird (zB durch Verpachtung an einen Land- und Forstwirt).

Bei höheren Beträgen ist hinsichtlich der Ermittlung des steuerfreien Anteils grundsätzlich eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Es bestehen keine Bedenken, auch bei höheren Beträgen von einer Feststellung im Einzelfall abzusehen und jedenfalls einen Betrag steuerfrei zu belassen, der den oben angeführten steuerfreien Anteilen bezogen auf 30.000 Euro bzw. 50.000 Euro entspricht.

Rz 5175b wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

5175b

Soll von den in Rz 5175a angeführten Sätzen nach Ansicht des Steuerpflichtigen abgewichen werden, ist hinsichtlich der Ermittlung des steuerfreien Anteils eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Wird durch den Steuerpflichtigen ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen; ~~dabei sind die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung beizuziehen.~~ Zu den Grundsätzen für die Ermittlung des steuerfreien Anteils aus einer Entschädigungssumme im Fall der Einräumung eines Leitungsrechtes siehe den Anhang VI.

Eine in Verträgen getroffene Zuordnung der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten ist für das Finanzamt nicht bindend (VwGH 1.6.2006, [2003/15/0093](#)). Die Zuordnung selbst ist keine Rechtsfrage, sondern ein Teil der Sachverhaltsermittlung. Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu diesem Ergebnis führen, sind vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen.

Die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß der Entschädigung für die Bodenwertminderung trifft den Steuerpflichtigen (VwGH 1.6.2006, [2003/15/0093](#); BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012). Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu dem Ergebnis führen, sind vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen. Wird durch den Steuerpflichtigen hierfür ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. ~~Zur Beurteilung eines Gutachtens sind die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung beizuziehen.~~ Ein "Gutachten", das die zu begutachtenden Tatsachen nicht ausreichend bezeichnet, keine klaren Aussagen zum maßgeblichen Sachverhalt trifft und überdies keinerlei ziffernmäßig nachvollziehbare Berechnung in Bezug auf die angeblich eingetretene Wertminderung enthält, ist als Beweismittel untauglich (BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012).

Auch die bloße Aufzählung möglicher Wertminderungsgründe und Wertdifferenzen zu vergleichbaren Grundstücken alleine stellen keinen Nachweis für die Wertminderung dar. Es muss objektiv nachgewiesen werden, dass die Wertdifferenz alleine auf die Beeinträchtigung des Gesamtgrundstückes durch einen Servitutsstreifen zurückzuführen ist (BFG 22.12.2016, RV/7100119/2016).

Das BFG hat zum Ausdruck gebracht, dass dem Ansatz schätzungsweise ermittelter Sätze nach den EStR 2000 zuzustimmen ist, wenn ein Nachweis über ein abweichendes Aufteilungsverhältnis vom Steuerpflichtigen nicht erbracht wird (vgl. BFG 15.10.2015, RV/4100532/2013, betreffend Ansatz eines Betrages von 4.500 Euro als Bodenwertminderung sowie BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012, betreffend Ansatz von 45%

gemäß obiger Z 1 lit. b). Für die Bewertung sind stets die Verhältnisse am Tag des Vertragsabschlusses maßgebend. Künftige Verwendungsänderungen (zB Nutzung für Schotterabbau) sind nur zu berücksichtigen, wenn sie sich zum maßgeblichen Zeitpunkt bereits auf den Marktpreis auswirken und daher tatsächlich preisbestimmend sind (VwGH 31.1.2018, [Ra 2017/15/0038](#)). Eine durch einen Dienstbarkeitsvertrag wesentlich gestiegene Ertragsfähigkeit des Grundstückes ist zu berücksichtigen (VwGH 31.1.2018, [Ro 2016/15/0034](#)).

Rz 5175c wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

5175c

Die Landeswirtschaftskammern der Bundesländer erstellen Richtsätze für die Entschädigungen in der Land- und Forstwirtschaft. Weiters werden zwischen Kammer und Leitungsbetreiber Rahmenverträge erstellt, in denen die Entschädigungszahlungen nach den einzelnen Komponenten aufgliedert werden. Richtsätze und Aufgliederung sind Empfehlungen an die Kammermitglieder und entfalten keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung (VwGH 07.07.2011, [2008/15/0142](#)). Bestehen im Einzelfall Zweifel an der Richtigkeit der gewählten Ansätze für Bodenwertminderung, Rechtseinräumung, Wirtschafterschwernis, Ertragsentgang und dgl., so ist deren Richtigkeit ~~unter Beiziehung der sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung~~ zu überprüfen.

~~Im Interesse der Rechtssicherheit können die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung bereits im Zuge der Erstellung von Rahmenverträgen zu bewertungsrechtlichen Fragen kontaktiert und diese mit ihnen abgestimmt werden.~~

Nach Abschnitt 15.8 wird folgender Abschnitt 15.9 eingefügt (Klarstellung):

15.9. Photovoltaikanlagen in der Land- und Forstwirtschaft

15.9.1 Betrieb einer eigenen Photovoltaikanlage

5189

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

Beim Betrieb einer eigenen Photovoltaikanlage findet der Erlass BMF-010219/0488-VI/4/2013 (Photovoltaikerlass) Anwendung.

15.9.2 Grundstücksüberlassung an Dritte für den Betrieb einer Photovoltaikanlage

5190

Werden (Teil-)Grundstücke Dritten gegen Entgelt für den Betrieb einer Photovoltaikanlage überlassen, ist zu prüfen, ob die betroffenen Grundflächen weiterhin Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens sind.

Bejahendenfalls zählt das Entgelt für die Überlassung der Flächen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und es kann von einer landwirtschaftlichen Nutzung iSd [§ 30 BewG 1955](#) ausgegangen werden. Im Rahmen der Anwendung der [LuF-PauschVO 2015](#) sind diese Einkünfte gesondert anzusetzen.

Die Überlassung von Dächern von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgebäuden zur Anbringung von Modulen führt stets zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

5191

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

1. Tierhaltungsbetriebe, welche die mit Modulen versehene Fläche nachhaltig und erwerbsorientiert (keine Hobbynutzung, zB als Geflügelweide) zur Urproduktion beweiden:
 - Eine nachhaltige und erwerbsorientierte Beweidung liegt bei Geflügel jedenfalls vor, wenn mindestens 1.650 Stk. Junghennen bzw. Jungmasthühner, mindestens 660 Stk. Legehennen bzw. Mastputen, mindestens 1.460 Stk. Mastenten oder mindestens 100 Weidegänse je Hektar Photovoltaikfläche (umzäunte Fläche) auf dieser gehalten werden.
 - Bei Haltung anderer Tiere wird man in der Regel (insbesondere bei Schafhaltung) nicht von jenen Reinerträgen aus der Urproduktion und Be- und/oder Verarbeitung ausgehen können, um den landwirtschaftlichen (Haupt-)Zweck zu begründen.
2. Flächen mit Sonderkulturen (zB Weinbau, Obstbau, 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) montiert sind, dass die gesamte darunterliegende Fläche weiterhin für in der Landwirtschaft verwendete Fahrzeuge gefahrlos benützbare 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) 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 Aufständern]).

5192

Sind die Module – abgesehen von den in Rz 5191 erfassten Fällen – in einer Höhe von höchstens 2 m montiert oder beträgt der Abstand weniger als 6 m lichte Weite, sind die Grundstücke nur dann land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen, wenn die Modulfläche 25% der Fläche der Gesamtanlage (das ist die Modulfläche zuzüglich der Zwischenräume und einer geringfügigen „Umrandung“) nicht übersteigt. Bei nachgeführten (dem Sonnenstand folgenden) Anlagen ist auf die horizontale Stellung abzustellen.

5193

In den Fällen, die von Rz 5190 bis 5192 nicht erfasst sind, kommt es zu einer Entnahme der betroffenen Grundflächen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen. [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) ist anzuwenden. Das Entgelt für die Überlassung der Flächen führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Bewertungsrechtlich sind die Flächen als Grundvermögen zu bewerten.

Randzahlen 5194 bis 5200: *derzeit frei*

Rz 5219 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

5219

Als Tierärzte können alle auf Grund eines abgeschlossenen tierärztlichen Hochschulstudiums selbständig in diesem Fach tätigen Personen angesehen werden.

Fleischuntersuchungsorgane gelten als Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften und beziehen sonstige Einkünfte im Sinne des [§ 29 Z 4 EStG 1988](#).

Im Zusammenhang mit [§ 29 Z 4 EStG 1988](#) gelten ab 2021 Fleischuntersuchungsorgane nur dann als Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, sofern ihnen im Rahmen dieser Tätigkeit Macht- und Entscheidungsbefugnis zukommt (zB Möglichkeit der Feststellung, dass gegen Tierschutzvorschriften verstoßen wurde oder das Tier die Gesundheit von Mensch und Tier beeinträchtigen kann, Möglichkeit der Genussuntauglichkeitserklärung hinsichtlich des Fleisches).

Dem (Tier-)Arzt ähnliche Tätigkeiten sind nicht freiberuflich. Gewerblich ist daher tätig, wer die Heilkunde ohne (abgeschlossenes) Studium ausübt, selbst wenn er sich auf andere Art die hierfür notwendigen Kenntnisse angeeignet hat.

Rz 5266c wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

5266c

Im Gesetz werden nur die Tätigkeiten als Hausverwalter und als Aufsichtsratsmitglied demonstrativ aufgezählt.

Weitere Beispiele für die Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit sind

- Masseverwalter (VwGH 19.12.1990, [87/13/0072](#))
- Testamentvollstrecker (VwGH 30.1.2001, [95/14/0043](#))
- **gerichtliche Erwachsenenvertreterin/gerichtlicher Erwachsenenvertreter (bis 1.7.2018: Sachwalter)**, {soweit sie nicht Angehörige betreuen, siehe Rz 6611}
- Liquidator eines fremden Vermögens im Auftrag des Eigentümers.

[...]

Rz 5422 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

5422

Vermögensverwaltung liegt typischerweise immer dann vor, wenn die Tätigkeit in der Hauptsache darin besteht, Erträge durch den Gebrauch, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen. Unter dieser Voraussetzung wird die Annahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit auch bei einzelnen Zu- und Verkäufen nicht ausgeschlossen (VwGH 13.5.1984~~1986~~, 84/14/0077).

Rz 5428 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

5428

[...]

- [...]
- Abschluss von Geschäften auf fremde Rechnung (VwGH 29.7.1997, [96/14/0115](#); VwGH 25.2.1999~~1998~~, 98/14/0005),
- [...]

Rz 5435 wird geändert (Verweisanpassung):

5435

Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind idR auch Einkünfte aus dem landläufigen Zimmervermieten zu behandeln, wenn die Zimmervermietung nur von geringem Ausmaß ist und nicht als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit (siehe Rz 5073f) zu erfassen ist (VwGH 5.10.1994, [94/15/0059](#), 92/15/0107; VwGH 7.10.2003, [2000/15/0024](#)). Eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, ist nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern 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. Für die Frage, ob bei einer gleichzeitigen Vermietung von Appartements für die ~~Zehn~~¹⁰-Betten-Grenze auch die Appartmentbetten mitzubersichtigen sind, gilt Rz ~~50734193a (Punkt 2 und 3)~~^{50734193a} entsprechend.

[...]

Rz 5692 wird geändert (Judikatur):

5692

Der Freibetrag steht für einen Veräußerungsvorgang und Abschluss des Kaufvertrages nach dem 14. Februar 1996 sowie für einen Aufgabevorgang nach diesem Stichtag nicht mehr zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach [§ 37 Abs. 2 oder 3 EStG 1988](#) Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) fällt, dh. wenn dem Antrag auf Anwendung des Hälftesteuersatzes entsprochen wird, oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach [§ 37 Abs. 7 EStG 1988](#) ausgeschlossen ist (siehe Rz 7366).

Soll der Freibetrag für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles geltend gemacht werden, muss dies bereits in der Feststellungserklärung erfolgen. Mit der Geltendmachung des Freibetrages sind jedoch tarifliche Vergünstigungen nach [§ 37 EStG 1988](#) im Einkommensteuerverfahren ausgeschlossen (VwGH 25.6.2020, [Ra 2019/15/0016](#)).

Rz 5899 wird geändert (Judikatur):

5899

Im Spruch des Feststellungsbescheides ist über die Art der gemeinschaftlichen Einkünfte und ihre Höhe, den Feststellungszeitraum, über die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile abzusprechen. **Der Systematik des Feststellungsverfahrens nach [§ 188 BAO](#)**

entspricht es, darin alle Feststellungen zu treffen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen. Gegebenenfalls ist **daher** über alle die Gewinnermittlung betreffenden Fragen abzusprechen, zB ob **der Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 zur Anwendung kommt; mit der Geltendmachung des Freibetrages sind jedoch tarifliche Vergünstigungen nach § 37 EStG 1988 im Einkommensteuerverfahren ausgeschlossen (VwGH 25.6.2020, [Ra 2019/15/0016](#)), Einkunftsteile begünstigten Steuersätzen unterliegen (VwGH 28.2.1995, 95/14/0021),** ob Verlustanteile gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) vortragsfähig sind (vgl. VwGH 15.12.1994, [92/15/0030](#)), ob Einkunftsteile gemäß [§ 2 Abs. 2a](#) oder [§ 10 Abs. 8 EStG 1988](#) (Wartetasteverluste) nicht ausgleichsfähig bzw. vortragsfähig sind (VwGH 20.11.1996, [94/15/0091](#)), ob eine Komplementär-GmbH Gewinne verdeckt ausgeschüttet hat, über die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles (VwGH 22.3.1991, [87/13/0201](#)) oder ob in den Einkünften der Mitunternehmer nach [§ 11a EStG 1988](#) begünstigungsfähige Gewinne enthalten sind. Unterbleibt eine derartige Feststellung im Spruch des Feststellungsbescheides, kann der Bescheid hinsichtlich der unterbliebenen Feststellung keine Bindung ([§ 192 BAO](#)) entfalten, sodass darüber im abgeleiteten Verfahren abzusprechen ist (VwGH 18.10.2005, [2004/14/0154](#)).

Über die Anwendung von begünstigten Steuersätzen auf bestimmte Einkunftsteile ist im Feststellungsverfahren nur dann abzusprechen, wenn deren Anwendbarkeit ausschließlich von Umständen abhängt, die nur die gemeinschaftlichen Einkünfte betreffen. Hängt deren Anwendbarkeit auch von Umständen ab, die andere Einkünfte des Steuerpflichtigen betreffen, ist darüber im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung zu entscheiden. Im Feststellungsverfahren ist daher lediglich festzustellen, dass prinzipiell begünstigungsfähige Veräußerungs- und Übergangsgewinne vorliegen. Über die Tarifbegünstigungen des [§ 37 EStG 1988](#) ist jedoch erst im Einkommensteuerverfahren des jeweiligen Mitunternehmers zu entscheiden (VwGH 25.6.2020, [Ra 2019/15/0016](#)).

Rz 5964a wird geändert (Verweisanpassung):

5964a

Scheidet ein Gesellschafter gegen Übertragung eines Grundstückes aus dem Gesellschaftsvermögen aus der Mitunternehmerschaft aus, ist der Vorgang 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 Zahlungen statt an den ausscheidenden Gesellschafter und tilgt damit die gegenüber diesem bestehende Verbindlichkeit. Eine

Leistung an Zahlungen statt stellt einen Veräußerungsvorgang dar (siehe auch Rz ~~6156~~**6167a**).
Veräußerungserlös ist die getilgte Verbindlichkeit.

[...]

Rz 5994 wird geändert (Klarstellung):

5994

Ist dies nicht der Fall, ist grundsätzlich ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos anzusetzen. Der Erwerber (Alt- oder Neugesellschafter) hat die anteiligen stillen Reserven samt Firmenwert zu aktivieren; die Differenz zum übernommenen und fortzuführenden negativen Kapitalkonto ist kein Erwerbsverlust, sondern in Form eines Ausgleichs-(Korrektur-)Postens zu aktivieren, der gegen künftige Gewinnanteile des Erwerbers erfolgsmindernd aufzulösen ist.

Bei Betriebsaufgabe einer KG oder unechten stillen Gesellschaft hat der beschränkt haftende Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto in Höhe der Nichtauffüllungsverpflichtung einen Aufgabegewinn zu versteuern. Weil aber in diesem Fall endgültig feststeht, dass der Komplementär den Verlust zu tragen hat, ist ihm der Verlust in gleicher Höhe mit steuerrechtlicher Wirkung zuzurechnen (Verminderung seines Aufgabegewinnes oder Erhöhung seines Aufgabeverlustes).

Zum Kapitalkonto im steuerlichen Sinn zählt auch das Kapital in Sonderbilanzen (siehe Rz 5992). Ist dieses negativ, ist dieser Teil eines negativen Kapitalkontos von der Nachversteuerung gemäß [§ 24 Abs. 2 EStG 1988](#) aber nicht erfasst, weil diese Verluste vom Gesellschafter auch im Falle des Ausscheidens aus der Gesellschaft persönlich zu tragen sind.

Rz 6000 wird geändert (Klarstellung):

6000

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles ist einkommensteuerrechtlich dann realisiert, wenn die Verfügungsgewalt übertragen wird (Verfügungsgeschäft). Einem im Vorjahr erfolgten Vertragsabschluss (Verpflichtungsgeschäft) kommt keine Bedeutung zu. IdR wird der Zeitpunkt der Realisierung von der getroffenen Vereinbarung abhängen, er kann mit dem Vertragstag zusammenfallen oder auf einen späteren Zeitpunkt bezogen werden. **Die Eintragung des Gesellschafterwechsels im Firmenbuch ist für den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Veräußerung des Mitunternehmeranteils nicht maßgeblich.**

Rz 6103c wird geändert (Klarstellung):

6103c

Bei Kapitalmaßnahmen ist zu unterscheiden:

- [...]
- 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.
- [...]

In Rz 6106 wird die Aussage zur Grunderwerbsteuer inklusive der Überschrift zur Gänze gestrichen (aufgrund von Widerspruch zu Rz 2239). Nach dem Absatz zur „Vermittlungsprovision“ wird folgender Absatz zur „Versicherungssteuer“ eingefügt (Klarstellung):

6106

[...]

~~Grunderwerbsteuer~~

~~Die bei einer GmbH-Anteilsvereinigung in einer Hand anfallende Grunderwerbsteuer zählt zu den nicht abzugsfähigen Werbungskosten (siehe auch BFH 20.04.2011, I R 2/10).~~

[...]

Versicherungssteuer

Bei steuerpflichtigen Unterschiedsbeträgen zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung im Sinne des [§ 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) zählt die Versicherungssteuer zu den Anschaffungsnebenkosten und mindert als solche die steuerliche Bemessungsgrundlage, weil der besondere Steuersatz nicht anzuwenden ist ([§ 27a Abs. 2 Z 6 EStG 1988](#)).

[...]

Nach dem Abschnitt 20.1.3 wird folgender Abschnitt 20.1.4 eingefügt (Klarstellung):

20.1.4 Zeitpunkt der Anschaffung von Kapitalanlagen/Derivaten

Nach Rz 6106 werden folgende Rz 6106a und 6106b eingefügt (Einarbeitung der BMF-Info vom 18.9.2014, BMF-010203/0314-VI/1/2014):

6106a

Anschaffungszeitpunkt bei Kapitalanlagen und Derivaten ist im Allgemeinen der Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums.

Im Bereich des Depotgeschäfts ist dies der Zeitpunkt, zu dem das Wertpapier für den Steuerpflichtigen verfügbar ist; dabei ist zu vermuten, dass dies grundsätzlich jenem Zeitpunkt entspricht, zu dem das Wertpapier auf dem Depot als zugegangen ausgewiesen ist (Einbuchung). Siehe dazu auch die Info des BMF vom 18.9.2014, BMF-010203/0314-VI/1/2014.

Für Zwecke der Bestimmung der Anschaffungskosten und für Zwecke des KESt-Abzugs ist jedoch auf den Kurs abzustellen, zu dem ein Kaufauftrag zustande kommt (Schlusskurs).

6106b

Sollte in Ausnahmefällen aufgrund der technischen Abwicklung der Depoteinlieferung eine Situation entstehen, bei der ein Wertpapier weder beim Veräußerer bzw. Übertragenden, noch beim Empfänger eingebucht ist, so ist der Nachweis des Vorliegens des wirtschaftlichen Eigentums im Einzelfall möglich.

Rz 6112 wird geändert (Anpassung an geltende Rechtslage):

6112

Unter Genuss- oder Partizipationskapital fallen

- Partizipationsscheine im Sinne des [§ 23 Abs. 4 BWG idF vor BGBl. I Nr. 184/2013](#)-oder [§ 73c VAG idF vor BGBl. I Nr. 34/2015](#),
- Genussscheine im Sinne des [§ 174 Abs. 3 AktG](#) sowie
- sonstige Genussrechte.

Rz 6113 wird geändert (Anpassung an geltende Rechtslage):

6113

Partizipationsscheine

~~Partizipationsscheine im Sinne des Bankwesen- und Versicherungsaufsichtsgesetzes sind Genussrechte, die von Banken oder Versicherungsunternehmen als Mittel zur Aufbringung von Eigenkapital verwendet werden können. Partizipationsscheine gemäß § 23 Abs. 4 BWG und § 73c VAG stellen jedenfalls Substanzgenussrechte dar.~~ **Partizipationsscheine im Sinne [des Bankwesengesetzes](#) in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 184/2013 und [des Versicherungsaufsichtsgesetzes](#) in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 34/2015 sind Genussrechte, die von Banken oder Versicherungsunternehmen als Mittel zur Aufbringung von Eigenkapital ausgegeben werden konnten. Diese Partizipationsscheine stellen – soweit noch im Umlauf – jedenfalls Substanzgenussrechte dar.**

Vielfach werden auch von anderen Kapitalgesellschaften Genussrechte unter der Bezeichnung "Partizipationsscheine" ausgegeben. Dabei handelt es sich jedoch um bloße Genussscheine, und es ist im Einzelfall zu prüfen, ob ein Substanzgenussrecht oder obligationenähnliches Genussrecht vorliegt.

Rz 6124 wird geändert (Klarstellung):

6124

Unter einem Wertpapier, das ein Forderungsrecht verbrieft, ist iSd „weiten“ Wertpapierbegriffs grundsätzlich jede Urkunde zu verstehen, in der ein Forderungsrecht in der Weise verbrieft ist, dass zur Geltendmachung des Rechts die Innehabung der Urkunde erforderlich ist („das Recht aus dem Papier folgt dem Recht am Papier“).

Eine Verbriefung liegt auch dann vor, wenn Wertpapiere hinterlegt werden und über diese im Wege des Effektengiros durch bloße Anweisungen und Buchungen verfügt werden kann (Girosammelverwahrung) bzw. wenn einzelne Wertpapiere nur in einer Sammelurkunde verbrieft sind ([§ 24 Depotgesetz](#)). Dies gilt auch, wenn nur eine „digitale Sammelurkunde“ vorliegt ([§ 24 lit. e Depotgesetz](#) idF BGBl. I Nr. 51/2021). Eine Verbriefung liegt auch bei **Bundesschuldbuchforderungen vor ([§ 24 lit. c Depotgesetz](#)).**

Umfasst sind alle Wertpapiere im Sinne des Depotgesetzes. Die Einstufung als Wertpapier, das ein Forderungsrecht verbrieft, bedeutet **jedoch nicht zwingend**, dass damit eine "Anleihe" im Sinne von Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt. Der Begriff Anleihe ist vielmehr eigenständig zu interpretieren. Es handelt sich dabei um ein Instrument der mittel- und langfristigen Kapitalaufbringung. Diesem Erfordernis wird idR eine Laufzeit von

mindestens fünf Jahren entsprechen. Andere Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, sind insbesondere auf Namen sowie auf Inhaber lautende (Teil-)Schuldverschreibungen, Pfandbriefe, Kommunalschuldverschreibungen, Schatzscheine, Kassenobligationen sowie Wertpapiere über Schuldscheindarlehen, weiters sogenannte "Certificates of Deposit", die ihrer Rechtsnatur nach als (Inhaber-)Schuldverschreibungen ausgestattet sind. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen werden ebenfalls den Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen, zugeordnet.

Rz 6143 wird geändert (Klarstellung):

6143

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

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

[...]

Rz 6156 wird geändert (Klarstellung):

6156

Bei Wegzug einer natürlichen Person in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen ([§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988](#)). Das Antragsrecht steht dabei für jedes im Zeitpunkt des Wegzugs vorhandene Wirtschaftsgut oder Derivat gesondert zu.

Ein Antrag auf Nichtfestsetzung kann außerdem bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern [iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988](#) und Derivaten [iSd § 27 Abs. 4 EStG 1988](#) an eine andere natürliche Person gestellt werden, die in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig ist (zB Schenkung oder Übergang der Wirtschaftsgüter oder Derivate von Todes wegen auf eine natürliche Person). **Es steht der Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts in Bezug auf diese Wirtschaftsgüter oder Derivate nicht entgegen, wenn es für diese zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts aufgrund einer unentgeltlichen Übertragung von anderen Wirtschaftsgütern oder Derivaten zwischen natürlichen Personen kommt.**

Beispiel:

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

Die Nichtfestsetzung der Steuerschuld gilt im Verhältnis zu einem Staat

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

Da mit dem Wegzug bzw. der unentgeltlichen Übertragung die Steuerschuld zwar entsteht, aber nicht festgesetzt wird, steht der späteren Erhebung der Steuer kein DBA entgegen.

Rz 6162 wird geändert (Rechtsprechung):

6162

Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen sollen systematisch dann ausgenommen sein, wenn auch zukünftig eine durchgehende Besteuerung im Abzugsweg gewährleistet ist (**vgl. auch VwGH 10.9.2020, [Ro 2020/15/0016](#)**). Die Ausnahmetatbestände sind daher auch so konzipiert, dass bei grundsätzlicher Verfügbarkeit der Daten für eine zukünftige Besteuerung die Steuerbarkeit nicht gegeben ist.

Erfasst sind alle Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen:

- Auf ein anderes Depot bei derselben depotführenden Stelle (1. TS);

- Von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer inländischen depotführenden Stelle (2. TS 1. Fall);
- Von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer inländischen depotführenden Stelle (2. TS 2. Fall);
- Von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer ausländischen depotführenden Stelle (3. TS);
- Von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle (4. TS).

Eine Ausnahme von der fingierten Realisierung liegt nur dann vor, wenn die Besteuerungsmöglichkeit hinsichtlich der sich in dem Depot befindlichen Wertpapiere nach der Depotübertragung weiterhin gesichert ist. Bei der Übertragung von Wertpapieren von einem steuerpflichtigen Depot auf ein steuerbefreites Depot ist allerdings die weitere Besteuerungsmöglichkeit nicht mehr gesichert. Das Gesetz enthält für diesen Fall keinen ausdrücklichen Besteuerungstatbestand für die nachfolgende Veräußerung von Wertpapieren. Die Übertragung von einem Depot, für das Steuerpflicht besteht, auf ein befreites Depot (bspw. iSd [§ 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988](#)) ist daher unter keine der Ausnahmen des [§ 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#) zu subsumieren und somit wie eine Veräußerung nach [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) zu behandeln (VwGH 10.9.2020, [Ro 2020/15/0016](#)).

Rz 6165a wird geändert (FORG):

6165a

Die Ausnahmebestimmung kommt bei einer Übertragung ins Ausland nur dann zur Anwendung, wenn der Depotinhaber 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 und sein Geburtsdatum,
- die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),
- die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter und
- jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt.

Der KEST-Abzug kann nur dann unterbleiben, wenn alle diese Daten richtig mitgeteilt werden. Korrekturen der mitgeteilten Daten sind bis zum Verstreichen der einmonatigen Meldefrist zulässig. Die gänzliche Rücknahme einer Meldung ist jederzeit möglich, wenn die Depotübertragung tatsächlich nicht stattgefunden hat. Die Vornahme der Mitteilung durch den Depotinhaber selbst erfüllt nicht die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung. Eine Haftung für die KEST ist jedoch nur dann anzunehmen, wenn unrichtige Daten übertragen wurden, die nicht nachweislich mit der für Banken zumutbaren Sorgfalt ermittelt wurden (Identitätsfeststellung gemäß [§ 40 BWG](#)).

Rz 6166 wird geändert (FORG):

6166

Der vierte angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung „von einer ausländischen depotführenden Stelle“ auf ein Depot „bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle“ ([§ 27 Abs. 6 Z 2 vierter Teilstrich EStG 1988](#)). Darunter fallen ausschließlich jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige im Ausland verwahrte Wertpapiere auf andere ausländische Depots überträgt. Erfasst sind dabei sowohl Übertragungen innerhalb desselben Staates als auch solche in andere Staaten.

Die Ausnahmebestimmung kommt in diesen Fällen nur dann zur Anwendung, wenn der Depotinhaber den Übertragungsvorgang **dem für die Erhebung seiner Einkommensteuer zuständigen Finanzamt (FAÖ oder FAG; bis 31.12.2020: seinem Wohnsitzfinanzamt)** meldet. Die Mitteilung an das Finanzamt muss innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung vorgenommen werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

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

Rz 6168 wird geändert (FORG):

6168

Der erste auf unentgeltliche Übertragungen anwendbare Ausnahmetatbestand erfasst unentgeltliche Übertragungen „von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen“ ([§ 27 Abs. 6 Z 2 vierter Teilstrich EStG 1988](#)). Darunter fallen alle unentgeltlichen Übertragungen von einem ausländischen Depot, daher

sowohl Übertragungen von einem ausländischen Depot auf ein anderes ausländisches Depot (inklusive reiner Depotüberschreibungen) als auch Übertragungen von einem ausländischen Depot auf ein inländisches Depot.

Die Ausnahmebestimmung kommt in allen diesen Fällen nur dann zur Anwendung, wenn der Inhaber des Depots, von dem aus übertragen wird, den Übertragungsvorgang **dem für die Erhebung seiner Einkommensteuer zuständigen Finanzamt (FAÖ oder FAG; bis 31.12.2020: seinem Wohnsitzfinanzamt)** meldet. Die Mitteilung an das Finanzamt muss innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung vorgenommen werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

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

Rz 6169b wird geändert (FORG):

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.

Rz 6170a wird geändert (FORG):

6170a

Entsteht ein Oder-Depot im Ausland, kommt die Ausnahmebestimmung des [§ 27 Abs. 6 Z 2 vierter Teilstrich EStG 1988](#) nur dann zur Anwendung, wenn der ursprüngliche Alleininhaber den Übertragungsvorgang **dem für die Erhebung seiner Einkommensteuer zuständigen Finanzamt (FAÖ oder FAG; bis 31.12.2020: seinem Wohnsitzfinanzamt)** meldet. Zur Meldung siehe Abschnitt 20.2.2.5.3.2.2.

Rz 6201 wird geändert (Klarstellung):

6201

Nach der Rechtsprechung des VwGH führt die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Fremdwährung, im außerbetrieblichen Bereich nicht zu Einkünften gemäß ~~§ 30 EStG 1988~~ [§ 31 EStG 1988](#), weil der sich durch die Konvertierung ergebende Vermögenszugang endgültig sein muss und durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährung“ bestehen bleibt (VwGH 24.9.2008, [2006/15/0255](#); VwGH 4.6.2009, [2004/13/0083](#)).

Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in den Euro oder eine zum Euro wechselkursstabile Währung führt zu einer im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerpflichtigen Gewinnrealisierung. Da der Schuldner keine Einkünfte gemäß [§ 27 Abs. 2 EStG 1988](#) aus der Verbindlichkeit erzielt, liegen keine Einkünfte gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) vor (VwGH 18.12.2017, [Ro 2016/15/0026](#)).

Überträgt man diese Grundsätze auf Fremdwährungsforderungen, führt die Konvertierung einer solchen Forderung in Euro oder in eine zum Euro wechselkursstabile Währung zu einem steuerpflichtigen Tausch. Führt die Fremdwährungsforderung zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital iSd [§ 27 Abs. 2 EStG 1988](#) (wie insbesondere bei Fremdwährungsguthaben bei Banken), ist der Tausch nach [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) steuerpflichtig (zum Nachlass einer Forderung siehe aber Rz 6143). Dies gilt auch für die Konvertierung von ~~Kryptowährungen~~ **Kryptoassets** (zB Bitcoin), sofern diese zinstragend veranlagt sind.

Beispiel 1:

A hat um 5.000 Euro 7.000 Dollar angeschafft, die er auf einem Dollar-Konto hält. Diese 7.000 Dollar konvertiert A zwei Jahre später in Euro und erhält dafür 5.500 Euro.

Der Vorgang stellt einen Tausch dar. Als Veräußerungserlös ist der gemeine Wert der Dollar zum Zeitpunkt der Konvertierung anzusetzen, das sind 5.500 Euro. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 Euro ist nach [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) steuerpflichtig.

Zum Forex-Handel siehe aber Rz 6174a.

Rz 6201a wird geändert (Klarstellung):

6201a

Wird ein auf einem Bankkonto befindliches Fremdwährungsguthaben behoben und kommt es zur Auszahlung physischen Geldes, liegt ebenfalls ein nach [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) steuerpflichtiger Tausch vor. Physisches Geld führt im Gegensatz zu einem Fremdwährungsguthaben nicht zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital. Wird daher bloß physisches Geld getauscht (zB Dollar-Banknoten gegen Euro-Banknoten), unterliegt der Tausch nach Maßgabe des ~~§ 30 EStG 1988~~ [§ 31 EStG 1988](#) der Besteuerung.

Beispiel 2:

A hat um 5.000 Euro 7.000 Dollar angeschafft, die er auf einem Dollar-Konto hält. Diese 7.000 Dollar lässt sich A zwei Jahre später auszahlen. Zu diesem Zeitpunkt sind die physischen Dollar 5.500 Euro wert.

Der Vorgang stellt einen Tausch dar. Als Veräußerungserlös ist der gemeine Wert der Dollar zum Zeitpunkt der Auszahlung des Guthabens anzusetzen, das sind 5.500 Euro. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 Euro ist nach [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) steuerpflichtig. Als Anschaffungskosten der 7.000 „physischen“ Dollar sind 5.500 Euro anzusetzen.

Beispiel (Fortsetzung):

A wechselt zwei Jahre später die 7.000 „physischen“ Dollar in Euro um. Zu diesem Zeitpunkt haben die Dollar einen Gegenwert von 6.000 Euro. Der Vorgang stellt einen Tausch dar, der gemeine Wert der Dollar zum Zeitpunkt des Umtausches (6.000) ist den steuerlichen Anschaffungskosten (5.500) gegenüberzustellen. Da der Tausch außerhalb der Spekulationsfrist des ~~§ 30 EStG 1988~~ [§ 31 EStG 1988](#) vorgenommen wird, ist er nicht steuerpflichtig.

Rz 6201c wird geändert (Klarstellung):

6201c

Für die Bewertung von Fremdwährungsgewinnen/-verlusten gilt Folgendes:

- Wenn Einkünfte in Fremdwährungen erzielt werden (zB Zinsen, Dividenden, ausschüttungsgleiche Erträge), ist der EZB-Referenzkurs für die Bewertung heranzuziehen. Dies gilt auch, wenn eine Gewinnrealisierung ohne tatsächliche

Umrechnung in Euro erfolgt (zB Veräußerung/Anschaffung eines Wertpapiers in Fremdwährung). ~~Dabei ist es zulässig den (niedrigeren) Geldkurs anzusetzen.~~

- Kommt es tatsächlich zu einer Konvertierung von Fremdwährungen in Euro, ist der tatsächlich im Rahmen der Konvertierung herangezogene Wechselkurs für die Bewertung der Kursgewinne/-verluste relevant, weil die Realisierung tatsächlich zu diesen Werten erfolgt.

Rz 6203 wird geändert (Klarstellung):

6203

Ein Zertifikat ist eine verbrieft Kapitalforderung (Schuldverschreibung), mit der die Wertentwicklung eines zugrunde liegenden Basiswertes abgebildet wird. Basiswerte können Aktien, Indizes, Rohstoffe, Währungen, Anleihen, Edelmetalle (wie zB bei ETCs) usw. sein.

Zertifikate verbrieft dem Käufer ein Recht auf Zahlung eines Geld- oder Abrechnungsbetrages, dessen Höhe vom Wert des zugrunde liegenden Index (Basiswertes) am Fälligkeitstag abhängt. Auch bei einem obligatorischen Anspruch auf die Lieferung des Basiswerts (zB des Edelmetalls) kann ein Zertifikat vorliegen, **weil die Partizipation an der Wertentwicklung des Basiswerts im Vordergrund steht**. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Möglichkeit physischer Ausfolgung nur theoretischer Natur ist und weder vom Emittenten noch vom Anleger ernsthaft beabsichtigt. Indizien, dass die Ausfolgung nicht ernsthaft beabsichtigt ist, können sich aus den Emissionsbedingungen ergeben, etwa wenn eine hohe Mindestausfolgungsmenge sowie im Verhältnis zum Ertrag hohe Auslieferungskosten vorgesehen sind, oder wenn die Einzelheiten der Ausfolgung nicht geregelt sind (zB Art und Umstände der Lieferung, Kosten- und Risikotragung). Während der Laufzeit finden meist keine periodischen Zinszahlungen oder sonstige Ausschüttungen statt.

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

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

Folgende Rz 6203a wird eingefügt (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“), sind im Hinblick auf die steuerliche Behandlung zwei Fälle zu unterscheiden:

- **Sofern der Anleger sich tatsächlich den Basiswert (zB Edelmetalle) durch Rückgabe der Schuldverschreibung physisch liefern lässt, wird dadurch kein steuerlich relevanter Tatbestand verwirklicht (vgl. auch BFH 6.2.2018, IX R 33/17). Zwar liegt ein Derivat vor, allerdings ist diese Form der Abwicklung im Rahmen des [§ 27 Abs. 4 EStG 1988](#) nicht steuerpflichtig. Vielmehr ist in der Anschaffung der Schuldverschreibung das Verpflichtungsgeschäft und in der Lieferung des Basiswertes lediglich das Verfügungsgeschäft zu sehen (vergleichbar mit der tatsächlichen Ausübung einer Option iSd Rz 6174a; vgl. auch Rz 6181a zur Wandelanleihe). Veräußert der Anleger den Basiswert in der Folge weiter, so liegen Spekulationseinkünfte iSd [§ 31 EStG 1988](#) vor, sofern die Jahresfrist noch nicht abgelaufen ist. Hierbei ist zu beachten, dass für den Fristenlauf auf das Verpflichtungsgeschäft abzustellen ist (Erwerb der Inhaberschuldverschreibung). Als Anschaffungskosten sind die ursprünglichen Anschaffungskosten der Schuldverschreibung fortzuführen. Etwaige Ausfolgungskosten (zB für Verpackung, Transport etc.) stellen ebenso (nachträgliche) Anschaffungskosten dar; etwaige (Folge-)Kosten für die Verwahrung stellen Werbungskosten dar.**
- **Sofern die Inhaberschuldverschreibung auf dem Sekundärmarkt weiterveräußert wird, liegen Einkünfte aus Derivaten gemäß [§ 27 Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#) (Einkünfte aus der Veräußerung eines Derivates) vor.**

Rz 6218 wird geändert (Klarstellung):

6218

Geld- und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften, **die einen Betrag in Höhe von 4.000 Euro im Kalenderjahr übersteigen**, sind als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988](#) im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs zu erfassen. Abzugsverpflichteter ist gemäß [§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988](#) die Agrargemeinschaft als Schuldner der Kapitalerträge.

Für den Kapitalertragsteuerabzug ist es dabei unerheblich, ob die Erträge auf Ebene der Agrargemeinschaft landwirtschaftliche oder nichtlandwirtschaftliche Einkünfte darstellen, ob sie steuerbar, steuerfrei oder steuerpflichtig sind. Ausschüttungen auf Grund von Grundverkäufen der Agrargemeinschaft unterliegen daher dem Kapitalertragsteuerabzug.

Der Kapitalertragsteuerabzug ist weiters grundsätzlich unabhängig davon vorzunehmen, ob die dahinterstehenden Erträge beim Anteilsinhaber steuerpflichtig oder steuerfrei sind.

Für Ausschüttungen bis einschließlich 2019 bestanden im Hinblick darauf, dass Sachausschüttungen vielfach (wegen des Einsatzes der Sachausschüttung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) in gleicher Höhe Betriebsausgaben gegenüberstehen und damit die auf Sachausschüttungen entfallende Kapitalertragsteuer nicht auf einen verbleibenden Gewinn entfällt, ~~bestehen~~ keine Bedenken, gemäß [§ 206 Abs. 1 lit. c BAO](#) von Kapitalertragsteuerfestsetzungen Abstand zu nehmen, wenn die Ausschüttung (Geld- und/oder Sachausschüttung) je Anteilsinhaber bei der jeweiligen Agrargemeinschaft 2.000 Euro (~~für Ausschüttungen bis einschließlich 2004: 1.000 Euro~~) im Kalenderjahr nicht **überstieg** (~~übersteigt~~) (Freigrenze ohne Berücksichtigung von Elementarholz und ~~ab 2005~~ ohne vom Anteilsinhaber für den Eigenbedarf genutztes Holz, Einrechnung von Kalamitätsausschüttungen zu einem Zehntel). Die Agrargemeinschaft ~~kann~~**konnte** somit Ausschüttungen (Geld- und/oder Sachausschüttungen) von pro Kalenderjahr höchstens 2.000 Euro (~~für Ausschüttungen bis einschließlich 2004: 1.000 Euro~~) je Anteilsinhaber (unabhängig von der Anzahl der dem Anteilsinhaber zuzurechnenden Anteile) ohne Vornahme eines Kapitalertragsteuerabzugs vornehmen. Wenn die Ausschüttungen diesen Betrag übersteigen, unterliegen sie insgesamt dem Kapitalertragsteuerabzug. Wenn die Ausschüttungen diesen Betrag nicht übersteigen, sind sie auch nicht in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Rz 6218b wird geändert (StRefG 2020):

6218b

[...]

Beispiel:

*Eine körperschaftlich organisierte Agrargemeinschaft hat 18 Anteile. In der Sitzung vom 15. Jänner X3 wird beschlossen, dass für X2 ein Betrag von ~~54.000~~ **90.000** Euro mit Wirkung ab 20. Jänner X3 zur Ausschüttung gelangen soll. Daraus ergeben sich ~~3.000~~ **5.000** Euro pro Anteil.*

- *Von diesem Betrag sind 27,5% (bis 1.1.2016: 25%), das sind ~~14.850~~ **24.750** (bis 1.1.2016: ~~13.500~~ **22.500**) Euro oder ~~825~~ **1.375** (bis 1.1.2016: ~~750~~ **1.250**) Euro pro Anteil, als Kapitalertragsteuer bis spätestens 7. Jänner X4 an das Finanzamt abzuführen, sodass letztendlich ~~2.175~~ **3.625** (bis 1.1.2016: ~~2.250~~ **3.750**) Euro pro Anteil ausbezahlt werden können.*
- *Im Erklärungsformular "Ka1" ist unter Punkt 1 der Betrag von ~~54.000~~ **90.000** Euro und in das Feld "Summe KA" der Betrag von ~~14.850~~ **24.750** (bis 1.1.2016: ~~13.500~~ **22.500**) Euro einzutragen. Bei den vier Feldern "Der Kapitalertrag ist zugeflossen ([§ 95 EStG 1988](#))" ist das erste Feld "Bezeichnung der Körperschaft, Datum des Beschlusses" anzukreuzen und mit den Worten "Agrargemeinschaft, 15. Jänner X3" auszufüllen.*

- Den Mitgliedern ist eine Abrechnung zur Verfügung zu stellen, die lautet:

Bruttoausschüttung vom 20. Jänner X3 für X2	3.000 5.000 Euro
davon Kapitalertragsteuer, abgeführt an das Finanzamt X : Österreich	825 1.375 (bis 1.1.2016: 750 1.250 Euro)
Nettoausschüttung	2.175 3.625 (bis 1.1.2016: 2.250 3.750 Euro)

Rz 6218c wird geändert (StRefG 2020):

6218c

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

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

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

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

Ferner bestehen keine Bedenken, wenn Ausschüttungen, die wegen Waldnutzungen infolge Windbruchs durch die Agrargemeinschaft getätigt werden, gemäß [§ 206 Abs. 1 lit. a BAO](#) auf 10 Jahre verteilt werden.

Rz 6220 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

6220

Mit dem Mittelstandsfinanzierungsgesellschaftengesetz 2017 (MiFiG-Gesetz 2017), BGBl. I Nr. 106/2017, wurde ein neues Regime für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften geschaffen, das sich im Grundsatz am ausgelaufenen Regime für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften orientieren soll. Da das MiFiG-Gesetz 2017 als

Rechtsgrundlage für Risikokapitalbeihilfen der EU-beihilferechtlichen Mitteilungspflicht an die Europäische Kommission unterliegt (Notifizierungspflicht), ~~tritt~~ es – sowie auch [§ 27 Abs. 7 EStG 1988](#) – ~~erst~~ nach EU-beihilferechtlicher Nichtuntersagung der mitteilungspflichtigen Regelungen durch die Europäische Kommission **am 1. Oktober 2019** in Kraft.

75% der Ausschüttungen aus Aktien und aus Genussrechten an natürliche Personen, die von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Sinne des [§ 6b Abs. 1 KStG 1988](#) idF MiFiGG 2017 ausgegeben wurden, sind gemäß [§ 27 Abs. 7 EStG 1988](#) bis zu einer Höhe von 15.000 Euro pro Kalenderjahr steuerfrei. **Die Beschränkung auf 75% des Ausschüttungsbetrages erfolgte aus EU-beihilfenrechtlichen Gründen deshalb, weil auch die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft selbst lediglich im – mindestens 75% des Eigenkapitals betragenden – Finanzierungsbereich gemäß [§ 6b KStG 1988](#) idF MiFiGG 2017 steuerlich begünstigt ist.**

Beispiel 1:

A bezieht im Jahr X1 eine Ausschüttung einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft in Höhe von 15.000 Euro; folglich sind 75% des Ausschüttungsbetrages – somit 11.250 Euro – steuerfrei.

Beispiel 2:

B bezieht im Jahr X1 eine Ausschüttung einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft in Höhe von 18.000 Euro; folglich sind 75% des Ausschüttungsbetrages – somit 13.500 Euro – steuerfrei.

Beispiel 3:

C bezieht im Jahr X1 eine Ausschüttung einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft in Höhe von 25.000 Euro; 75% des Ausschüttungsbetrages betragen 18.750 Euro, daher sind lediglich 15.000 Euro steuerfrei.

Die Steuerbefreiung gilt nicht für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile. Die Steuerbefreiung erfolgt im Rahmen der Veranlagung durch Anrechnung beziehungsweise Erstattung der Kapitalertragsteuer.

Die Befreiung ist nur zu gewähren, wenn die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses auf der zuletzt veröffentlichten Liste der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften genannt ist. Wird der Beschluss über eine Ausschüttung beispielsweise am 1.5.X1 gefasst, ist für die Gewährung der Befreiung des Investors im Rahmen seiner Veranlagung für das Kalenderjahr X1 entscheidend, ob die Gesellschaft zum 1.5.X1 auf der zuletzt veröffentlichten Liste geführt wird; je nach Zeitpunkt der Veröffentlichung der Jahresliste wird das die Liste für das ~~das~~ Jahr X0 oder X1 sein. Das exakte Datum der Veröffentlichung ist gemäß [§ 6b Abs. 5 KStG 1988](#) auf der Liste anzugeben.

Rz 6406 wird geändert (Klarstellung und Judikatur):

6406

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer zukommen. Derartige Vorteile fließen dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet ist und daher die Investition regelmäßig bis zur Räumung des Mietobjektes zurücknehmen kann (VwGH 20.2.1998, [96/15/0086](#)). Die Höhe des Vorteiles ergibt sich aus der Gegenüberstellung des Gebäudewertes mit und ohne Mieterinvestitionen im Zeitpunkt des Zuflusses (VwGH 20.2.1998, [96/15/0086](#)). Die AfA von diesen Investitionen steht bis zur Übergabe des Mietobjektes dem Mieter zu, danach dem Vermieter; [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) ist sinngemäß auch für Mieterinvestitionen anzuwenden. Stellt die Mieterinvestition keine aktivierungspflichtige Aufwendung auf die Bestandsache dar, gelten die Regelungen des [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) entsprechend.

Der Plan des Mieters, das Mietverhältnis künftig vorzeitig zu beenden, führt nicht zu einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung der Mieterinvestition, sofern diese bis zur tatsächlichen Beendigung des Mietverhältnisses uneingeschränkt nutzbar ist (VwGH 24.10.2019, [Ro 2018/15/0013](#); siehe auch Rz 3124).

Rz 6418a wird geändert (Klarstellung):

6418a

Bezüglich der Abbruchkosten eines Gebäudes kommt es einerseits darauf an, ob das Gebäude abbruchreif ist und andererseits kommt es auf den Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen oder Ausgaben an (VwGH 27.11.2014, [2011/15/0088](#); VwGH 24.06.2010, [2008/15/0179](#); VwGH 7.6.2005, [2002/14/0011](#)):

- [...]
- Dient der Abbruch eines Gebäudes dazu, um das (allenfalls neu bebaute) Grundstück sodann privat zu nutzen, liegt ein Zusammenhang mit einer künftigen Einnahmenerzielung von vornherein nicht vor und verbietet sich ein Abzug als Werbungskosten schon im Grunde der Bestimmungen der [§ 16 Abs. 1](#) und [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#); **die Abbruchkosten und die Anschaffungskosten des Altgebäudes erhöhen die Anschaffungskosten für Grund und Boden, die bei einer allfälligen späteren Veräußerung des Grundstücks vom Veräußerungserlös abzusetzen sind.**
- Dient der Abbruch eines Gebäudes dazu, das unbebaute Grundstück zu veräußern oder auch um ein neues Gebäude zu errichten, um das bebaute Grundstück zu veräußern,

sind diese Aufwendungen dem Veräußerungsgeschäft zuzuordnen. In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden:

- Erfolgt die Grundstücksveräußerung vor dem 1.4.2012, sind die Aufwendungen nur insoweit steuerlich beachtlich, als die Veräußerung (des privaten Wirtschaftsgutes) der Einkommensteuer unterliegt.
- Erfolgt die Grundstücksveräußerung nach dem 31.3.2012, **jedoch vor dem 1.1.2016**, sind diese Aufwendungen gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig (sofern auf die Veräußerung der besondere Steuersatz anwendbar ist), **auch wenn die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird.**
- Erfolgt die Grundstücksveräußerung nach dem 31.12.2015, sind diese Aufwendungen gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig (sofern auf die Veräußerung der besondere Steuersatz gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) angewendet wird), **sofern die Regelbesteuerungsoption nicht ausgeübt wird.**

Rz 6442a wird gestrichen (aufgrund von Widerspruch zu Grundsätzen der Bewertungswissenschaft):

Randzahl 6442a: entfällt

Folgende Rz 6443a bis 6443c werden eingefügt (KonStG 2020):

6443a

Für Gebäude, die nach dem 30. Juni 2020 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann eine beschleunigte AfA geltend gemacht werden ([§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#) idF KonStG 2020). Für die Beurteilung des Herstellungszeitpunktes ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich, sodass für die Inanspruchnahme der beschleunigten AfA das Gebäude nach dem 30. Juni 2020 fertiggestellt worden sein muss.

Im Jahr, in dem die AfA erstmalig zu berücksichtigen ist, beträgt die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens das Dreifache des jeweiligen Prozentsatzes des [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) (4,5%), im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache (3%). Die Grenzen des zulässigen AfA-Satzes von 4,5% können unterschritten werden, sodass ab dem Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der AfA auch die einfache AfA zulässig ist.

Die Regelung ermöglicht dem Steuerpflichtigen, den für ihn passenden beschleunigten Abschreibungssatz für das Jahr der erstmaligen Geltendmachung der beschleunigten AfA zu wählen. Auch im darauffolgenden Jahr kann der AfA-Satz grundsätzlich frei gewählt werden, dieser darf jedoch nicht höher sein als der AfA-Satz im Jahr der erstmaligen Geltendmachung der AfA und nicht niedriger als der einfache AfA-Satz.

Beispiel:

Anschaffung eines Gebäudes im Jahr 2021, Anschaffungskosten 500.000 Euro, AfA-Satz gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#): 1,5%. Die beschleunigte AfA soll voll ausgenützt werden.

Beschleunigte AfA 2021:	500.000 x 4,5%	=	22.500
Beschleunigte AfA 2022:	500.000 x 3%	=	15.000
AfA ab 2023:	500.000 x 1,5%	=	7.500

6443b

Die beschleunigte AfA kommt bei einem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer nicht zur Anwendung.

Ebenso ausgeschlossen ist die beschleunigte AfA für Gebäude, die nicht in Massivbauweise errichtet wurden und für die von vornherein ohne Nachweis eine kürzere Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde (siehe Rz 3139a), sowie für Herstellungsaufwendungen, die gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) auf fünfzehn Jahre verteilt werden (siehe Rz 6478 ff). Die beschleunigte AfA ist auch nicht auf Gebäude, die vor 1915 erbaut wurden, anzuwenden, sofern von einem einfachen AfA-Satz iHv 2% ausgegangen wird (siehe Rz 6444).

6443c

Die Halbjahresabschreibungsregelung gemäß [§ 7 Abs. 2 EStG 1988](#) ist für Gebäude, die nach dem 30. Juni 2020 hergestellt oder angeschafft wurden und bei denen [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#) angewendet wird, nicht anzuwenden, sodass auch bei Anschaffung oder Herstellung im zweiten Halbjahr der volle Jahres-AfA-Betrag aufwandswirksam ist.

Die Nichtanwendung der Halbjahresabschreibungsregelung gilt nur für den Zeitraum der Inanspruchnahme der beschleunigten Abschreibung. Wird ein Gebäude außerhalb des beschleunigten Abschreibungszeitraums nur im ersten Halbjahr zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte genutzt, kann daher nur die Halbjahres-AfA geltend gemacht werden.

Rz 6467 wird geändert (Judikatur):

6467

Instandhaltungsaufwand sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- laufenden Wartungsarbeiten,
- Reparaturen, auch wenn diese nicht jährlich anfallen,
- Ausmalen des Stiegenhauses und der Räume,

- Anfarbelen der Fassade ~~ohne Erneuerung des Außenverputzes,~~
- Ausbessern **oder Erneuerung** des Verputzes usw. (**BFG 27.6.2019, RV/7100083/2019**),
- Erneuerung von Gebäudeteilen infolge höherer Gewalt (zB bei Sturm- und Hagelschäden).

Instandhaltungsaufwendungen sind sofort oder - wenn es sich um nicht jährlich wiederkehrende Arbeiten handelt - über Antrag auf fünfzehn Jahre (bis 2015: zehn Jahre) verteilt absetzbar.

Rz 6469 wird geändert (Klarstellung, Judikatur):

6469

Instandsetzungsaufwand sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Austausch von Fenstern,
- [...]
- Umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes bspw. mit Erneuerung der Wärmedämmung (**BFG 27.6.2019, RV/7100083/2019**),
- [...]

Rz 6522 wird geändert (Klarstellung):

6522

~~Vermietungen gegen einen angemessenen, fremdüblichen Mietzins von und an dem Hauseigentümer nahe stehende Kapitalgesellschaften sind auch in besonderer Weise an den §§ 21 und 22 BAO zu messen. Ist ein außersteuerlicher Grund für die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft nicht ersichtlich, ist die Gestaltung nicht anzuerkennen.~~

Beispiel:

3 Personen (A=Vater, B=Sohn, C=Tochter) gründen eine GmbH mit dem Betriebszweck "Vermietung von Liegenschaften".

Mit einem Darlehen von A errichtet die GmbH Einfamilienhäuser unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs von den Baukosten.

Die Einfamilienhäuser werden von der GmbH an B und C vermietet.

Die Nutzungsüberlassung von gesellschaftseigenen Immobilien an den Anteilsinhaber ist nach den Regelungen der KStR 2013 Rz 636 ff zu beurteilen.

Rz 6611 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

6611

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

- [...]
- Einkünfte von **gerichtlichen Erwachsenenvertreterinnen/gerichtlichen Erwachsenenvertretern (bis 1.7.2018: Sachwaltern)** für einen Angehörigen (keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr)
- [...]

Rz 6617 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

6617

Einige der nNach dem [Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz](#) – LMSVG, BGBl. I Nr. 13/2006 idF BGBl. I Nr. 136/2006, ~~werden die~~ mit Bescheid des Landeshauptmannes bestellten Fleischuntersuchungsorgane **werden** nicht nur mit behördlichen Aufgaben, wie der Erteilung der Erlaubnis zur Schlachtung und der Beurteilung des Fleisches mit den daraus gesetzlich festgelegten Rechtsfolgen, betraut, sondern auch zusätzlich für ein bestimmtes Gebiet mit Macht- und Entscheidungsbefugnis eingesetzt. Diese Fleischuntersuchungsorgane sind daher in ihrem Sprengel nicht nur gutachterlich, sondern entscheidend tätig. Sie sind als Funktionäre einer Körperschaft öffentlichen Rechts anzusehen (**vgl. Rz 5219**).

Eine Auflistung von Funktionsgebühren enthält Anhang II.

Rz 6621 wird geändert (Judikatur):

6621

[§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) definiert ausdrücklich den Grundstücksbegriff. Dieser umfasst:

- Den (nackten) Grund und Boden (siehe dazu Rz 577 bis 579).
- Gebäude (siehe dazu Rz 3140 und 3140a); dazu zählen auch Gebäude auf fremdem Grund und Boden (zB Kleingartenhäuser im wirtschaftlichen Eigentum des (Unter-)Pächters, Superädifikate).
- Grundstücksgleiche Rechte (siehe Rz 6622).

Aufwendungen, welche die Nutzbarkeit des Grundstücks erst ermöglichen (zB Anlegerbeiträge für die Aufschließung des Grundstücks durch Straßen oder Gehsteige), sind als Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden anzusehen. Aufschließungsbeiträge zur

Versorgung mit Wasser (Entsorgung von Abwasser) und Energie sind bei bebauten oder in Bebauung befindlichen Grundstücken als Anschaffungs- bzw. Herstellungsnebenkosten des Gebäudes zu werten, sonst ebenfalls Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden.

Zum Grundstücksbegriff iSd des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) gehören auch Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung mit Grund und Boden, Gebäuden oder grundstücksgleichen Rechten derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, dass sie die Nutzung des Grundstücks ermöglichen oder verbessern und daher nicht eigenständig übertragen werden können oder regelmäßig im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes mitübertragen werden (zB Zäune, Parkplätze, Wege, Wegerechte an fremden Grundstücken und ähnliche Grunddienstbarkeiten, Brücken, ~~Schwimmb Becken und Teiche~~ und Biotope, Geländegestaltungen, Drainagen, Wehranlagen, gemauerte Essplätze, Gartenlauben und –häuschen). **Dazu zählen auch Grunddienstbarkeiten (somit auch das Fischereirecht an fremden Gewässern, wenn dieses als Grunddienstbarkeit ausgestaltet ist) sowie das Jagdrecht (VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066; siehe Rz 6622).** Dies gilt auch, wenn derartige Wirtschaftsgüter steuerlich ein von Grund und Boden getrenntes selbständiges Wirtschaftsgut darstellen und bei Nutzung zur Einkunftserzielung einer gesonderten Absetzung für Abnutzung zugänglich sind (zB Platzbefestigungen zwecks Beseitigung von Löchern und Unebenheiten, VwGH 20.5.2010, [2006/15/0238](#), oder Platzbefestigungen zur Schaffung von Parkplätzen). **Entscheidend ist, ob dem jeweiligen Gegenstand im Falle der Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde (VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033, wonach ein Freischwimmb Becken/Außenpool im Garten selbständig sein kann, nicht jedoch zB eine Terrasse mit Granitplatten oder das Kopfsteinpflaster im Einfahrts- bzw. Eingangsbereich).** Für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte bestehen keine Bedenken, ~~diese~~ Wirtschaftsgüter, **die keine ins Gewicht fallende Selbständigkeit aufweisen**, dem Grund und Boden zuzuordnen.

Wirtschaftsgüter, die aus der Nutzung des Grundstücks entstehen und land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienen (stehende Ernte, stehendes Holz), sind hingegen vom Grundstücksbegriff auch dann nicht umfasst, wenn sie in einem einheitlichen Vorgang mit dem Grund und Boden veräußert werden.

Diese Grundstücksdefinition, die nicht nur den Tatbestand des [§ 30 EStG 1988](#) definiert, sondern auch für die Anwendung des Steuersatzes von 25% bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 maßgebend ist, gilt gleichermaßen für den betrieblichen Bereich (vgl. Verweis in [§ 4 Abs. 3a EStG 1988](#)).

Rz 6622 wird geändert (Judikatur):

6622

Rechtslage bis zur Veranlagung 2020

Als grundstücksgleiche Rechte kommen nur zivilrechtlich selbständige Rechte in Frage, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (insbesondere hinsichtlich des Erwerbes) unterliegen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind. Grundstücksgleiche Rechte sind in diesem Sinne insbesondere:

- Baurechte an fremden Grundstücken. Das „Baurecht“ am eigenen Grundstück stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst die Überlassung des Baurechts an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit führt zur Verselbständigung des Baurechtes, sodass mit diesem Akt ein grundstücksgleiches Recht erst begründet wird. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts an einem privaten Grundstück gegen einen Bauzins ist somit nach [§ 28 EStG 1988](#) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen (VwGH 26.7.2006, [2006/14/0024](#)), sodass [§ 30 EStG 1988](#) schon wegen der Subsidiarität nicht anwendbar ist; unter [§ 30 EStG 1988](#) fällt daher nur die Veräußerung durch den Bauberechtigten. Wird ein Baurecht an einem bebauten Grundstück eingeräumt, geht das Gebäude als Zugehör des Baurechtes ([§ 6 Abs. 1 Baurechtsgesetz](#)) in das Eigentum des Bauberechtigten über. Wird für die Eigentumsübertragung am Gebäude eine Abschlagszahlung geleistet, liegt bei entsprechenden Wertverhältnissen von Gebäudewert und Abschlagszahlung (siehe dazu Rz 6625) eine Veräußerung des Gebäudes vor. Erfolgt die Abgeltung des Gebäudewertes im Rahmen des Bauzinses, ist der abgezinste Gesamtbetrag des Bauzinses gemäß dem Verhältnis von Baurecht und Gebäude aufzuteilen (eine Aufteilung des Bauzinses unterbleibt aber, wenn der Bauzins ausdrücklich nur die Einräumung des Baurechtes betrifft und die Bemessung des Bauzinses fremdüblich ist). Eine entgeltliche Gebäudeübertragung liegt nur dann vor, wenn der auf das Gebäude entfallende abgezinste Gesamtbetrag des Bauzinses mindestens 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Gebäudes erreicht (siehe Rz 6625; zur Ermittlung der Einkünfte siehe Rz 774 und Rz 6657). An der steuerlichen Qualifikation des für die Baurechteeinräumung geleisteten Bauzinses bzw. des auf das Baurecht entfallenden Teils des Bauzinses ändert dies nichts.
- Fischereirechte an fremden Gewässern. Das „Fischereirecht“ am eigenen Gewässer stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Die Ausführungen zum Baurecht gelten sinngemäß; unter [§ 30 EStG 1988](#) fällt daher nur die Veräußerung durch den Fischereiberechtigten. Hinsichtlich des Fischereirechtes an fließenden Gewässern handelt es sich in den meisten Fällen um Fischereirechte an fremden Gewässern. Nach

[§ 2 Wasserrechtsgesetz 1959](#) (WRG 1959) sind die im Anhang A aufgezählten Ströme (zB die Donau), Flüsse, Bäche und Seen öffentliche Gewässer. Dies betrifft auch alle Arme, Seitenkanäle und Verzweigungen dieser Gewässer. Darüber hinaus sind aber auch alle anderen Gewässer öffentliche Gewässer, soweit sie nicht nach dem WRG 1959 als Privatgewässer bezeichnet werden. Sie gehören somit dem öffentlichen Gut an, das nach [§ 287 ABGB](#) im Eigentum des Bundes oder des Landes steht und nur dem Gebrauch durch jedermann dient. Unter diesem Aspekt stellt ein Fischereirecht an einem Fließgewässer idR ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer dar und es liegt daher ein grundstücksgleiches Recht vor. Zu Fischereirechten in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen siehe Rz 5009.

- Bergwerksberechtigungen nach dem Mineral-Rohstoff-Gesetz gelten als unbewegliche Sache und sind in das Bergbuch beim zuständigen Bergbuchsgericht einzutragen.
- Kellereigentum nach [§ 300 ABGB](#) stellt zwar kein grundstücksgleiches Recht dar, die Ausführungen zum Baurecht gelten aber sinngemäß. Die entgeltliche Einräumung von Kellereigentum ist somit nach [§ 28 EStG 1988](#) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen; die Veräußerung fällt unter den Tatbestand des [§ 30 EStG 1988](#), da das dingliche Recht an ein Gebäude gekoppelt ist und Kellereigentum nur bestehen kann, wenn auch tatsächlich ein unter der Erde errichtetes Gebäude (Keller) vorhanden ist.

Keine grundstücksgleichen Rechte sind insbesondere

- Jagdrechte: Das Jagdrecht ist untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden. Mangels selbständigen Rechts kann daher kein grundstücksgleiches Recht vorliegen.
- Fischereirechte an eigenen Gewässern (siehe oben).
- Wasserrechte nach dem Wasserrechtsgesetz 1959.
- Dienstbarkeiten: Persönliche Dienstbarkeiten (zB Wohnrechte) sind als bewegliche Rechte einzustufen. Dies gilt auch, wenn sie verbüchert werden. Grunddienstbarkeiten (zB Wegerecht) sind nicht getrennt vom herrschenden Grundstück übertragbar.

Einkünfte im Zusammenhang mit solchen Rechten fallen nicht unter [§ 30 EStG 1988](#) und unterliegen im Falle der Steuerpflicht daher grundsätzlich dem Normalsteuersatz.

Rechtslage ab der Veranlagung 2021

Grundstücksgleiche Rechte sind zivilrechtlich selbständige Rechte, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (insbesondere hinsichtlich des Erwerbes, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechtes

bilden können) unterliegen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind. Als grundstücksgleiches Recht ist nur das Baurecht nach dem [Baurechtsgesetz](#) anzusehen (VwGH 10.9.2020, [Ra 2019/15/0066](#)).

Das „Baurecht“ am eigenen Grundstück stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst die Überlassung des Baurechts an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit führt zur Verselbständigung des Baurechtes, sodass mit diesem Akt ein grundstücksgleiches Recht erst begründet wird. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts an einem privaten Grundstück gegen einen Bauzins ist somit nach [§ 28 EStG 1988](#) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen (VwGH 26.7.2006, [2006/14/0024](#)), sodass [§ 30 EStG 1988](#) schon wegen der Subsidiarität nicht anwendbar ist; unter [§ 30 EStG 1988](#) fällt daher nur die Veräußerung durch den Bauberechtigten. Wird ein Baurecht an einem bebauten Grundstück eingeräumt, geht das Gebäude als Zugehör des Baurechtes ([§ 6 Abs. 1 Baurechtsgesetz](#)) in das Eigentum des Bauberechtigten über. Wird für die Eigentumsübertragung am Gebäude eine Abschlagszahlung geleistet, liegt bei entsprechenden Wertverhältnissen von Gebäudewert und Abschlagszahlung (siehe dazu Rz 6625) eine Veräußerung des Gebäudes vor. Erfolgt die Abgeltung des Gebäudewertes im Rahmen des Bauzinses, ist der abgezinsten Gesamtbetrag des Bauzinses gemäß dem Verhältnis von Baurecht und Gebäude aufzuteilen (eine Aufteilung des Bauzinses unterbleibt aber, wenn der Bauzins ausdrücklich nur die Einräumung des Baurechtes betrifft und die Bemessung des Bauzinses fremdüblich ist). Eine entgeltliche Gebäudeübertragung liegt nur dann vor, wenn der auf das Gebäude entfallende abgezinsten Gesamtbetrag des Bauzinses mindestens 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Gebäudes erreicht (siehe Rz 6625; zur Ermittlung der Einkünfte siehe Rz 774 und Rz 6657). An der steuerlichen Qualifikation des für die Baurechtseinräumung geleisteten Bauzinses bzw. des auf das Baurecht entfallenden Teils des Bauzinses ändert dies nichts.

Keine grundstücksgleichen Rechte sind insbesondere

- Bergwerksberechtigungen nach dem Mineralrohstoffgesetz gelten als unbewegliche Sache und sind in das Bergbuch beim zuständigen Bergbuchsgericht einzutragen. Sie stellen regelmäßig Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens dar, da mineralische Rohstoffe im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit gewonnen werden.
- Dienstbarkeiten: Persönliche Dienstbarkeiten (zB Wohnrechte) sind als bewegliche Rechte einzustufen. Dies gilt auch, wenn sie verbüchert werden. Grunddienstbarkeiten (zB Wegerecht) sind nicht getrennt vom herrschenden Grundstück übertragbar. Sie sind als unselbständige Bestandteile des Grund und Bodens anzusehen. Der (allenfalls)

auf solche Rechte entfallende Teil des Veräußerungserlöses ist daher für Zwecke der Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, sondern teilt das Schicksal des auf den Grund und Boden entfallenden Kaufpreises (VwGH 10.9.2020, [Ra 2019/15/0066](#)).

- Fischereirechte an eigenen und fremden Gewässern: Das „Fischereirecht“ am eigenen Gewässer stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Fischereirechte an fremden Gewässern, die als Grunddienstbarkeit vereinbart sind, sind als unselbständige Bestandteile des Grund und Bodens anzusehen (VwGH 10.9.2020, [Ra 2019/15/0066](#)). Der (allenfalls) auf solche Rechte entfallende Teil des Veräußerungserlöses ist daher für Zwecke der Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, sondern teilt das Schicksal des auf den Grund und Boden entfallenden Kaufpreises.
- Jagdrechte: Das Jagdrecht ist als Realrecht untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden. Der (allenfalls) auf solch ein Recht entfallende Teil des Veräußerungserlöses ist daher für Zwecke der Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, sondern teilt das Schicksal des auf den Grund und Boden entfallenden Kaufpreises. Im Unterschied dazu steht das nur bestimmten Grundeigentümern zukommende Recht zur Eigenjagd. Dieses beinhaltet im Unterschied zu Gemeinschaftsjagdgebieten das Recht zur Ausübung der Jagd auf eigenem Grund und Boden. Dieses Recht kann entweder selbst tatsächlich ausgeübt oder auch einem fremden Dritten eingeräumt werden (Jagdpacht). Dieses Recht ist nicht vom Begriff des Grund und Bodens mitumfasst. Es erfüllt allerdings auch nicht die Anforderungen an ein grundstücksgleiches Recht und unterliegt im Falle einer Veräußerung daher dem Normalsteuersatz (VwGH 10.9.2020, [Ra 2019/15/0066](#)).
- Kellereigentum nach [§ 300 ABGB](#) sind Räume und Bauwerke, die sich unter der Erdoberfläche der Liegenschaft eines Dritten befinden und nicht der Fundierung von über der Erdoberfläche errichteten Bauwerken dienen (dh. kein Fundament eines anderen Gebäudes darstellen), wie zB unterirdische Tankanlagen einer Tankstelle. Mit Einwilligung des Liegenschaftseigentümers kann gesondert Kellereigentum auf einem Grundstück begründet werden. Somit ist es als Gebäude auf fremdem Grund mit einem Superädifikat vergleichbar.
- Wasserrechte nach dem [Wasserrechtsgesetz 1959](#).

Einkünfte im Zusammenhang mit Bergwerksberechtigungen nach dem [Mineralrohstoffgesetz](#), mit Fischereirechten an eigenen Gewässern sowie mit Wasserrechten nach dem [Wasserrechtsgesetz 1959](#) fallen nicht unter [§ 30 EStG 1988](#) und unterliegen im Falle der Steuerpflicht daher grundsätzlich dem Normalsteuersatz.

6623 wird geändert (Judikatur):

6623

[...]

Optionen sind Bedingungen nicht gleichzuhalten. Eine Option liegt vor, wenn dem Vertragspartner ein einseitiges Gestaltungsrecht eingeräumt wird, einen Vertrag abzuschließen. Dies ist dann der Fall, wenn die Rechtswirksamkeit eines Vertrages ausdrücklich von der Erklärung eines Vertragspartners (zB des Käufers) abhängt. Bei solchen Optionsgeschäften kommt das relevante Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option zustande (**VwGH 24.10.2019, [Ro 2019/15/0177](#)**). Es gilt daher – bei Ausübung einer vor dem 1.4.2012 eingeräumten Option nach dem 31.3.2012 – die neue Rechtslage für Grundstücksveräußerungen. Der Ausübung einer Option gleichzuhalten ist die Ausübung eines im Vertrag über die Veräußerung vereinbarten Wiederkaufsrechtes.

Wird ein Grundstück beispielsweise im Rahmen einer öffentlichen Versteigerung erworben, ist der Zeitpunkt der Zuschlagserteilung als maßgeblicher Stichtag für die Veräußerung bzw. Anschaffung zu sehen.

[...]

Rz 6631 wird geändert (Klarstellung):

6631

Vom Tatbestand des [§ 30 EStG 1988](#) sind grundsätzlich auch ausländische Grundstücke betroffen. Auch bei diesen Grundstücken ist zu unterscheiden, ob diese bei einer gedanklichen Veräußerung zum 31.3.2012 nach [§ 30 EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 steuerhängig gewesen wären oder nicht (bei dieser Prüfung ist nicht relevant, ob nach dem anzuwendenden DBA Österreich ein Besteuerungsrecht zukommt).

Da bei am 31.3.2012 beschränkt Steuerpflichtigen die Veräußerung eines ausländischen Grundstücks mangels Nennung in [§ 98 EStG 1988](#) nicht steuerbar war, war das Grundstück auch nicht steuerhängig. Daher können die Einkünfte nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden, wenn ein bislang beschränkt Steuerpflichtiger mit einem ausländischen Grundstück, das er bereits am 31.3.2012 in seinem Vermögen hatte, nach dem 31.3.2012 nach Österreich zuzieht und in der Folge das Grundstück veräußert (siehe auch Rz 6654).

Kommt bezüglich ausländischer Grundstücke auf Grund eines DBA die Befreiungsmethode zur Anwendung, sind die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung nicht im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen, weil die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen auf Grund des besonderen Steuersatzes keine progressionserhöhende Wirkung entfalten. In diesem Fall ist auch keine besondere

Vorauszahlung durch den Veräußerer zu entrichten. Wird von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch gemacht oder unterliegt die Grundstücksveräußerung gemäß [§ 30a Abs. 3 oder Abs. 4 EStG 1988](#) nicht dem besonderen Steuersatz, sind die Einkünfte aus der Veräußerung des ausländischen Grundstückes für den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Kommt bezüglich ausländischer Grundstücke auf Grund eines DBA die Anrechnungsmethode zur Anwendung, sind die Einkünfte entsprechend des inländischen Rechts der Besteuerung zu unterwerfen und die auf diese Einkünfte entfallende ausländische Steuer ist anzurechnen. Für solche Einkünfte ist mangels Anwendbarkeit des Regimes der ImmoESt eine besondere Vorauszahlung zu leisten, sofern nicht die Ausnahmen von der besonderen Vorauszahlung gemäß [§ 30b Abs. 4 und 5 EStG 1988](#) zur Anwendung kommen.

Rz 6633 wird geändert (Klarstellung):

6633

Die Begriffe "Eigenheim" und "Eigentumswohnung" sind nach der Legaldefinition des [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) auszulegen. Demnach ist

- ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen,
- eine Eigentumswohnung eine Wohnung iSd Wohnungseigentumsgesetzes (es muss daher zumindest im Zeitpunkt der Veräußerung der Wohnungseigentumsvertrag iSd [§ 3 Abs. 1 Z 1 WEG 2002](#) abgeschlossen worden sein) oder eine vergleichbare ausländische Wohnung,

wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dienen; unschädlich ist es aber, wenn mehr als 1/3 der Gesamtnutzfläche von nahen Angehörigen oder fremden Dritten unentgeltlich für Wohnzwecke genutzt werden. Zur Gesamtnutzfläche zählen nur Räume, die betrieblich genutzt werden oder die bewohnbar ausgestattet sind.

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

Eine Eigentumswohnung iSd [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) bzw. iSd [WEG 2002](#) liegt nicht vor, wenn mit bloßem ideellem Miteigentum nur eine Benützungsvereinbarung einer Wohnung verbunden ist (siehe VwGH 22.11.2017, [Ra 2017/13/0002](#)).

Schädlich ist beispielsweise die Nutzung für betriebliche Zwecke, als häusliches Arbeitszimmer im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte oder die Vermietung für fremde Wohnzwecke (VwGH 27.8.1991, [90/14/0240](#)), wenn diese insgesamt mehr als 1/3 der Nutzfläche umfasst. Dies gilt auch dann, wenn diesbezüglich aufgrund einer ertragsteuerlichen Beurteilung als Liebhaberei keine Einkunftsquelle vorliegt.

Es ist für die Anwendbarkeit der Befreiung nicht erforderlich, dass entsprechende Sonderausgaben geltend gemacht worden sind oder geltend gemacht hätten werden können. Die Eigenschaft als Eigenheim muss während des gesamten unten näher erläuterten Zeitraumes der Nutzung als Hauptwohnsitz gewahrt sein (siehe dazu Rz 6639). Dies gilt jedoch nicht für eine Eigentumswohnung; hier ist es ausreichend, wenn eine solche zum Zeitpunkt der Veräußerung vorliegt (VwGH 24.1.2018, [Ra 2017/13/0005](#); zu den Auswirkungen einer Parifizierung siehe auch Rz 6640). Für die Hauptwohnsitzbefreiung ist auch das (wirtschaftliche) Eigentum des Veräußerers während der gesamten Behaltdauer erforderlich, ausgenommen bei Schenkung oder Erbschaft (siehe Rz 6642).

Rz 6634c wird geändert (Klarstellung):

6634c

Sind Flächen von Nachbargrundstücken, die einheitlich als Hauptwohnsitz genutzt werden (siehe Rz 6634a), sowohl als Bau- als auch als Grünland gewidmet, sind die unterschiedlich gewidmeten Flächen für die Gesamtheit aller Grundstücke in ein Verhältnis zu setzen. In diesem Verhältnis ist sodann die 1.000 m²-Grenze auf die Bau- und Grünlandflächen umzulegen. Dies gilt auch für eine einzige Parzelle, die sowohl als Bau- als auch als Grünland gewidmet ist, und die im Rahmen der Hauptwohnsitzbefreiung die 1.000 m²-Grenze übersteigt.

Beispiel 1:

Es wird ein als Hauptwohnsitz genutztes Grundstück veräußert, welches aus drei Parzellen besteht, die unterschiedlich gewidmet sind. Die Parzellen sind alle unter einer EZ erfasst. Auf der ersten Parzelle steht das als Hauptwohnsitz genutzte Haus, wobei ein Teil der Fläche (rund um das Haus – 300 m²) als Bauland und ein Teil (100 m²) als Freiland gewidmet ist. Die zweite Parzelle (300 m²) ist als Freiland, die dritte Parzelle (500 m²) ist als Bauland gewidmet.

Auf das bebaute Grundstück entfallen 400 m². Diese unterliegen jedenfalls der Steuerbefreiung (300 m² Bauland, 100 m² Grünland). Die übrigen ~~600~~ 800 m² der beiden anderen Grundstücke sind im Verhältnis der Flächen der beiden Grundstücke aufzuteilen: 300:500=3:5

Grünland: 3/8 von ~~600~~ 800 m² = 225-300 m² von beiden Grundstücken

Bauland: 5/8 von ~~600~~ 800 m² = 375-500 m² von beiden Grundstücken

Bezogen auf alle drei veräußerten Grundstücke sind daher im Bauland 675 m² (300+375) befreit und 125 m² steuerpflichtig und im Grünland 325 m² (100+225) befreit und 75 m² steuerpflichtig.

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

Berechnung:

Die gesamte Grundfläche entfällt zu 400 m² auf Grünland und zu 800 m² auf Bauland.

Grünlandpreis: 15 Euro/m² * 400 m² = 6.000 Euro

Baulandpreis: 230 Euro/m² * 800 m² = 184.000 Euro

Der steuerpflichtige Veräußerungserlös entfällt daher in Höhe von 1.125 Euro auf Grünland (für 75 m²) und in Höhe von 28.750 Euro auf Bauland (für 125 m²).

Beispiel 2:

Es wird eine Liegenschaft (Altvermögen) im Ausmaß von 1.400 m² um 350.000 Euro veräußert. Ein Teil der Liegenschaft ist seit 2001 als Bauland gewidmet (250 m²), der zweite Teil als Grünland (1.150 m²). Für das Gebäude und 1.000 m² 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 m² Grund und Boden sind von der HWS-Befreiung mit umfasst, das sind 180 m² vom Bauland und 820 m² vom Grünland. Somit bleiben 400 m² steuerpflichtiger GuB übrig, davon sind 72 m² Bauland und 328 m² 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/m², der Baulandpreis beträgt laut Immobilienpreisspiegel durchschnittlich 90 Euro/m².

4 x 1.150 m² Grünland = 4.600 Euro

90 x 250 m² Bauland = 22.500 Euro

Das Verhältnis beträgt somit 17% Grünland zu 83% Bauland.

Der Veräußerungserlös für den GuB beträgt entsprechend der [GrundanteilV 2016](#) 20% vom gesamten Veräußerungserlös, das sind 70.000 Euro. 17% davon entfallen auf Grünland, das sind 11.900 Euro; 83% davon entfallen auf Bauland, das sind 58.100 Euro. Von diesen Beträgen sind aber nur 72 m² vom Bauland steuerpflichtig sowie 328 m² vom Grünland, das ergibt 16.732,80 Euro für Bauland (58.100/250x72) bzw. 3.394 Euro für Grünland (11.900/1150x328).

Vom anteiligen Veräußerungserlös sind die pauschalen AK abzuziehen: 16.732,80 x 40% (weil die Umwidmung nach dem 31.12.1987 stattfand) = 6.693,12 Euro und 3.394 x 86% = 2.918,84 Euro. Somit ergeben sich insgesamt Einkünfte iHv 10.514,84 (10.039,68 + 475,16), die mit 30% ImmoEst zu versteuern sind (3.154,45 Euro).

Rz 6638 wird geändert (Klarstellung):

6638

Der Begriff des Wohnsitzes richtet sich nach § 26 BAO. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist als Hauptwohnsitz jener Wohnsitz anzusehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Ob ein "Hauptwohnsitz" vorliegt, ist von der Abgabenbehörde im Rahmen der Sachverhaltswürdigung eigenständig zu beurteilen (BFG 3.12.2015, RV/4100952/2015). Einer Hauptwohnsitz-Meldung nach dem Meldegesetz kommt im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zu. Ein Hauptwohnsitz kann aber unabhängig von der Meldung auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige an dem betreffenden Wohnsitz überhaupt nicht gemeldet ist oder dieser Wohnsitz bloß ein "weiterer Wohnsitz" im Sinne des Melderechts ist.

Verfügt ein Steuerpflichtiger über mehrere Wohnsitze, können folgende Umstände für die Beurteilung des Hauptwohnsitzes herangezogen werden (VwGH 29.07.2010, [2007/15/0235](#)):

- Ort der Zustellung der Post
- Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber
- Höhe des Strom- und Wasserverbrauches

Ein vorübergehender Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz ist nicht befreiungsschädlich,

- wenn der Steuerpflichtige den Hauptwohnsitz nicht in der Absicht verlässt, ihn endgültig aufzugeben und
- die Abwesenheit nur kurzfristig erfolgt.

Vorübergehende Abwesenheiten, die sechs Monate nicht überschreiten, unabhängig davon, ob freiwillig oder unfreiwillig, können jedenfalls als kurzfristig angesehen werden. Längere Abwesenheiten sind einzelfallbezogen zu beurteilen.

Ist eine vorübergehende Abwesenheit nicht befreiungsschädlich, ist sie in den Lauf der Mindestfrist (zwei Jahre bzw. fünf Jahre) nicht einzurechnen. Eine vorübergehende Abwesenheit bewirkt somit eine Hemmung des Fristenlaufes.

Eigentumswohnungen (Eigenheime), die lediglich als Zweitwohnsitz (etwa im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) genutzt werden, können nicht unter diese Befreiung fallen (VwGH 29.07.2010, [2007/15/0235](#)).

Eine bloße Nutzung als arbeitsplatznahe Wohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung begründet keinen Hauptwohnsitz, dieser ist grundsätzlich am Familienwohnsitz anzunehmen.

Wird ein Steuerpflichtiger aufgrund diplomatischer, berufskonsularischer oder vergleichbarer Vorrechte als beschränkt Steuerpflichtiger behandelt (Rz 326, Rz 7779), schließt dies einen (Haupt-)Wohnsitz nicht aus.

Rz 6643 wird geändert (Judikatur):

6643

Der Hauptwohnsitz muss mit der Veräußerung oder grundsätzlich spätestens ein Jahr nach der Veräußerung (Toleranzfrist) aufgegeben werden.

Steht bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts die Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, bereits fest und der neue Hauptwohnsitz ist noch nicht bezugsfertig (insbesondere aufgrund von Umständen, die nicht in der Einflussosphäre des Veräußerers liegen), kann die Toleranzfrist im Einzelfall auch über ein Jahr hinausgehen (VwGH 1.6.2017, [Ro 2015/15/0006](#)).

Beim 1. Tatbestand darf der Hauptwohnsitz im Hinblick des Erfordernisses der durchgehenden Nutzung bereits innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr vor der Veräußerung aufgegeben werden. **Dabei muss bei Aufgabe des Hauptwohnsitzes die Absicht, das Eigenheim bzw. die Eigentumswohnung zu veräußern, vorliegen und in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Aufgabe des Hauptwohnsitzes in die Tat umgesetzt werden, wofür dem Veräußerer eine den Umständen des Einzelfalls nach angemessene Frist zukommt (VwGH 24.10.2019, [Ra 2018/15/0115](#)).**

Diese Frist kann im Einzelfall über ein Jahr hinausgehen, sofern vom Beschwerdeführer nicht beeinflussbare Umstände dazu führten, dass sich die Verkaufsbemühungen über einen längeren Zeitraum hingezogen haben (BFG 29.8.2019, RV/5100949/2019). Entscheidend ist, dass zwischen Veräußerung der Liegenschaft und Aufgabe des Hauptwohnsitzes ein erkennbarer Zusammenhang besteht, wobei in erster Linie ein sachlicher und nicht ein zeitlicher Zusammenhang der beiden Vorgänge im Vordergrund steht (BFG 2.8.2017, RV/7103961/2015; BFG 29.8.2019, RV/5100949/2019).

Beim 2. Tatbestand kann der Hauptwohnsitz bereits früher aufgegeben worden sein, längstens aber fünf Jahre vor der Veräußerung.

Beispiele:

1. Variante des Beispiels in Rz 6641 zum 1. Tatbestand:

Die Wohnung wird am 11.8.04 verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Verkäufer den Hauptwohnsitz noch bis 10.6.05 bei, weil sein neuer Hauptwohnsitz erst errichtet wird. Die Steuerbefreiung ist gegeben, weil die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nicht länger als ein Jahr nach der Veräußerung stattfindet.

2. A hat ein Eigenheim mit zwei gleich großen Wohnungen. Er veräußert einen Hälfteanteil (entspricht einer Wohnung) und behält seinen Hauptwohnsitz in der bereits bisher von ihm bewohnten Wohnung bei. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht anwendbar, weil der Hauptwohnsitz nicht aufgegeben wird.

3. B hat seit mehr als 5 Jahren den Hauptwohnsitz in seiner Eigentumswohnung. Er besitzt noch eine zweite Eigentumswohnung, die er vermietet. Nach Beendigung des Mietverhältnisses zieht er als Hauptwohnsitzer in die bisher vermietete Wohnung und veräußert den früheren Hauptwohnsitz: Die Befreiung steht zu.

Die Beibehaltung des veräußerten Grundstücks (zB als Mieter) als Nebenwohnsitz ist nicht befreiungsschädlich, in solchen Fällen muss aber die Hauptwohnsitzeigenschaft des neuen Wohnsitzes eindeutig dokumentiert sein.

Wird ein bebautes Grundstück beispielsweise an einen Bauträger veräußert, der das Gebäude abreißt und dem Grundstückseigentümer in weiterer Folge eine Eigentumswohnung im neu errichteten Wohnhaus auf demselben Grund und Boden überträgt, kann in diesem Fall die Hauptwohnsitzbefreiung (bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen) in Anspruch genommen werden, weil der bisherige Hauptwohnsitz aufgrund eines Abrisses des bestehenden Gebäudes aufgegeben wird und somit eine Grundvoraussetzung (Aufgabe des Hauptwohnsitzes) erfüllt wird. Dies gilt auch dann, wenn nicht das ganze Grundstück (der Fläche nach) veräußert wird, sondern nur Teile davon. Unschädlich ist dabei, dass der neue Hauptwohnsitz an derselben Adresse begründet wird.

Dies gilt auch für jene Fälle, in denen auf einem Grundstück ein zusätzliches Gebäude errichtet, das bisher als Hauptwohnsitz genutzte Gebäude veräußert, der Hauptwohnsitz im Zuge der Veräußerung aufgegeben und im neuen Gebäude begründet wird (vgl. auch Rz 6634b).

Rz 6645 wird geändert (Klarstellung):

6645

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

Gebäudes ein längerer Zeitraum und werden keine umfangreichen Erhaltungsarbeiten in das Gebäude getätigt, verändert sich aufgrund der Alterswertminderung des Gebäudes das Wertverhältnis zugunsten des Grund und Bodens.

Beispiel:

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

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

Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 ist das Aufteilungsverhältnis gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, iVm mit der dazu ergangenen [GrundanteilV 2016](#), BGBl. II Nr. 99/2016, zu berücksichtigen. **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 m²; 250 Euro/m²). Anschließend wird eine Villa mit 200 m² 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. 300.000 Euro (214 Euro/m²), ergeben. Da der GuB-Anteil dabei niedriger als die ursprünglichen Anschaffungskosten wäre, sind die ursprünglichen tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen.

~~Neu gegenüber der~~ Im Gegensatz zur Herstellerbefreiung beim ehemaligen Spekulationstatbestand ist, dass

- **wirkt** die Errichtereigenschaft nicht für den unentgeltlichen Rechtsnachfolger ~~wirkt~~ (siehe Rz 6646) und
- **besteht** für zur Einkünfteerzielung genutzte Gebäude(teile) keine Befreiung ~~besteht~~ (siehe Rz 6647).

Rz 6651 wird geändert (Klarstellung):

6651

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

Zum Begriff „behördlicher Eingriff“ siehe Rz 7371 f.

Ein behördlicher Eingriff liegt auch dann vor, wenn er sich auf Grund von gesetzlichen Vorschriften ergibt, die in einem auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleiteten Bauverfahren anzuwenden sind (VwGH 28.11.2007, [2007/14/0009](#), betr. Abtretung von Grundfläche an die Gemeinde für Gehsteig). Bestehen keine Zweifel, dass die Behörde einen zwangsweisen Eigentumsentzug durchsetzen kann, ist es unerheblich, ob bereits mit einem Enteignungsverfahren begonnen wurde oder andere rechtliche Schritte zur Durchsetzung der bereits bestehenden Verpflichtung erfolgt sind (VwGH 28.11.2007, [2007/14/0009](#)). **Die gesetzliche Grundlage, auf die sich der Enteignungswerber beruft und nach der eine Enteignung durchsetzbar wäre, muss auch (spätestens) im Kaufvertrag (oder in anderen Verhandlungsdokumenten, soweit vorliegend) festgehalten werden.**

Unmittelbar drohend ist ein behördlicher Eingriff, wenn ein solcher nachweislich vom möglichen Enteignungswerber für den Fall der Ablehnung des Anbots angedroht worden ist. **Für den Nachweis genügt ein schriftlicher Vermerk (spätestens) im Kaufvertrag oder die Vorlage von Verhandlungsprotokollen, aus denen ersichtlich ist, dass eine Enteignung für den Fall der Ablehnung des Anbots angedroht wurde.** Die Bestimmung will lediglich jene rechtsgeschäftliche Rechtsübertragung aus der steuerlichen Erfassung ausnehmen, die das

gleiche Ergebnis zum Inhalt hat, welches – bei Unterbleiben einer rechtsgeschäftlichen Einigung - durch behördlichen Eingriff zwangsweise hergestellt wird. Es bestehen aber keine Bedenken, die Befreiung auch für zusätzlich abgelöste, aber an sich nicht von einem behördlichen Eingriff betroffene Flächen im Ausmaß von höchstens 20% der vom behördlichen Eingriff betroffenen Fläche zu gewähren (Freigrenze).

Die Veräußerung einer Liegenschaft (von Liegenschaftsteilen) an eine vom Enteignungswerber verschiedene Person ist keine Veräußerung zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs (VwGH 25.2.2003, [99/14/0316](#)).

Wird ein Vermögensgegenstand im Rahmen einer Zwangsversteigerung übertragen, so ist dies kein behördlicher Eingriff im Sinne einer Enteignung, sondern ein Veräußerungsgeschäft (VwGH 25.10.1995, [94/15/0009](#)). Auch die Veräußerung wegen Verhaftung eines Steuerpflichtigen erfolgt nicht in Folge eines behördlichen Eingriffs (VwGH 3.8.2004, [2001/13/0128](#)).

In einem Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren (siehe dazu Rz 6652) können auch Nachteile abgewendet, gemildert oder behoben werden, die durch Maßnahmen im öffentlichen Interesse (zB Errichtung oder Änderung von Straßen, Wegen, Eisenbahnen, Wasserläufen usw.) verursacht werden. Werden in diesem Zusammenhang von Seiten der Gebietskörperschaften keine Grundflächen in das Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren eingebracht, haben diese für die im öffentlichen Interesse bereitgestellten Grundflächen jenen Betrag zu bezahlen, den sie mit den Grundeigentümern außerhalb eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens als Entschädigung im Falle einer Enteignung gezahlt hätten ([§ 9 Abs. 2 Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951](#)). Wäre in diesen Einzelfällen auch eine Enteignung möglich, kann eine solche Entschädigung im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens daher unter die Befreiung nach [§ 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) subsumiert werden.

Rz 6652 wird geändert (StRefG 2020):

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 Grundstückstauschen in Ausführung von Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren. Die Steuerbefreiung kann nur für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zur Anwendung gelangen.

Welche konkreten Maßnahmen als Baulandumlegung anzusehen sind, ist in den jeweiligen Landesgesetzen auf dem Gebiet der Raumordnung geregelt. Maßgeblich ist, dass von einer Baulandumlegung stets ein zusammenhängendes Gebiet betroffen ist. Solche Verfahren liegen aber nur dann vor, wenn sie behördlich abgeschlossen sind. Die Antragstellung auf Einleitung eines solchen Verfahrens reicht für die Inanspruchnahme der Befreiung nach [§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) nicht aus.

Vor dem 1.4.2012 waren derartige Vorgänge bereits nach Rz 6659 idF vor dem Wartungserlass 2013 nicht als Anschaffung/Veräußerung gewertet worden. Daher gelten die im Rahmen solcher Vorgänge erworbenen Grundstücke als unentgeltlich erworben. Das in einem solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung relevanter Umstände (Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten, eventuelle Umwidmung) an die Stelle des hingegebenen Grundstücks. Die bisherigen Besteuerungsmerkmale des hingegebenen Grundstücks bleiben somit im erworbenen Grundstück erhalten und sind für eine nachfolgende Veräußerung weiterhin maßgebend. Daher sind insbesondere die Anschaffungskosten des/der hingegebenen Grundstücke(s) als Anschaffungskosten des erworbenen Grundstücks anzusetzen (allfällige Ausgleichszahlungen und andere Nebenkosten sind nicht zu berücksichtigen).

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger ist Eigentümer von drei Grundstücken, die in ein Flurbereinigungsverfahren einbezogen werden. Zwei dieser Grundstücke (A und B) sind Altgrundstücke, das dritte Grundstück (C) ist ein Neugrundstück (Anschaffungskosten 40.000 Euro). Grundstück B wurde im Jahr 1995 in Bauland umgewidmet. Im Zuge der Flurbereinigung erhält der Steuerpflichtige für die Grundstücke A, B und C das (wertmäßig entsprechende) Grundstück D.

Grundstück A wird in der Flurbereinigung mit 20.000 Euro bewertet;

Grundstück B wird in der Flurbereinigung mit 30.000 Euro bewertet;

Grundstück C wird in der Flurbereinigung mit 50.000 Euro bewertet.

Die Grundstücke stehen daher in einem Wertverhältnis von 2/10 (A) zu 3/10 (B) zu 5/10 (C).

Der Tauschvorgang im Rahmen des Flurbereinigungsverfahrens ist steuerbefreit.

Das erhaltene Grundstück D wird am 1.10.2012 um 150.000 Euro veräußert. Es liegen steuerpflichtige Einkünfte nach [§ 30 EStG 1988](#) vor, wobei die Einkünfte unter Beachtung der Merkmale der weggetauschten Grundstücke A, B und C zu ermitteln sind:

2/10 des Veräußerungserlöses, somit 30.000 Euro, entfällt demnach auf Grundstück A. Da es sich um ein nicht umgewidmetes Altgrundstück handelt, sind die Einkünfte grundsätzlich nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) in Höhe von $30.000 \times 14\% = 4.200$ Euro zu ermitteln. 3/10 des Veräußerungserlöses, somit 45.000 Euro, entfällt auf Grundstück B. Als umgewidmetes Altgrundstück betragen die Einkünfte nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) $45.000 \times 60\% = 27.000$ Euro.

5/10 des Veräußerungserlöses, somit 75.000 Euro, entfallen auf Grundstück C. Als Neugrundstück sind die Einkünfte nach [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) mit 75.000 abzüglich 40.000 Euro Anschaffungskosten = 35.000 Euro zu ermitteln. Zusätzlich sind die Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung abziehbar (für die gesamte Grundstücksveräußerung; siehe dazu Rz 6666).

Für die Grundstücke A und B könnten die Einkünfte über Antrag ebenfalls nach [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) (Regeleinkünfteermittlung) berechnet werden. In diesem Fall wäre ein Inflationsabschlag für Veräußerungen, bei denen das Verpflichtungsgeschäft vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wird, entsprechend der über 10 Jahre hinausgehenden Behaltdauer (von der Veräußerung des Grundstücks D zurückgerechnet, für Grundstück B allerdings nur bis zum Umwidmungszeitpunkt 1995 zurück) zu berücksichtigen.

Eine Ausgleichszahlung in Geld ist in dem nach den jeweiligen Gesetzesbestimmungen zulässigen Ausmaß von der Befreiung ebenfalls erfasst (Freibetrag), eine 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 die erhaltene Ausgleichszahlung die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke(s), stellt dieses Geschäft keinen Tauschvorgang von Grundstücken iSd [§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) dar. In diesem Fall ist die Steuerbefreiung auf diese Grundstücksveräußerung nicht anwendbar. Die Beurteilung, ob ein Tauschvorgang vorliegt, ist für jede von der Zusammenlegung, Flurbereinigung oder Baulandumlegung betroffene Person gesondert vorzunehmen; liegt auf Grund einer Ausgleichszahlung von mehr als 50% ein Tauschvorgang iSd [§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) nicht vor, hat dies keine Auswirkungen auf die anderen Beteiligten des Flurbereinigungsverfahrens (zB jene Beteiligte, die keine Ausgleichszahlung erhalten oder jene Beteiligte, die eine Ausgleichszahlung entrichten).

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

Tauschvorgänge in der Art einer Flurbereinigung (Baulandumlegung) außerhalb eines behördlichen Verfahrens nach den gesetzlichen Bestimmungen sind von der Befreiung grundsätzlich nicht umfasst. Davon abweichend gilt jedoch:

- Für einen „privaten“ Flurbereinigungstauschvertrag, für den die Erforderlichkeit für die Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens bescheidmäßig festgestellt wurde und für ein Flurbereinigungsübereinkommen, das vor der Agrarbezirksbehörde beurkundet wurde, ist [§ 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988](#) anwendbar (die bloße Antragstellung auf Beurkundung ist noch nicht ausreichend).
- Bei Tauschvorgängen im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland kommt die Befreiung auch dann zur Anwendung, wenn es keine landesgesetzlichen Vorschriften gibt (~~derzeit gibt es nur in Oberösterreich und Kärnten keine solche Vorschriften, Stand 2019~~) und das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung anderweitig dokumentiert ist (Tausch- und Ringtauschvereinbarungen); dies wird insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich sein. Tausch- und Ringtauschvereinbarungen im Einklang mit den Flächenwidmungsplänen (Bebauungsplänen) von Gemeinden zählen nicht als behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland.

Rz 6654 wird geändert (Klarstellung):

6654

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

- Altgrundstücke oder
- Neugrundstücke.

Maßgebender Stichtag ist dabei der 31.3.2012. Grundstücke, die zum 31.3.2012 steuerverfangen waren oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft werden (worden sind), gelten als Neugrundstücke. Zu diesem Stichtag nicht steuerverfangene Grundstücke gelten als Altgrundstücke. Für private Grundstücke sowie für zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden außerhalb der Gewinnermittlung nach [§ 5 EStG 1988](#) ist für die Frage der Steuerverfangenheit alleine auf die bisherige Spekulationsfrist im Sinne des [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem 1. StabG 2012 abzustellen. Damit ergibt sich idR als Anschaffungsstichtag der 31.3./1.4.2002:

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

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

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

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

Da bei am 31.3.2012 beschränkt Steuerpflichtigen die Veräußerung eines ausländischen Grundstücks mangels Nennung in [§ 98 EStG 1988](#) nicht steuerbar war, liegt Altvermögen vor und es können die Einkünfte nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) ermittelt werden, wenn ein bislang beschränkt Steuerpflichtiger mit einem ausländischen Grundstück, das er bereits am 31.3.2012 in seinem Vermögen hatte, nach dem 31.3.2012 nach Österreich zuzieht und in der Folge das Grundstück veräußert (siehe auch Rz 6631).

Beispiel:

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

2020 veräußern beide gemeinsam das Grundstück in Italien.

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

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

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

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

Rz 6660 wird geändert (Klarstellung):

6660

[...]

Wurde das Grundstück unentgeltlich erworben, sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbers maßgebend (dies gilt sinngemäß auch für Herstellungskosten und Instandsetzungsaufwendungen **sowie für geltend gemachte AfA-Beträge, siehe dazu Rz 6661 und 6664**). Kosten im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb (zB Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, an den Geschenkgeber oder weichende Miterben bezahlte Beträge, die den Charakter der Unentgeltlichkeit nicht aufheben) sind nach [§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) nicht abziehbar und erhöhen nicht die Anschaffungskosten. Nachträglich anfallende Anschaffungs- und Herstellungskosten sind vom Abzugsverbot nicht betroffen.

Rz 6661 wird geändert (Klarstellung):

6661

Nach [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#) sind die Anschaffungskosten zu erhöhen um

- Herstellungsaufwendungen (siehe Rz 6662) und
- Instandsetzungskosten (siehe Rz 6663),

soweit diese (noch) nicht bei der Ermittlung von Einkünften (insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zu berücksichtigen waren.

Die Anschaffungskosten sind zu vermindern um Absetzungen für Abnutzung, soweit diese bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um nach [§ 28 Abs. 6 EStG 1988](#) steuerbefreite Subventionen. **Dies gilt auch für Absetzungen für Abnutzung, wenn diese vom Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden und das Grundstück danach unentgeltlich übertragen wurde (siehe dazu Rz 6660 und 6664).**

Damit ergibt sich vereinfachend folgendes Schema:

- tatsächliche Anschaffungskosten (siehe Rz 6660)
- + Herstellungsaufwendungen (siehe Rz 6662)
- + Instandsetzungsaufwendungen , soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren (siehe Rz 6663)
- Gemäß [§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#) beschleunigt abgesetzte Herstellungsaufwendungen
- AfA-Beträge, die bei Ermittlung von Einkünften abgesetzt worden sind (siehe Rz 6664)

- gemäß [§ 28 Abs. 6 EStG 1988](#) steuerfreie (oder außerhalb der Einkünfteerzielung empfangene) Subventionen der öffentlichen Hand mit Ausnahme solcher, die auf Instandhaltungsaufwendungen entfallen (siehe Rz 6665)

= adaptierte Anschaffungskosten

Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden (zB für Straßenbauten), sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. Damit verringern sich insoweit im Falle der Veräußerung des (nunmehr als Bauland) gewidmeten Grundstücks die Einkünfte. Dies gilt auch für Betriebsgrundstücke ([§ 4 Abs. 3a Z 5 EStG 1988](#)).

Rz 6664 wird geändert (Klarstellung):

6664

Eine fiktive Absetzung für Abnutzung für Privatnutzung ist bei der Ermittlung der Einkünfte nach [§ 30 EStG 1988](#) nicht zu berücksichtigen. Hingegen vermindern AfA-Beträge, die bei Ermittlung von Einkünften berücksichtigt worden sind, unabhängig davon, ob sie sich tatsächlich steuerlich ausgewirkt haben (zB in Verlustsituationen oder bei einem niedrigen Einkommen), 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 hinzuzurechnen, weil sie grundsätzlich bereits im Rahmen der Erfassung der stillen Reserven im Entnahmezeitpunkt Berücksichtigung gefunden haben. Der dabei angesetzte Entnahmewert ist an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten getreten ([§ 6 Z 4 EStG 1988](#)). Hingegen sind eingelegte AfA-Beträge bei in untergeordnetem Ausmaß betrieblich genutzten Gebäudeteilen zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung einkünfteerhöhend anzusetzen.

Rz 6666 wird geändert (Judikatur):

6666

Die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den (adaptierten) Anschaffungskosten ist ab 1.4.2012 nur um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung nach [§ 30c EStG 1988](#) anfallenden Kosten zu vermindern. Dazu gehören auch die durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (inklusive der Fremdhonorare; als Kosten der Selbstberechnung gelten auch die Kosten für einen Steuerberater, soweit sie mit der Durchführung der Selbstberechnung in Zusammenhang

stehen). Die Kosten der Bewertungsgutachten stellen allerdings keine Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar. Weitere Aufwendungen oder Ausgaben sind nicht (mehr) abziehbar, soweit sie mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz von 25% bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 anwendbar ist. Damit sind insbesondere folgende Kosten in der Regel nicht mehr als Werbungskosten bei den Einkünften nach [§ 30 EStG 1988](#) abziehbar:

- die Verkäuferprovision an den Makler,
- Kosten für Inserate,
- vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten,
- Kosten von Bewertungsgutachten,
- Kosten eines Energieausweises,
- Fremdkapitalzinsen.

[...]

Keine Werbungskosten in Zusammenhang mit einer Grundstückveräußerung sind Wechselkursverluste auf Grund der Konvertierung von Fremdwährungsdarlehen (VfGH 29.11.2014, [G 137/2014](#) und [G 138/2014](#); **VwGH 24.10.2019**, [Ra 2018/15/0114](#); VwGH 26.1.2017, [Ro 2015/15/0011](#)). Da das Abzugsverbot nach [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) somit nicht anwendbar ist, sind Konvertierungsverluste von Fremdwährungsverbindlichkeiten im außerbetrieblichen Bereich steuerlich unbeachtlich, sowohl, wenn der besondere Steuersatz nach [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#) angewendet wird als auch, wenn zur Regelbesteuerung optiert wird.

Rz 6672 wird geändert (Judikatur):

6672

Der niedrigere Pauschalsatz von 40% kommt grundsätzlich dann nicht zur Anwendung, wenn die Umwidmung vor dem entgeltlichen Erwerb durch den nunmehrigen Veräußerer erfolgte (zB Umwidmung 1996 und entgeltlicher Erwerb 2001, in diesem Fall wurde das Grundstück bereits um den höheren Baulandpreis erworben).

Eine Umwidmung nach der zur Besteuerung führenden Grundstücksveräußerung stellt grundsätzlich keinen Anwendungsfall für den Ansatz des niedrigeren Pauschalsatzes von 40% dar. Ausnahmsweise ist aber auch eine nach der Grundstücksveräußerung erfolgte Umwidmung im Sinne des [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) besteuierungsrelevant, wenn diese in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang steht (**VwGH 19.5.2020**, [Ro 2018/13/0015](#) ~~BFG 30.7.2018, RV/7103356/2015~~). Die Umwidmung stellt in

diesem Fall ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar, wenn die Umwidmung innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt. Dies betrifft vor allem Veräußerungsfälle für Noch-Grünland-Grundstücke, für die bereits eine Art Umwidmungszusage der Gemeinde besteht. Erfolgt die Umwidmung noch vor der Berechnung der ImmoESt, ist die Umwidmung bereits bei der Berechnung der ImmoESt zu berücksichtigen, andernfalls sind die pauschalen Anschaffungskosten in Höhe von 86% des Veräußerungserlöses anzusetzen.

[...]

Rz 6673 wird geändert (Klarstellung):

6673

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

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

Im Falle einer unterschiedlichen Widmung eines Grundstückes (Grünland und Bauland) ist der Veräußerungserlös daher nach der Verhältnismethode aufzuteilen. Dabei ist der Marktpreis für Bauland bezogen auf die Baulandfläche mit dem Marktpreis für Grünland bezogen auf die Grünlandfläche in ein Verhältnis zu setzen und der Veräußerungserlös in diesem Verhältnis aufzuteilen.

Beispiel 1:

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

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

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

Beispiel 2:

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

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

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

4 x 1.400 m² Grünland = 5.600 Euro

90 x 400 m² Bauland = 36.000 Euro

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

Der Veräußerungserlös für den GuB beträgt entsprechend der [GrundanteilV 2016](#) 20% vom gesamten Veräußerungserlös, das sind 90.000 Euro. 13% davon entfallen auf Grünland, das sind 11.700 Euro; 87% davon entfallen auf Bauland, das sind 78.300 Euro. Von diesen Beträgen sind aber nur 176 m² vom Bauland sowie 624 m² vom Grünland steuerpflichtig, das ergibt 34.452 Euro für Bauland (78.300/400x176) bzw. 5.215 Euro für Grünland (11.700/1400x624).

Vom anteiligen Veräußerungserlös sind die pauschalen AK abzuziehen: 34.452 x 40% (weil die Umwidmung nach dem 31.12.1987 stattfand) = 13.780,80 Euro und 5.215 x 86% = 4.484,90 Euro. Somit ergeben sich insgesamt Einkünfte iHv 21.401,30 (20.671,20 + 730,10), die mit 30% ImmoEst zu versteuern sind (6.420,39 Euro).

Rz 6679 wird geändert (Klarstellung, Judikatur):

6679

Rechtslage für realisierte Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen vor dem

1.1.2016

[...]

Rechtslage für realisierte Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nach dem

~~1.1.2016~~31.12.2015

Durch die Erhöhung des besonderen Steuersatzes von 25% auf 30% für Veräußerungen nach dem 31.12.2015 werden die Verlustausgleichsbeschränkungen folgendermaßen angepasst:

In einem ersten Schritt kommt ein Ausgleich mit Überschüssen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen in Betracht, die unter den besonderen Steuersatz von 30% fallen.

Sind keine verrechenbaren positiven Einkünfte aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen gegeben oder bleiben darüber hinaus Verluste übrig, sind diese auf 60% zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden 14 Jahre zu verteilen und mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung gemäß [§ 28 Abs. 1 Z 1 oder 4 EStG 1988](#) in diesen Jahren auszugleichen.

Stattdessen kann in der Steuererklärung für das Verlustjahr beantragt werden, dass der auf 60% gekürzte Verlust im Verlustentstehungsjahr sofort mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen wird.

Diese Regelungen gelten für alle ab dem 1. Jänner 2016 realisierten Verluste – auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption ([§ 30 Abs. 2 EStG 1988](#)).

Beispiel 1:

A erzielt im Jahr 1 einen Verlust aus der Veräußerung von privaten Grundstücken in Höhe von 250 sowie einen Überschuss in Höhe von 100. Der nach der Verrechnung insgesamt verbleibende und erklärte Verlust in Höhe von 150 kann zu 60% ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden (somit in Höhe von 90). Dieser gekürzte Verlust ist auf 15 Jahre verteilt zu berücksichtigen oder stattdessen auf Antrag in voller Höhe (90) im Jahr der Verlustentstehung auszugleichen. Da A im Jahr 1 jedoch nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 8 erzielt, stellt er keinen derartigen Antrag, sodass die Verteilung auf 15 Jahre zum Tragen kommt. Daher wirkt sich bei A im Jahr 1 – sowie in den folgenden 14 Jahren – der Verlust in Höhe von 6 steuermindernd aus.

Beispiel 2:

B erzielt im Jahr 1 aus der Veräußerung von privaten Grundstücken einen Verlust in Höhe von 100. Dieser kann zu 60% ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden (somit in Höhe von 60). B erzielt im Jahr 1 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellt daher keinen Antrag auf Berücksichtigung des Verlustes von 60. Da er in den folgenden Jahren 2 bis 5 keine positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, bleibt der jeweilige Jahresbetrag des Verlustes (4) ohne steuerliche Auswirkung. Im Jahr 6 nimmt B eine Vermietungstätigkeit auf und erzielt einen Überschuss in Höhe von 30. In diesem Jahr wirkt sich der Verlust aus dem Jahr 1 zu einem Fünfzehntel (somit in Höhe von 4) einkommensmindernd aus. Dies gilt auch bei ausreichenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 7 bis 15.

Wurde zunächst ein Gewinn aus Grundstücksveräußerungen versteuert und entsteht in einem späteren Zeitraum etwa wegen einer (Teil-)Rückzahlung des Kaufpreises (siehe dazu Rz 6677) ein Verlust, muss dieser Verlust im Abflussjahr berücksichtigt werden. Kam es jedoch zu gar keiner Besteuerung eines Gewinns aus Grundstücksveräußerungen, weil sich

durch das Ausüben der Regelbesteuerungsoption (siehe dazu Rz 6683) keine Steuerbelastung ergab, ist ein später entstehender Verlust auch nicht zu berücksichtigen (VwGH 11.12.2019, [Ro 2019/13/0035](#)).

Beispiel 3:

Ein Steuerpflichtiger veräußerte 2016 eine Liegenschaft und erzielte einen Veräußerungsgewinn von 7.000 Euro, der als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erfasst wurde. Aufgrund der ausgeübten Regelbesteuerungsoption nach [§ 30a Abs. 2 EStG 1988](#) und eines zu niedrigen Gesamteinkommens unterlagen diese Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung einem Steuersatz von 0%.

Im Jahr 2018 schloss der Steuerpflichtige mit dem seinerzeitigen Käufer einen gerichtlichen Vergleich und verpflichtete sich zu einer Teilrückzahlung des Kaufpreises in Höhe von 20.000 Euro.

Da der Veräußerungserlös im Jahr 2016 zu keiner Besteuerung führte, weil sich insgesamt ein positives Einkommen von unter 11.000,00 Euro ergab, und der Gewinn aus der Grundstücksveräußerung auch nicht dazu geführt hat, dass potentiell vortragsfähige Verluste aus dem Jahr 2016 gekürzt wurden, war die im Jahr 2018 eingetretene Erlösminderung bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen.

Nach Rz 6679 wird Rz 6679a eingefügt (Klarstellung):

6679a

Offene Fünftel aus der Verteilung nach [§ 30 Abs. 7 EStG 1988](#) gehen im Falle des Todes des Grundstücksveräußerers nicht auf die Erben über.

Rz 6703 wird geändert (FORG):

6703

Nach [§ 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) hat der Parteienvertreter dem für die ertragsteuerliche Erfassung der Grundstücksveräußerung zuständigen Finanzamt ~~„Finanzamt des Veräußerers“~~ zunächst mitzuteilen, ob aus dem der Selbstberechnung zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988](#) erzielt werden.

Der Parteienvertreter muss daher anhand der ihm bekannten Tatsachen beurteilen, ob durch den verwirklichten Erwerbsvorgang – positive oder negative – Einkünfte im Sinne des EStG 1988 erzielt werden. Dies ist grundsätzlich immer dann der Fall, wenn der Erwerbsvorgang zugleich eine Veräußerung eines Grundstücks des Privat- oder des Betriebsvermögens darstellt.

Rz 6704 wird geändert (FORG):

6704

Unabhängig von der Beurteilung des Parteienvertreters über das Vorliegen von Einkünften gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988](#) muss dieser jedenfalls die am Erwerbsvorgang beteiligten Parteien sowie ihre Steuernummer dem **für die ertragsteuerliche Erfassung der Grundstücksveräußerung zuständigen** Finanzamt ~~des Veräußerers~~ mitteilen. Durch die Verpflichtung, die Mitteilung gemäß [§ 30c Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) im Zuge der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nach [§ 11 GrEStG 1987](#) vorzunehmen, werden die bereits für Zwecke der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nach [§ 11 GrEStG 1987](#) erfassten Grunddaten der am Grundstückserwerb beteiligten Parteien ebenfalls elektronisch übermittelt. Eine zusätzliche Übermittlung von Unterlagen ist daher nicht erforderlich.

Nach Rz 6706 wird folgende Rz 6706a eingefügt (Klarstellung):

6706a

Wird gemäß [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) in der Einbringungsbilanz der Grund und Boden des Altvermögens mit dem gemeinen Wert angesetzt (Aufwertungsoption), kommt es zu einer sofortigen Realisierung von stillen Reserven. Dabei kann die pauschale Besteuerung nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) angewendet werden. Da die Einbringung einen Erwerb durch Umgründung darstellt, kann eine Selbstberechnung durch den Parteienvertreter vorgenommen werden und es ist gemäß [§ 30b Abs. 1 EStG 1988](#) eine Immobilienertragsteuer zu entrichten (siehe auch Rz 6733b oder UmgrStR 2002 Rz 928).

Rz 6713 wird geändert (Klarstellung):

6713

Der Parteienvertreter haftet gemäß [§ 30c Abs. 3 erster Satz EStG 1988](#) grundsätzlich nur für die Entrichtung der selbstberechneten ImmoESt. Dabei handelt es sich um eine reine Abfuhrhaftung, die jener Haftung in [§ 13 Abs. 4 GrEStG 1987](#) entspricht. Der Parteienvertreter haftet daher nicht für die ImmoESt in objektiv richtiger Höhe, sondern nur für die Entrichtung der selbstberechneten ImmoESt. Wie nach [§ 13 Abs. 4 GrEStG 1987](#) haftet der Parteienvertreter daher nicht, wenn er die ImmoESt unrichtig berechnet hat.

Da Abgabepflichtiger iSd [§ 77 Abs. 1 BAO](#) für die ImmoESt der Veräußerer ist, ist bei nicht fristgerechter Entrichtung der ImmoESt durch den Parteienvertreter ein Säumniszuschlag in erster Linie dem Abgabepflichtigen (Veräußerer) vorzuschreiben. Kommt dieser der Zahlungsverpflichtung nicht nach, kann ein Säumniszuschlag in einem zweiten Schritt dem Parteienvertreter vorgeschrieben werden.

Rz 6726 wird geändert (Judikatur):

6726

War das veräußerte Grundstück nicht einem Betrieb zuzurechnen und wird durch den Parteienvertreter die ImmoESt selbstberechnet und entrichtet, entfaltet diese grundsätzlich Abgeltungswirkung. Es besteht allerdings in diesen Fällen gemäß [§ 30b Abs. 3 EStG 1988](#) die Möglichkeit, auf Antrag eine Veranlagung des Grundstücksgeschäftes vorzunehmen. Diese Veranlagungsoption bewirkt im Unterschied zur Regelbesteuerungsoption (siehe dazu Rz 6683) eine Veranlagung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#). Dies wird insbesondere dann zielführend sein, wenn im Zuge der Selbstberechnung die Geltendmachung von abzugsfähigen Aufwendungen, wie etwa Instandsetzungsaufwendungen im Falle der Einkünfteermittlung gemäß [§ 30 Abs. 3 EStG 1988](#), unrichtigerweise unterblieben ist oder in einem Kalenderjahr mehrere Grundstücksveräußerungen vorgenommen wurden, und dabei auch ein Verlust entstanden ist. In diesem Fall ist die Immobilienertragsteuer gemäß [§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Die Veranlagungsoption ist die einzige Möglichkeit, um einen vom Parteienvertreter selbst berechneten Betrag an Immobilienertragsteuer zu korrigieren – eine Festsetzung der Immobilienertragsteuer nach [§ 201 BAO](#) ist nicht möglich (VwGH 26.11.2015, [Ro 2015/15/0005](#)).

Dies gilt auch für Personengesellschaften, da diese im Ertragsteuerrecht zwar Einkünfteermittlungssubjekt sind, aber kein Steuersubjekt (VwGH 20.12.2016, [Ro 2015/15/0020](#)). Damit ist die Festsetzung von Immobilienertragsteuer (als Erhebungsform der Einkommensteuer) gegenüber einer Personengesellschaft rechtswidrig (VwGH 3.9.2019, [Ro 2019/15/0016](#)) und es ist ein vom Parteienvertreter selbst berechneter Betrag an Immobilienertragsteuer stets in der Veranlagung des Gesellschafters zu korrigieren. Hinsichtlich der Abfuhr der ImmoESt (siehe Rz 6709) ändert sich durch diese Klarstellung nichts.

Rz 6729 wird geändert (FORG):

6729

Nach [§ 30c Abs. 1 EStG 1988](#) hat der Parteienvertreter dem für die ertragsteuerliche Erfassung der Grundstücksveräußerung zuständigen Finanzamt ~~„Finanzamt des Veräußerers“~~ ~~zunächst mitzuteilen, ob aus dem der Abgabenerklärung zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988](#) erzielt werden.~~

Der Parteienvertreter muss daher anhand des ihm bekannt gewordenen Sachverhalts beurteilen, ob durch den verwirklichten Erwerbsvorgang – positive oder negative – Einkünfte im Sinne des EStG 1988 erzielt werden. Dies ist grundsätzlich immer dann der Fall, wenn der Erwerbsvorgang zugleich eine Veräußerung eines Grundstücks des Privat- oder Betriebsvermögens darstellt.

Rz 6730 wird geändert (FORG):

6730

Unabhängig von der Beurteilung des Parteienvertreters über das Vorliegen von Einkünften gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988](#) muss dieser jedenfalls die am Erwerbsvorgang beteiligten Parteien sowie ihre Steuernummer dem **für die ertragsteuerliche Erfassung der Grundstücksveräußerung zuständigen** Finanzamt ~~des Veräußerers~~ mitteilen. Durch die Verpflichtung, die Mitteilung gemäß [§ 30c Abs. 1 EStG 1988](#) im Zuge der – zwingend elektronisch vorzunehmenden – Vorlage der Abgabenerklärung nach [§ 10 GrEStG 1987](#) vorzunehmen, werden die bereits für Zwecke der Abgabenerklärung nach § 10 GrEStG 1987 erfassten Grunddaten der am Grundstückserwerb beteiligten Parteien ebenfalls übermittelt.

Nach Rz 6733a wird folgende Rz 6733b eingefügt (Klarstellung):

6733b

Wird gemäß [§ 16 Abs. 6 UmgrStG](#) in der Einbringungsbilanz der Grund und Boden des Altvermögens mit dem gemeinen Wert angesetzt (Aufwertungsoption), kommt es zu einer sofortigen Realisierung von stillen Reserven. Dabei kann die pauschale Besteuerung nach [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) angewendet werden. Da die Einbringung einen Erwerb durch Umgründung darstellt, kann eine Abgabenerklärung durch den Parteienvertreter vorgenommen werden und es ist gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 eine besondere Vorauszahlung vom Einbringenden zu entrichten (siehe auch Rz 6706a oder UmgrStR 2002 Rz 928).

Rz 7018 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

7018

[...]

Beispiel:

Im Rahmen eines Rentenversicherungsvertrages wurden laufende Prämien an ein Versicherungsunternehmen geleistet. Der Endwert der Ansparphase beträgt 50.000 Euro.

- *Vor Auszahlung der ersten Rente wird die Versicherungssumme in Form einer Einmalzahlung ausbezahlt. Es liegt keine Rentenabfindung iSd [§ 29 Z 1 EStG 1988](#) vor,*

die Einmalzahlung ist daher außerhalb des Anwendungsbereichs des ~~§ 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988~~ [§ 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) nicht steuerbar.

- Nach der ersten Rentenzahlung wird der Rentenanspruch gegen eine Einmalzahlung abgefunden. Nach [§ 29 Z 1 EStG 1988](#) tritt Steuerpflicht insoweit ein, als die erfolgten Rentenzahlungen zuzüglich der Abfindung den Endwert von 50.000 Euro übersteigen.

[...]

Rz 7039 wird geändert (Aktualisierung):

7039

Bei einer Kaufpreisrente sind die Rentenzahlungen ab dem Zeitpunkt abzugsfähig, in dem sie, ggf. inklusive angefallener Wertsicherungsbeträge, den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes überschreiten. Besteht dieser Wert nicht in Geld, ist er mit dem Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Auch Abfindungen von Rentenansprüchen sind steuerpflichtige Einkünfte, soweit der Rentenbarwert überschritten wird. Abfindungen von Rentenansprüchen sind hingegen keine Einkünfte, wenn der Rentenberechtigte gemäß [§ 124b Z 82 EStG 1988](#) von der Option in die alte Rechtslage Gebrauch gemacht hat (Rz 7002a ff). Bei Ausübung dieser Option sind bereits Rentenzahlungen steuerpflichtig, die den Rentenbarwert gemäß [§ 16 Abs. 2 BewG 1955](#) idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 überschreiten. Zur Ermittlung dieses Barwerts siehe Rz 7021a.

Beispiel:

*Eine private ~~Immobilie~~ **Gemäldesammlung** wird gegen eine Leibrente iHv monatlich 2.000 Euro übertragen. Der Verkehrswert ~~des Gebäudes~~ **der Sammlung** beträgt 247.000 Euro.*

a) Der Rentenbarwert beträgt 307.800 Euro (männlicher Rentenberechtigter).

Der Rentenbarwert (307.800 Euro) beträgt 125% des Verkehrswertes der übertragenen Immobilie (247.000 Euro). Die Rente stellt eine (noch) angemessene Gegenleistung für die Übertragung des Gebäudes dar. Überschreiten die Rentenzahlungen den Rentenbarwert von 307.800 Euro, liegen ab diesem Zeitpunkt beim Zahler Sonderausgaben und beim Empfänger wiederkehrende Bezüge vor. ~~Wird die Immobilie zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften genutzt, liegen ab diesem Zeitpunkt Werbungskosten vor.~~

b) Der Rentenbarwert beträgt 340.880 Euro (weibliche Rentenberechtigte)

*Der Rentenbarwert (340.880 Euro) beträgt 138% des Verkehrswertes ~~des übertragenen Gebäudes~~ **der übertragenen Gemäldesammlung** (247.000 Euro). Die Rente stellt keine angemessene Gegenleistung mehr für die Übertragung ~~des Gebäudes~~ **der Gemäldesammlung** dar. Damit ist die Rente aufzusplitten:*

100/138 (= ca. 0,72 = 72%) ist Kaufpreisrente,

38/138 (= ca. 0,28 = 28%) ist Unterhaltsrente.

In diesem Verhältnis wird der Rentenbarwert von 340 880 Euro aufgeteilt:

340.880 x 72% = 245.434 Euro

$340.880 \times 28\% = 95.446 \text{ Euro}$

Im selben Verhältnis sind auch die Rentenzahlungen aufzuteilen:

$2.000 \times 72\% = 1.440 \text{ Euro}$: In diesem Ausmaß liegt eine Kaufpreisrente vor. Ab dem Zeitpunkt, ab dem die Rentenzahlungen (1.440 Euro) den Betrag von 245.434 Euro überschreiten, liegen beim Zahler Sonderausgaben (~~ggf. Werbungskosten~~) und beim Empfänger wiederkehrende Bezüge vor.

$2.000 \times 28\% = 560 \text{ Euro}$: In diesem Ausmaß stellen die Rentenzahlungen steuerlich nicht relevante Unterhaltsrenten dar.

Rz 7056a entfällt:

7056a

~~Wird ein Baurecht gegen Entrichtung eines laufenden Bauzinses erworben, ist der Bauzins wie eine Rate zu behandeln. Anschaffungskosten des Baurechtes sind der auf die gesamte Laufzeit des Baurechtes bezogene Gesamtbetrag des Bauzinses (zur Abzinsung von Ratenzahlungen siehe Rz 774). Wird das Baurecht unter Übernahme des laufenden Bauzinses übertragen, ist der nicht abgezinste Gesamtbetrag der fälligen aber noch nicht geleisteten Bauzinsraten als Gegenleistung anzusetzen. Eine Veräußerung liegt in diesem Fall aber nur dann vor, wenn die Gegenleistung mindestens 50% des gemeinen Wertes des Baurechtes erreicht (siehe Rz 6625). Anschaffungskosten sind auch in diesem Fall der auf die gesamte Laufzeit des Baurechtes bezogene Gesamtbetrag des Bauzinses.~~

Randzahl 7056a: entfällt

Abschnitt 26a und Rz 7250 entfallen (obsolet):

Rz ~~7250-7251~~ bis 7268: *derzeit frei*

Abschnitt 26b wird in Abschnitt 26a umbenannt.

Rz 7269 wird geändert (Aktualisierung):

7269

~~Mit dem AbgÄG 2005 wurde § 36 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung 2006 geändert.~~

In den in [§ 36 Abs. 2 EStG 1988](#) genannten Fällen von Schuldertlässen hat eine Steuerfestsetzung in Höhe der auf die nachgelassenen Quote entfallenden Einkommensteuer zu unterbleiben. ~~Dabei ist es nicht mehr erforderlich, dass der Schuldnachlass auch die Merkmale eines Sanierungsgewinnes (Rz 7254 ff) erfüllt.~~

Rz 7271 entfällt (obsolet):

~~7271~~

~~Zur Steuernichtfestsetzung siehe Rz 7265 bis Rz 7267, die entsprechend gelten.~~

Randzahl 7271: *derzeit frei*

Rz 7272 wird geändert (Aktualisierung):

7272

Die Abgabenbehörden sind gemäß [§ 206 BAO](#) ~~ab der Einkommensteuerveranlagung 2006~~ befugt, bei Schuldnachlässen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabefestsetzung in einer dem [§ 36 EStG 1988](#) vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen; dies setzt voraus, dass der Schuldnachlass die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes erfüllt (~~vgl. Rz 7254 ff~~), wobei es aber auf die Betriebsfortführung nicht ankommt. Dabei wird allerdings darauf Bedacht zu nehmen sein, inwieweit die dem Schuldnachlass zu Grunde liegende wirtschaftliche Situation auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw. inwieweit sich die zum Schuldnachlass Anlass gebenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben. ~~Zur Abstandnahme von der Abgabefestsetzung für Einkommensteuerveranlagungen bis 2005 sowie hinsichtlich Körperschaftsteuer siehe Rz 7268.~~

Nach Rz 7310b wird folgende Rz 7310c eingefügt (Judikatur):

7310c

Im Feststellungsbescheid gemäß [§ 188 BAO](#) ist darüber abzusprechen, ob (prinzipiell nach [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) tarifbegünstigungsfähige) Veräußerungs- bzw. Übergangsgewinne vorliegen. Wird kein Steuerfreibetrag nach [§ 24 Abs. 4 EStG 1988](#) geltend gemacht, stehen dem Mitunternehmer für erzielte Veräußerungs- bzw. Übergangsgewinne die Tarifbegünstigungen des [§ 37 EStG 1988](#) offen. Über sie ist jedoch nicht schon im Feststellungsverfahren, sondern erst im Einkommensteuerverfahren des jeweiligen Mitunternehmers zu entscheiden (VwGH 25.6.2020, [Ra 2019/15/0016](#), Rz 5899).

Nach Rz 7317 wird folgende Rz 7317a eingefügt (3. COVID-19-Gesetz, 18. COVID-19-Gesetz, COVID-19-StMG):

7317a

Eine schädliche Erwerbstätigkeit iSd [§ 24 Abs. 6 Z 3](#) und [§ 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) liegt nicht vor, wenn Ärzte im Jahr 2020 und/oder 2021 während der COVID-19-Pandemie als Ärzte gemäß [§ 36b Ärztegesetz 1998](#), BGBl. I Nr. 169/1998 idF BGBl. I Nr. 16/2020, in

Österreich tätig werden ([§ 124b Z 351 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG). Solchen Ärzten steht der Hälftesteuersatz daher weiterhin auch dann zu (bzw. unterbleibt auf Antrag die Erfassung stiller Reserven), wenn sie mit dieser Tätigkeit die Grenzen von 730 Euro bzw. 22.000 Euro überschreiten.

Nach Rz 7319 wird folgende Rz 7319a eingefügt (Klarstellung):

7319a

Keine kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung, sondern eine Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn der Kommanditist zugleich Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co KG ist (siehe auch Rz 6032).

Rz 7329 wird geändert (Klarstellung):

7329

Privatwirtschaftliche Gründe liegen nur vor, wenn die Überschlägerung wirtschaftlich unvermeidbar ist. Ein solcher Fall tritt idR ein, wenn Kapital zur Fortführung der Land- und Forstwirtschaft oder eines Sägewerkes, das mit der Land- und Forstwirtschaft in enger wirtschaftlicher Beziehung steht, notwendig ist oder Kapital vom Forstwirt aus zwingenden Gründen aufgebracht werden muss, um **schwerwiegende** wirtschaftliche oder persönliche Nachteile von sich oder seiner Familie abzuwenden (VwGH 27.2.1959, [0447/58](#); VwGH 7.2.1964, [0915/62](#); VwGH 14.2.1964, [1877/63](#); VwGH 21.5.1965, [2139/64](#)). Eine außerordentliche Waldnutzung, die der Steuerpflichtige, dem andere Mittel als die aus dem Überhieb nicht zur Verfügung stehen, vornehmen muss, um Pflichtteilsschulden abdecken zu können, ist aus wirtschaftlichen Gründen geboten (VwGH 6.2.1990, [89/14/0025](#)); **dies gilt sinngemäß auch für Lasten auf Grund einer Scheidung**. Wirtschaftliche Gründe liegen nicht vor, wenn der Mehreinschlag vorgenommen wird, weil Einschlüsse entgegen dem Betriebsplan in den letzten drei Jahren ganz oder zum Teil - es sei denn zum Ausgleich unmittelbar vorangegangener Überschlägerungen - unterblieben sind. Auch stellt die Abdeckung von Verbindlichkeiten aus dem Erwerb eines Gutsbetriebes keinen wirtschaftlichen Grund für einen Überhieb dar (VwGH 21.5.1965, [2139/64](#)).

Abschnitt 27.6.1 wird umbenannt und die Überschrift lautet (Klarstellung):

27.6.1 Verteilung auf drei Jahre ([§ 37 Abs. 2 EStG 1988](#))

Rz 7369 wird geändert (Judikatur):

7369

Über Antrag sind die nachstehend genannten Einkünfte gleichmäßig verteilt auf drei Jahre, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, zum Normaltarif zu versteuern ([§ 37 Abs. 2 EStG 1988](#)). Im Fall des Todes des Steuerpflichtigen während des Verteilungszeitraumes sind ausstehende Teilbeträge der Steuerschuld des Verstorbenen dem (den) Erben vorzuschreiben; eine Einbeziehung in die eigene Veranlagung des (der) Erben hat nicht stattzufinden (BFG 6.6.2017, RV/3100546/2016). Die Verteilung betrifft:

- Veräußerungsgewinne iSd [§ 24 EStG 1988](#), wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind (zur steuerlichen Behandlung von Grundstücken siehe Rz 5659 ff). Zur Anwendung des Verlustausgleiches ist der Veräußerungsgewinn zu dritteln; jeweils ein Drittel ist mit Verlusten aus derselben Einkunftsquelle auszugleichen.
- Entschädigungen iSd [§ 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#), wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt. **Bei Abfindung bloß eines Teils eines Pensionsanspruches kann die Begünstigung nur zur Anwendung kommen, wenn die Abfindung zumindest dem Barwert der gesamten auf einen Siebenjahreszeitraum entfallenden Pension (und nicht nur eines Teiles davon) entspricht (VwGH 31.1.2019, [Ro 2018/15/0008](#)). Die Berechnung des Barwertes des erforderlichen Teilbetrages ist von der auszahlenden Stelle vorzunehmen.**
- [...]

Rz 7381 wird geändert (Verweisanpassung und Aktualisierung der Beispiele):

7381

Die Anwendung der Verteilungsregelung setzt voraus, dass der Saldo aus sämtlichen Einkünften aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des [§ 10 Abs. 23 Z 54 UStG 1994](#) und/oder aus schriftstellerischer Tätigkeit des betreffenden Jahres positiv ist. Ist dies nicht der Fall, kommt die Anwendung der Verteilungsregelung (zur Gänze) nicht in Betracht.

Beispiel 1:

A erzielt ~~2000~~im Jahr 2020 Einkünfte als selbständiger Musiker (künstlerische Tätigkeit iSd [§ 10 Abs. 23 Z 54 UStG 1994](#)), Musikpublizist (schriftstellerische Tätigkeit) und Vortragender (unterrichtende Tätigkeit). Die Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit betragen ~~+500.000 S~~+40.000, die Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit betragen ~~-200.000 S~~-10.000, die Einkünfte aus unterrichtender Tätigkeit betragen ~~+200.000 S~~+10.000.

*Der Saldo aus Einkünften aus künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit beträgt ~~+300.000 S~~ **+30.000**. Diese Einkünfte können auf Antrag auf drei Jahre verteilt werden (je ~~100.000 S~~ **10.000** in den Jahren ~~2000, 1999 und 1998~~ **2020, 2021 und 2022**).*

Beispiel 2:

*B erzielt ~~im Jahr 2000~~ **2020** Einkünfte als selbständiger Musiker (künstlerische Tätigkeit iSd § 10 Abs. ~~23~~ **Z 54** UStG **1994**), als Beteiligter an einer Künstler-Gemeinschaft (Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit gemäß [§ 22 Z 3 EStG 1988](#)), Musikpublizist (schriftstellerische Tätigkeit) und Vortragender (unterrichtende Tätigkeit). Die Einkünfte aus der Künstler-Gemeinschaft betragen ~~+300.000 S~~ **+30.000**, die Einkünfte aus der eigenen künstlerischen Tätigkeit betragen ~~100.000 S~~ **10.000**, die Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit betragen ~~500.000 S~~ **50.000**, die Einkünfte aus unterrichtender Tätigkeit betragen ~~+400.000 S~~ **+40.000**.*

*Der Saldo aus sämtlichen Einkünften aus künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit ist negativ (~~-300.000 S~~ **-30.000**). Die Anwendung der Verteilungsregel kommt (ungeachtet des Umstandes, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit insgesamt positiv sind (~~+100.000 S~~ **+10.000**) und darin positive Teileinkünfte aus künstlerischer Tätigkeit in Höhe von insgesamt ~~+200.000 S~~ **+20.000** enthalten sind) nicht in Betracht.*

Rz 7382 wird geändert (Verweisanpassung):

7382

Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der Höhe der verteilungsfähigen Einkünfte (sämtliche Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. ~~23~~ **Z 54** UStG 1994 und/oder aus schriftstellerischer Tätigkeit des betreffenden Jahres) setzt die Anwendung der Einkünfteverteilung eine exakte Zuordnung der Betriebsausgaben zu den verteilungsfähigen Einkünften voraus.

Nach Abschnitt 27.9.2 wird Abschnitt 27.10 mit den Abschnitten 27.10.1 bis 27.10.3 und den Rz 7388 bis 7400 eingefügt (KonStG 2020):

27.10 Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre ([§ 37 Abs. 4 EStG 1988](#))

27.10.1 Anwendungsbereich (Z 1 bis 3)

7388

Ab der Veranlagung 2020 können auf Antrag bestimmte Einkünfte gemäß [§ 21 EStG 1988](#) laufend auf drei Jahre verteilt angesetzt werden. Betroffen sind Einkünfte aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des [§ 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955](#), Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft und aus Bienenzucht sowie Einkünfte aus übrigen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des [§ 50 des Bewertungsgesetzes 1955](#). Wird die Verteilung in

Anspruch genommen, sind sämtliche in Betracht kommende verteilungsfähige Einkünfte in die Verteilung einzubeziehen.

Nicht zu verteilen sind Einkünfte aus Jagd iSd [§ 21 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#). Darunter fallen Jagdpachterlöse, Einkünfte aus Wildabschüssen und Einkünfte aus dem Verkauf von Wildbret.

7389

Voraussetzung ist, dass diese Einkünfte durch Teilpauschalierung (Betriebsausgabenpauschalierung), reguläre Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Buchführung ermittelt worden sind. Einkünfte, die durch Vollpauschalierung ermittelt werden, sind nicht verteilungsfähig. Werden in Anwendung der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung Einkünfte durch Teilpauschalierung ermittelt, ist die Verteilung insoweit anwendbar (zB durch Teilpauschalierung ermittelte Einkünfte aus Forstwirtschaft bei einem im übrigen vollpauschalierten Betrieb).

7390

Die Aufzählung der erfassten Produktionsbereiche wird durch eine taxative Aufzählung von Einkünften ergänzt, die nicht erfasst sind ([§ 37 Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#)), das sind insbesondere:

1. Einkünfte, die idR ohnedies bereits einer Begünstigung unterliegen, insbesondere betriebliche Kapitaleinkünfte iSd [§ 27 EStG 1988](#), Einkünfte, die im Rahmen des [§ 37 EStG 1988](#) einer anderen Verteilungsregelung unterliegen oder Veräußerungsgewinne.
2. Einkünfte aus nicht regelmäßig im Betrieb anfallenden Vorgängen, insbesondere Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken (zB gemäß [§ 1 Abs. 5 LuF-PauschVO 2015](#)) und Einkünfte aus der Einräumung von Rechten (zB von Leitungsrechten). Einkünfte aus der laufenden Verpachtung von Betriebsvermögen sind verteilungsfähig (zB laufende Pachteinnahmen aus der Verpachtung landwirtschaftlicher Flächen).
3. Einkünfte, die typischerweise keinen gravierenden Ertragsschwankungen ausgesetzt sind, wie Einkünfte aus Nebenbetrieben, Nebenerwerb und Nebentätigkeiten, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen oder zugekauften Urprodukten, aus dem Wein- und Mostbuschenschank und dem Almausschank.

7391

Erfasst die Verteilung nicht sämtliche Einkünfte aus dem Betrieb, muss im Rahmen der Aufzeichnungen eine gesonderte Ermittlung der von der Verteilung erfassten Einkünfte erfolgen. Aus den Aufzeichnungen muss klar, das heißt ohne zusätzliche aufklärende

Nacherhebungen durch das Finanzamt, erkennbar sein, welche Einkünfte in die Verteilung einbezogen wurden und wie sie ermittelt wurden. Die Nichterfüllung oder grob mangelhafte Erfüllung der Aufzeichnungsverpflichtung in Bezug auf die zu verteilenden Einkünfte führt zur Beendigung gemäß Z 7 lit. f (Rz 7396).

Eindeutig den zu verteilenden oder den nicht zu verteilenden Einkünften zuordenbare Betriebsausgaben sind zur Gänze dort zuzuordnen. Nicht eindeutig zuordenbare Betriebsausgaben (zB Sozialversicherungsbeiträge oder Schuldzinsen aus einem allgemeinen Betriebskredit) sind nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen aus zu verteilenden und nicht zu verteilenden Einkünften aufzuteilen. Ist das nicht möglich, sind die nicht eindeutig zuordenbaren Betriebsausgaben zur Gänze bei den zu verteilenden Einkünften zu berücksichtigen (siehe die folgende Rz 7392).

7392

Liegen verteilungsfähige und nicht verteilungsfähige Einkünfte vor, sind für sämtliche Betriebszweige/Tätigkeiten/Vorgänge des Betriebes die daraus erzielten Einkünfte den zu verteilenden oder den nicht zu verteilenden Einkünften wie folgt zuzuordnen:

1. Vereinnahmte Pachtzinse, die im Rahmen der Teilpauschalierung gemäß [§ 15 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015](#) gesondert zu erfassen sind, sind nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit den verteilungsfähigen oder den nicht verteilungsfähigen Einkünften zuzuordnen.
2. Eindeutig zuordenbare Betriebsausgaben sind dem jeweiligen Betriebszweig/der jeweiligen Tätigkeit zuzuordnen, wie insbesondere:
 - a) Bezahlte Pachtzinse gemäß [§ 15 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015](#); diese sind allein der Urproduktion zuzuordnen.
 - b) Sozialversicherungsbeiträge für Nebentätigkeiten auf Grund eigenständiger Beitragsvorschreibung.
 - c) Zuordenbare Schuldzinsen, zB für Wirtschaftsgüter, die eindeutig zuordenbar sind.
3. Für nicht eindeutig zuordenbare Betriebsausgaben ist zu untersuchen, ob eine Zuordnung nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen möglich ist. Das betrifft insbesondere
 - a) Ausgedingelasten.
 - b) Schuldzinsen für Wirtschaftsgüter, die nicht eindeutig zuordenbar sind, oder aus einem allgemeinen Betriebskredit.

- c) Sozialversicherungsbeiträge für einen vollpauschalierten Betrieb mit teilpauschalierendem Betriebsteil.

Ist eine Aufteilung einer nicht eindeutig zuordenbaren Betriebsausgabe auf sämtliche zu beurteilenden Tätigkeiten nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen möglich, hat eine Aufteilung nach diesem Maßstab zu erfolgen.

4. Ist eine Aufteilung gemäß Punkt 3 nicht möglich, hat die ausschließliche Zuordnung der Betriebsausgabe zu den zu verteilenden Einkünften zu erfolgen.

Beispiel 1:

Teilpauschalierung Landwirtschaft (Betriebseinnahmen 75.000 Euro), Teilpauschalierung Forst (Betriebseinnahmen 15.000 Euro) und Nebenerwerb (bäuerliche Direktvermarktung, Betriebseinnahmen 10.000 Euro).

Nicht eindeutig zuordenbar sind: Schuldzinsen (allgemeiner Betriebskredit) iHv 600 Euro und Zahlung für Ausgedinge iHv 800 Euro.

Die Aufteilung der nicht eindeutig zuordenbaren Betriebsausgaben nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen erfolgt im Verhältnis 90% (teilpauschalierte Einkünfte gesamt) zu 10% (Nebenerwerb). Daher sind

- **Schuldzinsen iHv 540 Euro (davon 450 Euro bei den Einkünften aus Landwirtschaft und 90 Euro bei den Einkünften aus Forst) sowie**
- **das Ausgedinge iHv 720 Euro (davon 600 Euro bei den Einkünften aus Landwirtschaft und 120 Euro bei den Einkünften aus Forst)**

bei den zu verteilenden Einkünften aus der Landwirtschaft und dem Forst zu berücksichtigen. Der restliche Anteil in Höhe von insgesamt 140 Euro ist den Einkünften aus Nebenerwerb zuzuordnen.

Ergebnis Jahr 1 (in Euro):

a) Landwirtschaft	75.000
abzüglich pauschale Ausgaben (70%)	- 52.500
ergibt	22.500
abzüglich Schuldzinsen	- 450
abzüglich Ausgedinge	- 600
ergibt	21.450
davon 1/3 zu versteuern im Jahr 1	7.150
b) Forst	15.000
abzüglich pauschale Ausgaben (hier: 30%)	- 4.500
ergibt	10.500
abzüglich Schuldzinsen	- 90
abzüglich Ausgedinge	- 120

ergibt	10.290
davon 1/3 zu versteuern im Jahr 1	3.430
c) Nebenerwerb	10.000
abzüglich pauschale Ausgaben (70%)	- 7.000
<hr/>	
ergibt	3.000
abzüglich Schuldzinsen	- 60
abzüglich Ausgedinge	- 80
<hr/>	
ergibt	2.860

Beispiel 2:

Vollpauschalierung Landwirtschaft (Einkünfte 25.200 Euro), Teilpauschalierung Forst (Betriebseinnahmen 25.000), Nebenerwerb (Betriebseinnahmen 30.000 Euro).

Nicht eindeutig zuordenbar sind: Schuldzinsen (allgemeiner Betriebskredit) 600 Euro, Ausgedinge 800 Euro.

Zu verteilen sind nur die Einkünfte aus der Teilpauschalierung für den Forst. Bei der Vollpauschalierung ist eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen nicht möglich. Eine Aufteilung der nicht zuordenbaren Betriebsausgaben auf sämtliche Tätigkeiten ist nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen somit nicht möglich. Daher sind die nicht zuordenbaren Betriebseinnahmen den Einkünften aus der Teilpauschalierung für den Forst zur Gänze zuzuordnen.

Ergebnis Jahr 1 (in Euro):

a) Landwirtschaft	25.200
b) Forst	25.000
abzüglich pauschale Ausgaben (hier: 30%)	- 7.500
<hr/>	
ergibt	17.500
abzüglich Schuldzinsen	- 600
abzüglich Ausgedinge	- 800
<hr/>	
ergibt	16.100
davon 1/3 zu versteuern im Jahr 1	5.366,67
c) Nebenerwerb	30.000
abzüglich pauschale Ausgaben (70%)	- 21.000
<hr/>	
ergibt	9.000

27.10.2 Umfang und Durchführung der Verteilung (Z 4 bis 6)

7393

Der Antrag auf Verteilung ist bei erstmaliger Inanspruchnahme grundsätzlich in der Einkommensteuererklärung zu stellen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft nachgeholt werden.

Im Rahmen der Einkünftefeststellung gemäß [§ 188 BAO](#) erfolgt keine Verteilung, vielmehr unterliegt ein gemäß [§ 188 BAO](#) ermittelter Gewinnanteil im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Verteilung. Die Verteilung und ein Widerruf der Verteilung können von jedem Mitunternehmer eigenständig beantragt werden. Betrifft ein Beendigungsgrund für die Verteilung (Rz 7396) nur einen von mehreren Mitunternehmern, endet die Verteilung nur für diesen Mitunternehmer.

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

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

7394

Die Verteilung bezieht sich auf den positiven Saldo aus den zu verteilenden Einkünften, höchstens aber auf die gesamten aus dem Betrieb erzielten positiven Einkünfte gemäß [§ 21 EStG 1988](#); allfällige (außerhalb der Pauschalierung erzielte) Verluste bei den zu verteilenden Einkünften werden nicht verteilt. Allfällige negative Einkünfte aus nicht zu verteilenden Einkünften kürzen das verteilungsfähige Ausmaß.

Beispiele:

Im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes wird der Gewinn außerhalb der Pauschalierung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt.

1. Für den land- und forstwirtschaftlichen Betriebsteil wird ein Gewinn von 20.000 € ermittelt, aus Nebentätigkeiten resultiert ein Verlust von 2.000 €. Der Betriebsgewinn beträgt 18.000 €. Darauf ist die Verteilung anwendbar.

2. Für den land- und forstwirtschaftlichen Betriebsteil wird ein Verlust von 1.000 € ermittelt, aus Nebentätigkeiten resultiert ein Gewinn von 10.000 €. Der Betriebsgewinn beträgt daher 9.000 €. Die Verteilung ist nicht anwendbar.

3. Für den land- und forstwirtschaftlichen Betriebsteil wird ein Gewinn von 5.000 € ermittelt, aus Nebentätigkeiten resultiert ein Verlust von 6.000 €. Der Betriebsverlust beträgt daher 1.000 €. Die Verteilung ist nicht anwendbar.

7395

Die Verteilung erfolgt gleichmäßig auf das Veranlagungsjahr der Einkünfteerzielung und die beiden Folgejahre. Dazu sind die in die Verteilung einzubeziehenden Einkünfte in der Steuererklärung anzugeben. Von diesem Wert wird ein Drittel in der betreffenden Veranlagung und – sofern es nicht zur Beendigung der Verteilung kommt – automatisch jeweils ein Drittel in den Veranlagungen der beiden nachfolgenden Jahre berücksichtigt; eine Eingabe von Drittelbeträgen aus Vorjahren in der Steuererklärung ist daher nicht erforderlich.

Die Verteilung eines Verlustes kommt nicht in Betracht. Im Verlustjahr wird der Verlust neben den Drittelbeträgen aus Vorjahren zur Gänze berücksichtigt. Wird sodann wieder ein Gewinn erzielt, unterliegt dieser wieder der Verteilung. Ein verbleibender Verlust kann im Rahmen des Verlustabzuges berücksichtigt werden.

Beispiel:

Die Verteilung wurde im Jahr 1 beantragt und in den Jahren 1 bis 3 (Gewinnjahre) durchgeführt. Im Jahr 4 wird ein Verlust, in den Jahren 5 bis 7 werden wieder Gewinne erzielt.

- *Im Jahr 4 ist der Verlust dieses Jahres mit den beiden Drittelbeträgen aus den Jahren 3 und 2 zu verrechnen; der Saldo ergibt die Einkünfte gemäß [§ 21 EStG 1988](#) des Jahres 4.*
- *Im Jahr 5 ist der Gewinn dieses Jahres zu einem Drittel sowie der Drittelbetrag aus dem Jahr 3 zu erfassen (zwei Drittelbeträge).*
- *Im Jahr 6 ist der Gewinn dieses Jahres zu einem Drittel sowie der Drittelbetrag aus dem Jahr 5 zu erfassen (zwei Drittelbeträge).*
- *Im Jahr 7 ist der Gewinn dieses Jahres zu einem Drittel sowie der jeweilige Drittelbetrag aus den Jahren 5 und 6 zu erfassen (drei Drittelbeträge).*

27.10.3 Beendigung der Verteilung (Z 7 und 8)

7396

In [§ 37 Abs. 4 Z 7 EStG 1988](#) sind die Gründe taxativ aufgezählt, die zur Beendigung der Verteilung führen:

- a) Tod des Steuerpflichtigen. Noch offene Drittelbeträge sind in diesem Fall von dem (den) Erben zu versteuern;
- b) Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder Veräußerung oder Aufgabe der Betätigung, aus der zu verteilende Einkünfte stammen;
- c) Übertragung des Betriebes oder Teilbetriebes, aus dem zu verteilende Einkünfte stammen, im Wege einer Umgründung gemäß Art. III, Art. IV oder Art. V des Umgründungssteuergesetzes;

- d) Unentgeltliche Übertragung des Betriebes oder der Betätigung, aus der zu verteilende Einkünfte stammen;
- e) Widerruf des Antrages auf Verteilung durch den Steuerpflichtigen. Im Fall eines Widerrufs kann ein neuerlicher Antrag erst nach Ablauf von fünf Veranlagungsjahren gestellt werden;
- f) Nichterfüllung oder grob mangelhafte Erfüllung der Aufzeichnungsverpflichtung in Bezug auf die zu verteilenden Einkünfte (siehe dazu Rz 7391). Dies ist der Fall, wenn Aufzeichnungen, aus denen die Aufteilung hervorgeht, gar nicht vorhanden oder derart mangelhaft sind, dass das Finanzamt vertiefte Nacherhebungen anstellen muss, um die Ermittlung des vom Antrag auf Verteilung betroffenen Wertes nachvollziehen zu können. Eine unrichtige rechtliche Beurteilung bei ansonsten ordnungsgemäßen Aufzeichnungen in Bezug auf die Verteilungseinkünfte stellt keinen Grund für eine Beendigung dar. Wird die Aufzeichnungsverpflichtung nicht oder grob mangelhaft erfüllt, hat das Finanzamt im Abgabenbescheid festzustellen, dass die Verteilung unterbleibt (sofern das erste Jahr der Antragstellung betroffen ist) oder endet; noch ausstehende Drittelbeträge sind in einem Gesamtbetrag im Jahr der Beendigung zu erfassen. Ein neuerlicher Antrag kann erst nach Ablauf von fünf Veranlagungsjahren gestellt werden.

7397

Die Beendigung der Verteilung ist in den in Rz 7396 lit. a bis e genannten Fällen in der Steuererklärung des betreffenden Jahres bekannt zu geben. In den Fällen der lit. b bis e hat eine Bekanntgabe zu unterbleiben, wenn die Verteilung in Bezug auf Einkünfte aus einem anderen Betrieb als jenem, auf den sich der Beendigungsgrund bezieht, aufrecht bleiben soll. Das wäre zB der Fall, wenn ein Betrieb veräußert wird und für den anderen Betrieb die Verteilung aufrecht bleiben soll; in diesem Fall werden im Rahmen der weiterlaufenden Verteilung im Veräußerungsjahr und dem Folgejahr die Drittelbeträge aus dem veräußerten Betrieb normal erfasst.

Gleiches gilt für die Aufgabe einer Betätigung im Rahmen eines Betriebes (Betriebsteil), wenn für Einkünfte aus einer anderen Betätigung die Verteilung weiter aufrecht bleiben soll.

Beispiel:

Ein Landwirt betreibt Ackerbau und Viehzucht und nimmt die Gewinnverteilung auf drei Jahre in Anspruch. Später gibt er die Viehzucht auf. Für den Ackerbau soll die Verteilung aufrecht bleiben.

Eine Bekanntgabe der Beendigung hat zu unterbleiben.

Im Beendigungsjahr und dem Folgejahr erfolgt sodann der Ansatz der noch nicht erfassten Drittelbeträge aus den beiden Vorjahren. Diese Nacherfassung entspricht gegenläufig der Nichterfassung von Drittelbeträgen zu Beginn der Verteilung, da erst ab dem zweitfolgenden Jahr nach Beginn drei Drittelbeträge voll erfasst werden.

Bei Bekanntgabe der Beendigung (Ankreuzkästchen in der Steuererklärung) wird der Gesamtbetrag der noch ausstehenden drei Drittelbeträge jeweils zur Hälfte im Jahr der Beendigung und dem Folgejahr erfasst.

Auf Antrag kann der Gesamtbetrag der noch ausstehenden Drittelbeträge stattdessen auch zur Gänze im Jahr der Beendigung erfasst werden.

Um die Zusammenballung zu mildern, die in der Nacherfassung von Drittelbeträgen zusätzlich zur vollen Erfassung der Jahreseinkünfte besteht, ist zusätzlich eine besondere antragsgebundene Verteilung der noch offenen Drittelbeträge auf das Jahr der Beendigung und die drei Folgejahre vorgesehen. Sie führt zu einem vierjährigen Verteilungszeitraum und damit zu einer Verlängerung um zwei Jahre. Dementsprechend werden über einen entsprechenden Antrag in dem vierjährigen Verteilungszeitraum jeweils ein Viertel des Gesamtbetrages der offenen Drittel berücksichtigt.

Beispiel:

Im Jahr 1 wird die Verteilung beantragt, im Jahr 4 wird sie widerrufen.

In den Jahren 1 bis 7 werden folgende Einkünfte erzielt:

Jahr 1: 12.000	Jahr 2: 10.500	Jahr 3: 15.000	Jahr 4: 18.000
Jahr 5: 15.000	Jahr 6: 13.000	Jahr 7: 14.000	

	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6 Ende	Jahr 7
1/3-Betrag aus Jahr 1	4.000	4.000	4.000				
1/3-Betrag aus Jahr 2	-	3.500	3.500				
1/3-Betrag aus Jahr 3	-	-	5.000				
Betrag aus 4 bis 7				18.000	15.000	13.000	14.000
a) Zwei-Jahres-Verteilung (Kein Verteilungsantrag)				6.750¹⁾	6.750¹⁾		
b) Volle Erfassung (Antrag gemäß Z 8 lit. a)				13.500²⁾			
c) Vier-Jahres-Verteilung (Antrag gemäß Z 8 lit. a)				3.375³⁾	3.375³⁾	3.375³⁾	3.375³⁾

Einkünfte	4.000	7.500	12.500	a) 24.750	a) 21.750	a, b)	a, b)
				b) 31.500	b) 15.000	13.000	14.000
				c) 21.375	c) 18.375	c) 16.375	c) 17.375

¹⁾ Die noch zu erfassenden Drittelbeträge, nämlich ein Drittel aus dem Jahr 2 (3.500) und zwei Drittel aus dem Jahr 3 (2*5.000) werden addiert (13.500). Der Gesamtbetrag ist jeweils zur Hälfte im Jahr 4 und 5 zu erfassen.

²⁾ Der Gesamtbetrag aus den noch offenen Drittelbeträgen (13.500) ist auf Grund des diesbezüglichen Antrages zur Gänze im Jahr 4 zu erfassen.

³⁾ Der Gesamtbetrag aus den noch offenen Drittelbeträgen (13.500) ist auf Grund des diesbezüglichen Antrages jeweils zu einem Viertel in den Jahren 4 bis 7 zu erfassen.

In Summe ergibt sich bei allen drei Varianten der gleiche Betrag.

Z 8 lit. b sieht vor, dass bei Beendigung im Folgejahr nach erstmaliger Verteilung der Gesamtbetrag aus den noch zu berücksichtigenden zwei Drittelbeträgen im Jahr der Beendigung zu erfassen ist. Damit soll in erster Linie einer missbräuchlichen Anwendung entgegengewirkt werden. Ein Verteilungsantrag, dem bereits im nächstfolgenden Jahr insbesondere ein Widerruf entgegensteht, kann daher nur eine Aufteilung der Versteuerung auf zwei Jahre bewirken.

7399

Im Todesfall sind die Einkünfte dem Erblasser und dem/den Erben zeitanteilig zuzurechnen (Rz 10). Die dem Erblasser zuzurechnenden Einkünfte sind von dem/den Erben als Rechtsnachfolger zu erklären. Ist das Todesjahr das der erstmaligen Verteilung folgende Jahr, ist der Gesamtbetrag aus den noch zu berücksichtigenden zwei Drittelbeträgen im Todesjahr vom Erblasser zu versteuern. Ist das Todesjahr das zweitfolgende oder ein späteres Jahr, ist das dann mögliche Wahlrecht auf Vierjahresverteilung oder Vollerfassung der offenen Drittel von dem/den Erben als Rechtsnachfolger des Erblassers auszuüben.

7400

Wurde die Verteilung widerrufen und stirbt der Widerrufende in einem Folgejahr, ist der Erbe in Bezug auf die vom Erblasser gewählte Verteilung gebunden. Da die Verteilung bereits durch den Widerruf beendet wurde, begründet der Tod kein neuerliches Wahlrecht in Bezug auf die Verteilung.

Beispiel:

A widerruft die Gewinnverteilung bei der Veranlagung 2022 und wählt die Verteilung auf vier Jahre; zu berücksichtigen ist im Jahr 2022 daher ein Viertel der offenen Drittel. Im Jahr 2023 verstirbt A.

Die Wahl des A bindet den Erben B. In der Veranlagung des Jahres 2023 ist von A ein Viertel zu versteuern. B muss die restlichen beiden Viertel in den folgenden beiden Jahren versteuern.

Randzahlen 7401 bis 7500: *derzeit frei*

Rz 7509 wird geändert (AbgÄG 2020):

7509

Zu inländischen Grenzgängern, die in einem an Österreich angrenzenden Staat bei einem ausländischen Arbeitgeber tätig sind, sowie zu ausländischen Vertretungen in Österreich siehe LStR 2002 Rz 927.

~~Es bestehen keine Bedenken, wenn ein befugter Vertreter im Inland die Lohnkonten für den ausländischen Arbeitgeber führt, die Einkommensteuer im Abzugsweg einbehält und an das Betriebsstättenfinanzamt des befugten Vertreters auf das Abgabenkonto des ausländischen Arbeitgebers abführt sowie einen Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 ausstellt (siehe auch LStR 2002 Rz 927).~~

Rz 7544 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

7544

Die Steuererklärung Minderjähriger und sonstiger nicht (voll) geschäftsfähiger Personen hat der gesetzliche Vertreter einzureichen. Gesetzliche Vertreter sind die Eltern, der Vormund sowie der ~~Sachwalter~~ **gerichtliche Erwachsenenvertreter** einer behinderten Person im Rahmen seines Aufgabenbereiches.

Rz 7583 wird geändert (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 ist die Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen“ heranzuziehen. **Das für die Höchstbetragsformel maßgebende Einkommen ist das nach österreichischem innerstaatlichen Steuerrecht zu veranlagende Einkommen. Nach Abkommensrecht freizustellende und nur für den Progressionsvorbehalt anzusetzende Auslandseinkünfte zählen nach innerstaatlichem Steuerrecht weiterhin zum**

steuerpflichtigen Einkommen und werden daher für Belange der Höchstbetragsberechnung nicht aus dem „Einkommen“ ausgeschieden.

Der anrechenbare Betrag darf jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt, nicht übersteigen (Höchstbetrag). 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 15.04.1997, [93/14/0135](#)).

Nach Rz 7704 wird folgende Rz 7704a eingefügt (Klarstellung):

7704a

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

- **der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach [§ 95 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder**
- **der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitgeteilt hat.**

Vor einer Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Empfänger der Kapitalerträge ist zu prüfen, ob beim Abzugsverpflichteten die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre bzw. ist. Die festgestellten Gründe der erschwerten Durchsetzbarkeit sind vom Finanzamt im Bescheid anzuführen.

Eine nicht durchsetzbare Haftung ist beispielsweise bei

- **Vollbeendigung einer Gesellschaft oder der Löschung einer Gesellschaft nach den [§§ 39](#) und [40 FBG](#) sowie**
- **einer fehlenden und nicht feststellbaren (Zustell-)Adresse**

gegeben.

Eine erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung ist beispielsweise bei

- **mangelndem Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld,**
- **erfolglosen Einbringungsversuchen der gesamten oder einem Teil der Haftungsschuld oder**
- **der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners**

anzunehmen.

Nach Rz 7706c wird folgende Rz 7706d eingefügt (Klarstellung):

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](#)).

Rz 7710 wird geändert (Klarstellung):

7710

Die KESt ist gemäß [§ 95 Abs. 3 EStG 1988](#) grundsätzlich im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge vom Abzugsverpflichteten iSd [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#), demnach entweder vom Schuldner der Kapitalerträge, der auszahlenden Stelle oder der depotführenden Stelle abzuziehen und einzubehalten. Die Zuflussbestimmungen des [§ 95 Abs. 3 EStG 1988](#) gehen als spezielle Bestimmung sowohl dem [§ 19 EStG 1988](#) als auch den Realisationsbestimmungen des BV-Vergleichs vor.

Der Zufluss von Zinsen aus Spar- und Sichteinlagen tritt grundsätzlich im Zeitpunkt des Abschlusses der Einlagen ein. Der Abschluss wird regelmäßig am Ende eines Kalenderjahres bzw. bei unterjähriger voller Auszahlung der Einlage im Auszahlungszeitpunkt vorgenommen ([§ 32 Abs. 5 BWG](#)). Bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termineinlagen und Festgeldern unterliegen der Abschluss und damit der Zuflusszeitpunkt der Zinsen der zivilrechtlichen Vereinbarung. Im Regelfall erlangt der Anleger jedoch im Zeitpunkt des Endes der Laufzeit bzw. im Zeitpunkt der vorzeitigen Auszahlung der Einlage die Verfügungsmacht über den Kapitalertrag. Ein Zufluss der Kapitalerträge und damit die Abzugspflicht sind daher in einem dieser Zeitpunkte gegeben, auch wenn die Einlage über die vereinbarte Laufzeit bestehen bleibt.

Beispiel:

Ein Sparbrief weist eine Laufzeit von 18 Monaten auf. Er wird am 10. Jänner 2005 ausgegeben und Ende der vorgesehenen Laufzeit, das ist der 10. Juli 2012, eingelöst. Die

Abzugspflicht für den Kapitalertrag entsteht am 10. Juli 2012. Wäre der Sparbrief vorzeitig am 25. Mai 2011 eingelöst worden, wäre in diesem Zeitpunkt die Abzugspflicht entstanden. Hätte der Anleger das Kapital aus dem Sparbrief über dessen Laufzeit hinaus als Einlage bei der Bank bis 31. Dezember 2012 "stehen gelassen", so wäre die Abzugspflicht für den Kapitalertrag aus dem Sparbrief dennoch am 10. Juli 2012 entstanden.

Die Abzugspflicht für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren entsteht im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge. Trifft die Abzugspflicht den Emittenten, so richtet sich die Fälligkeit nach den jeweiligen Anleihebedingungen. Ist nicht der Emittent zum Steuerabzug verpflichtet, sondern eine auszahlende Stelle iSd [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) (kuponauszahlende Bank), so ist für den Zeitpunkt des Steuerabzugs die Fälligkeit der Kuponauszahlung gegenüber dem Kuponinhaber maßgeblich.

Die Fälligkeit von Kapitalerträgen aus Wertpapierpensionsgeschäften sowie aus Wertpapierleihegeschäften richtet sich nach den bei Abschluss festgelegten Bedingungen, bei Wertpapierpensionsgeschäften ohne unterdrücktem Kupon nach der Kuponfälligkeit.

Inländische Beteiligungserträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen an jenem Tag zu, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens gemäß [§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#).

Bei ausländischen Beteiligungserträgen, die über eine inländische auszahlende Stelle zufließen, ist für Zwecke des KESt-Abzuges auf den tatsächlichen Zufluss abzustellen (Gutschrift auf dem Konto des Anlegers).

Bei sonstigen Bezügen aus Aktien oder Anteilen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung (zB verdeckte Ausschüttungen) gilt gemäß [§ 95 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988](#) als Zuflusszeitpunkt für Zwecke des KESt-Abzuges der Zufluss iSd [§ 19 EStG 1988](#). **Auch der Vorteil des Gesellschafters, die Kapitalertragsteuer nicht zu tragen, ist durch die Auszahlung des Betrages ohne Abzug der Kapitalertragsteuer gleichzeitig eingetreten, wenn auch die Zahlung erst mangels rechtzeitiger Einforderung der Kapitalertragsteuer als Nettobetrag (Betrag nach Abzug der Kapitalertragsteuer) zu beurteilen ist (vgl. VwGH 5.9.2012, [2010/15/0018](#); VwGH 25.11.2010, [2007/15/0104](#)).**

Zuwendungen von Privatstiftungen fließen beim Begünstigten gemäß [§ 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#), sofern sie vom Stiftungsvorstand beschlossen wurden, an jenem Tag zu, der im Beschluss als Tag der Zuwendung bestimmt ist. Sofern im Beschluss kein Tag der Zuwendung bestimmt ist, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens. Bei Zuwendungen ohne Vorliegen eines Beschlusses ist der Zufluss gemäß [§ 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) mit der Zuwendung an den Begünstigten anzunehmen. **Analog zur verdeckten Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften wird bei verdeckten Zuwendungen einer**

Privatstiftung der Vorteil des Empfängers, die Kapitalertragsteuer nicht tragen zu müssen, durch Zufluss der Zuwendung ohne Abzug der Kapitalertragsteuer gleichzeitig eintreten.

Bei Erträgen aus Wertsteigerungen und Derivaten ist der KEST-Abzug gemäß [§ 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988](#) im Zeitpunkt des Zufließens gemäß [§ 19 EStG 1988](#) vorzunehmen. Maßgeblich für den KEST-Abzug ist daher der Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungserlöses.

Zum Zeitpunkt des KEST-Abzuges bei Depotentnahmen siehe Rz 7718, zum Zeitpunkt des KEST-Abzuges bei Entstrickung iSd [§ 27 Abs. 6 Z 1 iVm § 95 Abs. 3 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988](#) siehe Rz 7715.

Rz 7745 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

7745

Unterliegen Kapitalerträge ausländischer Anleger nicht der beschränkten Steuerpflicht, so kann unter bestimmten Voraussetzungen von der Vornahme eines Steuerabzugs abgesehen werden. Der Steuerabzug darf nur dann unterbleiben, wenn der Anleger dem Kreditinstitut (auszahlende Stelle) seine Ausländereigenschaft nachweist bzw. glaubhaft macht. Es ist der Umstand nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass der Anleger im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Dazu ist es erforderlich, dass der Anleger einen amtlichen Lichtbildausweis iSd ~~§ 40 BWG~~ [§ 6 Abs. 2 Z 1 FM-GwG](#) vorlegt, aus dem seine Identität zweifelsfrei hervorgeht. Das Kreditinstitut (der Emittent) muss den Namen des Anlegers, die ausstellende Behörde und die amtliche Nummer des Lichtbildausweises in geeigneter Form festhalten und diese Angaben nach den Regelungen des [BWG](#) überprüfen. Überdies muss der Anleger - gleichgültig, ob er ausländischer oder österreichischer Staatsbürger ist - seine Adresse angeben; auch diese ist in geeigneter Form festzuhalten.

Rz 7751 wird geändert (Klarstellung):

7751

[...]

- 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 ~~Erben bzw.~~ 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.

[...]

Die Überschriften folgender Abschnitte werden wie folgt geändert (Klarstellung):

29.6.1 Gläubiger-Schuldner-Identität ([§ 94 Z 1 EStG 1988](#))

29.6.2 Beteiligungserträge von Körperschaften ([§ 94 Z 2 EStG 1988](#))

29.6.3 Zwischenbankgeschäfte ([§ 94 Z 3 EStG 1988](#))

29.6.4 Kapitaleinkünfte bei ~~Auslandsfilialen~~ **ausländischen Betriebsstätten von Kreditinstituten** ([§ 94 Z 4 EStG 1988](#))

29.6.5 Befreiungserklärung **für Körperschaften** ([§ 94 Z 5 EStG 1988](#))

29.6.6 Befreiung für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften ([§ 94 Z 6 EStG 1988](#))

29.6.7 KESt-Befreiung bei Entstrickung ([§ 94 Z 7 EStG 1988](#))

29.6.9 Ausgabe von Anteilsrechten aufgrund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988](#) ([§ 94 Z 9 EStG 1988](#))

29.6.10 Befreiung für Investmentfonds und [§ 40](#) oder [§ 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes](#) unterliegende Gebilde ([§ 94 Z 10 EStG 1988](#))

29.6.11 Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge aus inländischen Kapitalanlagefonds und inländischen [§ 40](#) oder [§ 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes](#) unterliegenden Gebilden ([§ 94 Z 11 EStG 1988](#))

29.6.12 Befreiung von Kapitaleinkünften bei Privatstiftungen ([§ 94 Z 12 EStG 1988](#))

29.6.13 **Befreiung für** ~~B~~beschränkt Steuerpflichtige gemäß [§ 98 EStG 1988](#) bzw. [§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) ([§ 94 Z 13 EStG 1988](#))

Rz 7755 wird geändert (Klarstellung):

7755

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

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

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

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

Die ausländische Muttergesellschaft muss zu mindestens einem Zehntel mittelbar oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der **ausschüttenden** inländischen Tochtergesellschaft beteiligt sein. Die Beteiligung muss an deren Nominalkapital bestehen, eine Beteiligung in anderer Form, etwa im Wege sozietärer Genussrechte schließt, unabhängig von der Höhe dieser Beteiligung, die Anwendung der Befreiung aus. Besteht etwa an derselben Gesellschaft neben einer Beteiligung am Nominalkapital auch eine Beteiligung in Form von sozietären Genussrechten und wird das Beteiligungsausmaß von 10 Prozent nur unter Einrechnung der Substanzgenussbeteiligung erreicht, steht die Befreiung insgesamt nicht zu. **Zusätzlich ist erforderlich, dass die ausländische Muttergesellschaft hinsichtlich der österreichischen Beteiligung nicht bloß eine Funktion ausübt, die jener eines bloßen Treuhänders entspricht (vgl. EAS 1072).**

Es ist nicht erforderlich, dass eine unmittelbare Beteiligung am Nominalkapital gegeben ist, sondern es ist eine mittelbare Beteiligung über eine, ~~im jeweiligen EU-Staat als transparent behandelte~~ Personengesellschaft ~~oder über eine inländische Personengesellschaft~~ ausreichend, allerdings muss durchgerechnet das geforderte Mindestbeteiligungsausmaß gegeben sein. Sind an der ~~inländischen/als transparent behandelten ausländischen~~ Personengesellschaft Personen beteiligt, auf die [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) nicht anwendbar ist, steht die Befreiung nur entsprechend dem die notwendigen Voraussetzungen des [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) erfüllenden Beteiligungsausmaß am Grund- oder Stammkapital zu (siehe oben Beispiel 1 unter ~~Abschnitt 29.6.2.1 Rz 7754~~).

Rz 7755b wird geändert (Umgliederung):

7755b

Von der Befreiung sind in sachlicher Hinsicht Dividenden und sonstige Bezüge aus Aktiengesellschaften, GesmbHs und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften umfasst, ~~wobei bei offenkundigen verdeckten Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine Befreiung an der Quelle nicht zulässig ist. In diesem Fall hat die Steuerentlastung auf Antrag der Muttergesellschaft zwingend im Rahmen der Steuerrückerstattung zu erfolgen.~~

~~Für das Steuerrückerstattungsverfahren richtet sich die sachliche Zuständigkeit nach § 15 Abs. 1 Z 2 lit. a AVOG 2010 und die örtliche Zuständigkeit nach § 25 Z 3 AVOG 2010. Somit sind die Finanzämter Wien 1/23, Linz, Salzburg Stadt, Graz Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch sachlich zuständig und örtlich jenes Finanzamt, das durch den Antrag der Muttergesellschaft gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 vom Sachverhalt Kenntnis erlangt.~~

Rz 7755c wird geändert (Klarstellung):

7755c

Bei Körperschaften, die in einem EU-/EWR-Staat ansässig sind, steht die Befreiung **des [§ 94 Z 2 erster und zweiter Teilstrich EStG 1988](#)** auch dann zu, wenn die Beteiligungen funktional dem Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Bei allen anderen ausländischen Körperschaften kann eine Befreiung nach Maßgabe eines abkommensrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbotes in Anspruch genommen werden (siehe dazu näher Rz 7910), sofern dieser Interpretation des DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbots auch vom jeweiligen DBA-Partnerstaat gefolgt **wird (vgl. EAS 3028, EAS 3409)**. **Denn gemäß dem Betriebsstättendiskriminierungsverbot darf die Besteuerung von Inlandsbetriebsstätten ausländischer Unternehmen nicht ungünstiger sein als die Besteuerung einer Inlandsbetriebsstätte einer inländischen Gesellschaft. Das Steuerabzugsverfahren ist als ein Erhebungsschritt bei der Besteuerung der Betriebsstätte ebenfalls vom DBA-Diskriminierungsverbot mit betroffen (vgl. EAS 2542).**

Die ausschüttende Kapitalgesellschaft hat anhand geeigneter Unterlagen die Berechtigung zur Steuerfreistellung zu dokumentieren. Als Beleg hierfür kann neben einer Ansässigkeitsbescheinigung eine schriftliche Erklärung des beschränkt Steuerpflichtigen dienen, in der die Zurechnung der Beteiligung zur inländischen Betriebsstätte sowie die steuerliche Erfassung der Ausschüttung in Österreich unter Angabe der österreichischen Steuernummer mitgeteilt wird (analog zur Rz 8029).

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.2.2 wird umbenannt und lautet:

29.6.2.2 Verhältnis [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) zum DBA-Recht und [§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988](#)

Rz 7756 wird geändert (Klarstellung):

7756

Österreich hat mit EU-Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die bei Dividendenzahlungen österreichischer Kapitalgesellschaften an im DBA-Staat ansässige Steuerpflichtige eine Reduktion der KESt vorsehen. Wie und unter welchen Voraussetzungen die (teilweise) Entlastung verfahrensrechtlich zu erfolgen hat, ist in der [DBA-Entlastungsverordnung](#) (BGBl. III Nr. 92/2005) festgelegt. Soweit bei Dividendenzahlungen an ausländische Muttergesellschaften die Voraussetzungen des [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) erfüllt sind, geht § 94 Z 2 EStG 1988 den DBA-rechtlichen Bestimmungen **sowie [§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988](#)** vor. **Diese Vorgehensweise gilt auch im Rückerstattungsverfahren.**

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.2.3 wird geändert und lautet:

29.6.2.3 Wechsel zum Rückerstattungsverfahren

Nach Abschnitt 29.6.2.3 wird folgender Abschnitt 29.6.2.3.1 eingefügt:

29.6.2.3.1 Verhinderung von Missbrauch

Rz 7757 wird geändert (Klarstellung):

7757

[§ 94 Z 2 EStG 1988](#) iVm [§ 1 Z 1](#), [§ 2 der VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 sieht einen zwingenden KESt-Abzug vor, wenn „Umstände vorliegen, die für die Annahme eines Missbrauchs iSd [§ 22 BAO](#) sprechen (Missbrauchsverdacht) und ein Missbrauch vom zum Abzug Verpflichteten zu vertreten wäre“. **Durch [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) wird somit kein eigener Missbrauchstatbestand geschaffen, sondern es kommt vielmehr in den Fällen, in denen aufgrund der in der Verordnung BGBl. Nr. 56/1995 angeführten Kriterien die Befreiung vom KESt-Abzug gemäß [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) zu versagen ist, zur Prüfung des Vorliegens von Missbrauch iSd [§ 22 BAO](#) im Rahmen eines Rückerstattungsverfahrens.**

Sinn und Zweck der Einschränkung der Steuerfreistellung des [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) ist es, die Inanspruchnahme der [Mutter-Tochter-Richtlinie](#) durch Steuerpflichtige, denen die Vorteile der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht zustehen würden, zu verhindern („**Directive Shopping**“). Insbesondere sollen **in der EU ansässige funktionslose oder funktionsarme Holdinggesellschaften (reine-Sitzgesellschaften bzw. (EU-Briefkastenfirmengesellschaften),**

~~denen man sich bei der internationalen Steuerhinterziehung~~ deren Zweck das zum steuerfreien Durchleiten von Gewinnen **als Teil von Gestaltungen zur internationalen Gewinnverschiebung bzw. Steuerumgehung** ist, ~~bedient~~, damit von der Begünstigung des [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) ausgeschlossen werden.

Rz 7757a wird geändert (Klarstellung):

7757a

[§ 2 VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 konkretisiert, wann ein Missbrauchsverdacht vom zum Abzug Verpflichteten nicht zu vertreten ist.

Ein Missbrauchsverdacht ist demnach vom Abzugsverpflichteten dann nicht zu vertreten, wenn er über eine schriftliche Erklärung der die Kapitalerträge empfangenden **ausländischen** Gesellschaft verfügt, aus der hervorgeht, dass:

- die Gesellschaft eine Betätigung entfaltet, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, **wobei die betriebliche Tätigkeit nicht überwiegen muss**;
- die Gesellschaft eigene **oder geleaste (siehe dazu EAS 3429)** Arbeitskräfte beschäftigt;
- die Gesellschaft über eigene **oder gemietete** Betriebsräumlichkeiten verfügt.

Überdies dürfen dem zum Abzug Verpflichteten keine Umstände erkennbar sein, die Zweifel an der Richtigkeit dieser Erklärung auslösen. Die Erklärung der Muttergesellschaft muss zeitnah ausgestellt sein. Datiert die Bestätigung mehr als ein Jahr vor bzw. nach der Ausschüttung, ist sie jedenfalls nicht mehr als zeitnah anzusehen.

Bei Vorliegen einer solchen Bestätigung kann der KEST-Abzug unterbleiben, sofern weder eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vorliegt noch Umstände erkennbar sind, die Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung auslösen und die übrigen in [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) und in [der Verordnung](#) BGBl. Nr. 56/1995 enthaltenen Voraussetzungen erfüllt sind.

Handelt es sich bei den unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft an der ausschüttenden inländischen Körperschaft beteiligten ausländischen Körperschaften jedoch um Holdinggesellschaften, die die Voraussetzungen des [§ 2 Abs. 2 der VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 nicht erfüllen, so kann eine der [Mutter-Tochter-Richtlinie](#) entsprechende Entlastung von der Kapitalertragsteuer grundsätzlich nur im Steuerrückerstattungsverfahren erfolgen (zur Entlastung gemäß einem Betriebsstättendiskriminierungsverbot bei Beteiligung über eine inländische Betriebsstätte siehe oben Rz 7755c).

Lediglich wenn an dieser Holdinggesellschaft eine ausländische – in einem EU-Mitgliedstaat ansässige – Körperschaft unmittelbar (oder über eine Personengesellschaft

mittelbar) zu 100% beteiligt ist, die selbst die Voraussetzungen der [Mutter-Tochter-Richtlinie](#) erfüllt, wird eine unmittelbare KEST-Entlastung nicht unterbunden. Dennoch gelten die in [der VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 genannten Dokumentationsvorschriften (vgl. EAS 3414, vgl. Rz 7759a).

Beispiel:

Die inländische T GmbH tätigt eine Gewinnausschüttung an ihre 100-prozentige Muttergesellschaft M GmbH, eine in Deutschland ansässige vermögensverwaltende Holdinggesellschaft. An der M GmbH ist die in Deutschland ansässige operativ tätige GM GmbH zu 100% beteiligt. Es liegen keine Umstände iSd [§ 1 Z 1](#) und [§ 2 VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 vor, die für die Annahme eines Missbrauchs sprechen.

Rz 7757b wird geändert (Verweisanpassung und Judikatur):

7757b

Durch [§ 2 VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 wird kein eigener Missbrauchstatbestand geschaffen, vielmehr kommt es zu einem Methodenwechsel bei jenen Fällen, bei denen Missbrauch nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann.

Kann daher der Missbrauchsverdacht nicht entkräftet werden, ist von der ausschüttenden Tochtergesellschaft KEST einzubehalten und es hat eine Entlastung in einem nachfolgenden Rückerstattungsverfahren zu erfolgen (zur Zuständigkeit siehe Rz ~~7755b~~ **7759b**). Im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens ist vom Finanzamt zu prüfen, ob Gründe vorliegen, die die Annahme eines Missbrauchstatbestandes iSd [§ 22 BAO](#) rechtfertigen (etwa durch Bekanntgabe der Holdingstruktur, Bekanntgabe der dahinter-stehenden Gesellschafter, wirtschaftliche Funktion, Zweck der Holdingkonstruktion, ...). Eine Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung des zuständigen ausländischen Sitzfinanzamtes allein genügt jedenfalls nicht, um einen Missbrauchsverdacht zu entkräften; deren Vorlage steht der Prüfung einer missbräuchlichen Gestaltung iSd [§ 22 BAO](#) nicht entgegen (VwGH 26.6.2014, [2011/15/0080](#)). **Im Rückerstattungsverfahren erfolgt eine auf den Einzelfall bezogene umfassende Prüfung des jeweiligen Falles, die sich auf Gesichtspunkte wie die organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale des Konzerns, zu dem die betreffende Muttergesellschaft gehört, sowie Strukturen und Strategien dieses Konzerns erstreckt (vgl. EuGH 20.12.2017, [C-504/16](#) und [C-613/16](#), *Deister Holding AG* und *Juhler Holding A/S*; EuGH 26.2.2019, Rs [C-116/16](#) und [C-117/16](#), *T Danmark und Y Denmark*; VwGH 27.3.2019, [Ro 2018/13/0004](#)). Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auch auf die bei Auslandssachverhalten grundsätzlich bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen.**

Zu einer Versagung der KEST-Rückerstattung kann es in solchen Fällen daher nur kommen, wenn das Vorliegen eines Missbrauchs iSd [§ 22 BAO](#) festgestellt wird und es sich somit im

Sinne der EuGH-Judikatur um eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung handelt, die zu dem Zweck errichtet wurde, der inländischen Steuer zu entgehen (vgl. ua. EuGH 12.9.2006, [C-196/04](#), *Cadbury Schweppes*).

Die Beherrschung einer Holdinggesellschaft durch Personen, denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, spricht für das Vorliegen missbräuchlicher Rechtsgestaltung, wenn für die Zwischenschaltung einer EU-Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet (VwGH 26.6.2014, [2011/15/0080](#)). ~~Allerdings ist bei einer Holdinggesellschaft ohne eigene Betriebsräumlichkeiten und eigenes Personal nicht zwingend Missbrauch iSd § 22 BAO anzunehmen, sondern~~ **Es ist daher bei Holdinggesellschaften immer zu prüfen, ob relevante außersteuerliche Gründe bzw. ab 2019, ob triftige wirtschaftliche Gründe, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, für deren Zwischenschaltung vorliegen und ob von ihnen eine eigene Wirtschaftstätigkeit ausgeübt wird.**

Als triftige wirtschaftliche Gründe für die Zwischenschaltung einer Holdinggesellschaft kommen beispielsweise in Betracht, wobei immer auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen ist:

- **Tätigkeit der Holding geht über reine Vermögensverwaltung hinaus, weil sie Funktionen im Konzern (zB Managementleistungen, Konzernfinanzierung, Beteiligungscontrolling, Buchhaltung) erfüllt;**
- **Holding bringt nachweislich wirtschaftliche Vorteile im Verhältnis zu Geschäftspartnern (zB aufgrund rechtlicher Restriktionen für ausländische Investoren);**
- **Aufsichtsrechtliche oder andere regulatorische Beschränkungen;**
- **Die bessere und sicherere Erreichung des angestrebten wirtschaftlichen Ziels (VwGH 27.3.2019, [Ro 2018/13/0004](#)).**

~~Kann die Muttergesellschaft im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens den Missbrauchsverdacht entkräften, hat eine gänzliche Erstattung der KESt zu erfolgen.~~

Rz 7757d wird geändert (Klarstellung):

7757d

Sollte Unsicherheit im Hinblick auf das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung und das mögliche Haftungsrisiko des Abzugsverpflichteten nach [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) im Hinblick auf eine Entlastung an der Quelle bestehen, kann von der ~~Tochtergesellschaft~~ **ausschüttenden inländischen Körperschaft** vom besonderen Auskunftsverfahren nach [§ 5 der VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 Gebrauch gemacht werden. In einem solchen Verfahren sind **von der anfragenden**

Körperschaft alle Unterlagen vorzulegen, die auch im Rückerstattungsverfahren beizubringen sind und die geeignet sind, die Anspruchsvoraussetzungen für die Steuerentlastung unter Beweis zu stellen. Erfolgt der Nachweis der Entlastungsberechtigung in einem Auskunftsverfahren vor der Ausschüttung, kann auf Grund einer solchen ex ante-Kontrolle im Ergebnis die Pflicht zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer nach [§ 94 Z 2 EStG 1988](#) und die Gefahr von Säumniszuschlägen bzw. das Vorliegen einer Finanzordnungswidrigkeit beseitigt werden. Eine solche Vorabauskunft entfaltet jedoch ausschließlich Wirkung für den jeweils angefragten Sachverhalt.

Abschnitt 29.6.2.2.4 wird zu Abschnitt 29.6.2.2.3.2 und die Überschrift lautet:

29.6.2.2.3.2 Offenkundige verdeckte Ausschüttungen

Abschnitt 29.6.2.2.5. wird zu Abschnitt 29.6.2.2.4 und die Überschrift lautet:

29.6.2.2.4 Nachweispflichten

Nach Abschnitt 29.6.2.2.4 wird folgender Abschnitt 29.6.2.2.4.1 eingefügt:

29.6.2.2.4.1 Entlastung an der Quelle

Rz 7759 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

7759

[§ 1 Z 3](#) iVm [§ 4 Abs. 1 VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 sieht vor, dass von der abzugsverpflichteten Tochtergesellschaft der Nachweis der Voraussetzungen für die Befreiung vom KEST-Abzug durch Unterlagen zu führen ist, aus denen die Voraussetzungen jederzeit leicht nachprüfbar sind. Konkret wird in § 4 Abs. 2 der VO gefordert, dass die Ansässigkeit der Muttergesellschaft durch eine von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft zeitnah erteilte Bescheinigung auf **dem** Vordruck ZS-EUMT-nachzuweisen ist. ~~Zudem ist aufgrund der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten von der KEST-Abzugsverpflichteten Körperschaft eine Kopie zeitnah an das zuständige Finanzamt zu übermitteln;~~ Eine KA1-Meldung ist dennoch vorzunehmen. Die Ansässigkeitsbescheinigung gilt als zeitnah, wenn sie innerhalb eines Jahres vor oder nach der Ausschüttung ausgestellt wurde. Daneben muss die ausschüttende Tochtergesellschaft auch die Unterlagen zur Nachprüfbarkeit der Erklärung iSd § 2 Abs. 2 VO der Muttergesellschaft zur Entkräftung des Missbrauchsverdachts führen.

Nach Rz 7759 wird folgende Rz 7759a eingefügt (Klarstellung):

7759a

Bei einer Ausschüttung an eine ausländische Holdinggesellschaft, die die Voraussetzungen des [§ 2 Abs. 2 der VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 nicht erfüllt, an der jedoch eine ausländische – in einem EU-Mitgliedstaat ansässige – Körperschaft unmittelbar (oder über eine Personengesellschaft mittelbar) zu 100% beteiligt ist, die selbst die Voraussetzungen der [Mutter-Tochter-Richtlinie](#) erfüllt, bedarf es für die Entlastung an der Quelle (siehe dazu bereits Rz 7757a) abhängig davon, ob die Holdinggesellschaft als funktionslos oder als mit wirtschaftlicher Funktion ausgestattet anzusehen ist, unterschiedlicher Nachweise (vgl. EAS 3244, EAS 3414):

- **Handelt es sich um eine mit wirtschaftlicher Funktion ausgestattete Holding, der die Einkünfte zuzurechnen sind, bedarf es eines von der Holdinggesellschaft vorgelegten Vordruckes, der hierfür vorgesehen ist. Die Holdinggesellschaft kann dann zwar nicht die im Vordruck vorgesehene Substanzerklärung abgeben, da zumindest eines der drei in § 2 Abs. 2 VO geforderten Kriterien nicht erfüllt ist. Der in § 2 VO verankerte Missbrauchsverdacht kann jedoch mittels Ansässigkeitsbescheinigung und Substanzerklärung der Muttergesellschaft (gegebenenfalls unter Darlegung weiterer relevanter Umstände) widerlegt werden.**
- **Handelt es sich um eine funktionslose Holding, sodass die Einkünfte der operativen Muttergesellschaft zuzurechnen sind, so ist neben dem für die Entlastung vorgesehenen Vordruck der Muttergesellschaft auch eine formlose Bestätigung der direkt beteiligten funktionslosen Holding darüber vorzulegen, dass ihr die Einkünfte nicht zuzurechnen sind.**

In anders gelagerten Fällen kann von der ausschüttenden inländischen Körperschaft vom besonderen Auskunftsverfahren nach [§ 5 der VO](#) BGBl. Nr. 56/1995 Gebrauch gemacht werden, sodass bei entsprechender Nachweisführung eine ex ante-Kontrolle der Entlastungsberechtigung erfolgen kann (vgl. Rz 7757d).

Nach Abschnitt 29.6.2.2.4.1 wird folgender Abschnitt 29.6.2.2.4.2 eingefügt:

29.6.2.2.4.2 Rückerstattungsverfahren

Nach Rz 7759a wird folgende Rz 7759b eingefügt (Klarstellung und Änderung der Rechtslage):

7759b

Zu einem KEST-Rückerstattungsantrag gemäß [§ 94 Z 2 EstG 1988](#) befugt ist nach dem Gesetzeswortlaut die unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligte Muttergesellschaft. Der Antrag ist gemäß [§ 240a BAO](#) erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) grundsätzlich fünf Jahre. Vor Stellung des Antrags auf Rückzahlung der einbehaltenen KEST hat der Antragssteller eine elektronische Vorausmeldung gemäß [§ 240a Abs. 1 BAO](#) abzugeben. Aus der Vorausmeldung wird ein Antrag generiert, welcher sodann in Papierform beim Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020: beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) einzureichen ist.

Rz 7777 wird geändert (FORG):

7777

Personen, die gemäß [§ 98 EstG 1988](#) bzw. gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Personen, die im Inland weder Wohnsitz, noch gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Geschäftsleitung oder Sitz haben bzw. von der [Zweitwohnsitzverordnung](#), BGBl. II Nr. 528/2003, Gebrauch gemacht haben) sind von der KEST befreit

- mit Kapitaleinkünften, die nicht von der beschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 EstG 1988](#) umfasst sind, wie Zinsen (ausgenommen [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EstG 1988](#)), realisierte Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten;
- mit Einkünften aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, an der der Steuerpflichtige oder im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre vor Veräußerung zu mindestens 1% beteiligt war. Einkünfte aus der Veräußerung einer derartigen Beteiligung sind durch den beschränkt Steuerpflichtigen stets im Wege der Veranlagung zu versteuern.

Wurde in diesen Fällen ein KEST-Abzug vorgenommen, erfolgte dieser zu Unrecht und der Steuerpflichtige kann die Rückerstattung der KEST mittels Antrag gemäß [§ 240 Abs. 3 BAO](#) beantragen. **Ab 1.1.2021 ist für die KEST-Rückerstattung das Finanzamt für Großbetriebe zuständig.**

Rz 7781 wird geändert (Klarstellung):

7781

Begünstigt sind ferner alle Beamten (einschließlich der im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienmitglieder) der in Österreich errichteten internationalen Organisationen, ~~die auf Grund~~ **die nach Maßgabe der bestehenden Amtssitzabkommen** ~~und im Hinblick auf das vorzitierte VwGH-Erkenntnis nur~~ wie beschränkt Steuerpflichtige zu behandeln sind (Beamte, die nicht mit ihren Auslandseinkünften und -vermögenswerten besteuert werden dürfen).

Rz 7926 wird geändert (Klarstellung):

7926

Mangels betrieblich genutzter Räumlichkeiten kann in Einzelfällen auch die Wohnung des Steuerpflichtigen, von der aus er seine gewerbliche Tätigkeit entfaltet und die ihm im Rahmen dieser Tätigkeit als Kontaktadresse dient, als Betriebsstätte angesehen werden. Es genügt, dass sich in der Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt (VwGH 12.12.1995, [94/14/0060](#)). Eine Betriebsstätte kann für ein ausländisches Unternehmen durchaus in der inländischen Wohnung eines Dienstnehmers gegeben sein; denn auch vom Dienstnehmer angemietete Räumlichkeiten begründen für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte, wenn sie für Zwecke des Unternehmens verwendet werden (**vgl. dazu im Detail EAS 3415 mwN**). Bei einem selbständigen Fernfahrer kann - wie bei einem selbständigen Handelsvertreter (VwGH 25.2.1987, [84/13/0053](#), vgl. auch VwGH 12.6.1985, [83/13/0158](#)) - eine Betriebsstätte auch durch eine Wohnung begründet sein. Es genügt, dass sich in der Wohnung eine, wenn auch nur geringfügige Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt (VwGH 1.10.1991, [90/14/0257](#)).

Rz 7927a wird geändert (Klarstellung):

7927a

Nach herrschender Auffassung wird im Fall der bloßen Vergabe von Heimarbeit **im Sinne des [Heimarbeitsgesetzes 1960](#)** in der Wohnung des Heimarbeiters keine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründet (**vgl LStR 2002 Rz 405; EAS 3415 mwN**). Damit ist aber auch auf der Ebene des DBA die Voraussetzung des Bestandes einer "festen Geschäftseinrichtung", nicht erfüllt, sodass korrespondierend nationales und internationales Steuerrecht keine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens aufleben lassen. ~~Ist die Tätigkeit eines PC-Arbeiters jener eines Heimarbeiters vergleichbar (wobei für "echte Heimarbeit" kennzeichnend ist, dass die Tätigkeit der Heimarbeiter auf der Beschaffungsseite, nicht aber gegenüber Kunden auf der Absatzes Arbeitgeber Unternehmens erbracht werden), dann~~

~~erscheint vorstellbar, dass weder nach inländischem noch nach Abkommensrecht eine inländische Betriebsstätte begründet wird.~~

Rz 7940 wird geändert (Judikatur):

7940

Gestellung von Arbeitskräften iSd [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller) seine Dienstnehmer einem anderen Unternehmer (Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Dienstnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Beim Gestellungsvertrag handelt es sich um einen Vertrag eigener Art. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet sohin nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung. **Für die Subsumtion einer Gestellung von Arbeitskräften unter [§ 98 Abs. 1 Z 3](#) und [§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) kommt es somit nur darauf an, dass der Gesteller dem Gestellungsnehmer gegen Entgelt Personen (Arbeitskräfte) überlässt. Keine Rolle spielt, welcher Art das Rechtsverhältnis zwischen dem Gesteller und der zur Arbeitsleistung überlassenen Person ist (zB Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Rechtsverhältnis nach kanonischem Recht; VwGH 17.7.2019, [Ro 2017/13/0007](#)).** Diese steuerrechtliche Definition ist nicht deckungsgleich mit jener [des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 196/1988 (VwGH 27.9.2000, [96/14/0126](#)).

Aus abkommensrechtlicher Sicht ist bzgl. der Steuerpflicht für die Löhne bzw. Gehälter der gestellten Arbeitnehmer zu prüfen, ob der Gestellungsnehmer Arbeitgeber der gestellten Dienstnehmer iSd Art. 15 Abs. 2 OECD-konformer DBA geworden ist. Laut VwGH ist unter Arbeitgeber iSd Art. 15 OECD-MA der "wirtschaftliche Arbeitgeber" zu verstehen (VwGH 22.05.2013, [2009/13/0031](#)). Sollte der Gestellungsnehmer als Arbeitgeber einzustufen sein, dann hat der Tätigkeitsstaat laut Art. 15 OECD-MA das Besteuerungsrecht für die Löhne bzw. Gehälter des gestellten Personals, unabhängig von der Dauer der Gestellung. Für die Beurteilung der Arbeitgeberbereiungenschaft ist zu prüfen, ob der Gesteller nur "Passivleistungen" erbringt ("echte" Arbeitskräfteüberlassung). Zudem ist im Verhältnis zu Deutschland zu beachten, ob es sich um eine gewerbliche oder eine konzerninterne Arbeitskräftegestellung handelt (siehe im Detail den Arbeitskräftegestellungserlass des BMF vom 12.06.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2014). Hinsichtlich der Steuerpflicht des Gestellers ist auf Abkommensebene eine Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-Musterabkommen anspruchsbegründend. Im Fall einer Arbeitskräftegestellung (Passivleistung) kann jedoch der Ort, an dem die gestellten Arbeitskräfte zum Einsatz kommen, nur eine Betriebsstätte für den Gestellungsnehmer, nicht aber für den Gesteller begründen.

Rz 7945 wird geändert (FORG):

7945

Eine Mitwirkung an bloßen Darbietungsfragmenten, wie dies bei einzelnen Szenenaufnahmen im Zuge von Filmdreharbeiten der Fall ist, verwirklicht nicht den Tatbestand der "Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung". Denn die einzelnen Darbietungsfragmente erlangen erst durch den nachfolgenden Filmzuschnitt und durch professionelle Nachbearbeitung in den Studioeinrichtungen jene Reife, die sie für die Publikumsunterhaltung (im weiten Wortsinn) geeignet macht. Daraus folgt, dass Steuerausländer, die an inländischen Filmdrehaufnahmen mitwirken und die nicht als Arbeitnehmer der inländischen Produktionsgesellschaft anzusehen sind, nur dann gemäß [§ 98 EStG 1988](#) der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen, wenn sie Einkünfte als Künstler, als Sportler oder Artist oder als kaufmännischer oder technischer Berater erzielen.

Die auf gewerblicher Basis an Filmdrehaufnahmen mitwirkenden ausländischen Kameraleute, Tontechniker, sonstigen Techniker sowie Models werden demnach idR nicht der beschränkten Steuerpflicht in Österreich unterliegen. Es ist jedoch mit dem **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: mit dem örtlich zuständigen Finanzamt)** das Einvernehmen über das Nichtvorliegen der Arbeitnehmereigenschaft dieser Personen (beschränkte Steuerpflicht nach [§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#)) herzustellen. Hierbei wird auch auf die bestehenden DBA und vor allem darauf Bedacht zu nehmen sein, wie die Ansässigkeitsstaaten der ausländischen Mitwirkenden die vertraglichen Beziehungen zur inländischen Produktionsgesellschaft werten. Denn wenn im Ansässigkeitsstaat die Vergütungen von der Besteuerung freigestellt werden, weil man annimmt, es habe sich um eine auf österreichischem Staatsgebiet ausgeübte unselbständige Arbeit gehandelt, wobei auf österreichischer ufgund desselben DBA ebenfalls Steuerfreistellung gewährt wird, weil Gewerblichkeit der Betätigung angenommen wird, dann wäre eine solche Vorgangsweise jedenfalls nicht abkommenskonform.

Rz 7967 wird geändert (FORG):

7967

Rechtslage bis 31.12.2016:

[...]

Rechtslage ab 1.1.2017:

Die beschränkte Steuerpflicht auf Zinsen gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#) wurde mit dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016 umfassend umgestaltet. Die beschränkte

Steuerpflicht umfasst nunmehr nicht nur lediglich jene Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des [§ 27 EStG 1988](#), bei denen es sich um Zinsen im Sinne [des EU-Quellensteuergesetzes](#) handelt, sondern sämtliche Zinsen gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) und Stückzinsen gemäß [§ 27 Abs. 6 Z 5 EStG 1988](#) (einschließlich solche bei Nullkuponanleihen und sonstigen Forderungswertpapieren, unabhängig davon, ob diese unter [§ 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988](#) fallen), sofern es sich dabei um inländische (Stück)Zinsen handelt.

[...]

Der veränderte Umfang der beschränkten Steuerpflicht auf (Stück)Zinsen gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#) idF des EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, kommt für (Stück)Zinsen zur Anwendung, die nach dem 31.12.2016 angefallen sind. Wird ab dem 1.1.2017 auch für Zinsen, die davor angefallen sind und die von der beschränkten Steuerpflicht auf Zinsen gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988](#) idF vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, nicht erfasst waren, KESt abgezogen, kann die KESt anteilig angerechnet oder rückerstattet werden. ~~Die Finanzamtszuständigkeit für die KESt-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 AVOG 2010 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010 (siehe dazu Rz 7972).~~ **Ab 1.1.2021 ist für die KESt-Rückerstattung das Finanzamt für Großbetriebe zuständig.**

Rz 7972 wird geändert (FORG):

7972

[...]

Wurde in diesen Fällen ein KESt-Abzug vorgenommen, ist zu unterscheiden:

- ~~W~~Wurde der KESt-Abzug für Einkünfte vorgenommen, die schon dem Grunde nach nicht der beschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988](#) unterliegen, erfolgte dieser zu Unrecht und der Steuerpflichtige kann die Rückerstattung der KESt bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gemäß [§ 240 Abs. 3 BAO](#) beantragen. ~~Die Finanzamtszuständigkeit für die KESt-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 AVOG 2010 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010. Die Rückerstattung hat sonach vorrangig nach inländischem Recht stattzufinden, sodass in diesen Fällen keine Zuständigkeit des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart nach § 18 AVOG 2010 gegeben ist.~~ **Ab dem 1.1.2021 ist für die KESt-Rückerstattung das Finanzamt für Großbetriebe zuständig;**
- ~~W~~Wurde hingegen der KESt-Abzug für Einkünfte vorgenommen, die trotz Befreiung von der KESt-Abzugspflicht gemäß [§ 94 Z 13 EStG 1988](#) der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#)), kann eine Rückerstattung der

KESt gemäß [§ 240 Abs. 3 BAO](#) nicht erfolgen, weil diese Einkünfte im Wege der Veranlagung zu versteuern sind (vgl. [§ 240 Abs. 3 lit. c BAO](#)).

Rz 7998 wird geändert (Verweisanpassung):

7998

Gemäß [§ 99 Abs. 1 Z 1 letzter Halbsatz EStG 1988](#) ist ein Steuerabzug bei diesen Einkünften zulässig, gleichgültig an wen die Vergütung für die genannten Tätigkeiten geleistet werden. Die Bestimmung hat insbesondere die Sicherung des Steueraufkommens zum Zweck; im Zweifel hat zur Vermeidung von Haftungsfolgen ein Steuerabzug zu erfolgen (zur Entlastung mangels Besteuerungsrechts siehe Rz ~~8022~~**8027** ff). Der für die Einbehaltung der Abzugsteuer Haftende (der inländische Haftungspflichtige) ist nach Maßgabe der Verordnung BGBl. III Nr. 92/2005 ([DBA-Entlastungsverordnung](#)) berechtigt (aber abgabenrechtlich nicht verpflichtet), allfällige Steuerentlastungsvorschriften von DBA unmittelbar anlässlich der Auszahlung der Einkünfte zu berücksichtigen, er trägt diesfalls aber die Verantwortung dafür, dass er das Vorliegen der abkommensrechtlichen Entlastungsvoraussetzungen nachzuweisen in der Lage ist. Zur Entlastung mangels Steuerpflicht nach Veranlagung siehe Rz 8030.

Rz 8000 wird geändert (Klarstellung):

8000

- In einem inländischen Betrieb erzielte Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten ([§ 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#); Pflichtveranlagung gemäß [§ 102 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#))

Lizenzeinkünfte für die Überlassung von Software unterliegen ~~nur~~**insbesondere** dann dem Steuerabzug, wenn ein Werknutzungsrecht iSd Urheberrechtsgesetzes eingeräumt ist, die Software auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zu nutzen (zB Recht zur Vervielfältigung oder Modifikation). Kommt es zur Veräußerung der Rechte, dh. dem Veräußerer steht danach keine weitere Verfügungsmacht (keine weitere Veräußerungsmöglichkeit) mehr zu, unterbleibt ein Steuerabzug. Einkünfte aus der Veräußerung von Standardsoftware unterliegen daher nicht dem Steuerabzug (**EAS 3408**).

Beim einmaligen Download einer Software gegen Einmalzahlung sowie bei Software-Abodiensten und der Nutzung von Online-Datenbanken gegen eine regelmäßige, zB monatliche, Zahlung werden weder Rechte iSd [§ 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) überlassen noch deren Verwertung gestattet, wenn dem User/Erwerber nur das Recht eingeräumt wird, die Software oder Inhalte unbegrenzt und bestimmungsgemäß zu benutzen und eine Verwertung oder Vervielfältigung nicht erlaubt ist. Damit im Zusammenhang stehende

Einkünfte führen daher nicht zu einer beschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) und unterliegen folglich auch nicht dem Steuerabzug iSd [§ 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#).

Rz 8009 wird geändert (Verweisanpassung):

8009

Ein Steuerabzug nach [§ 99 Abs. 1 EStG 1988](#) hat unabhängig von einer allfälligen inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen zu erfolgen (zur Auswirkung eines unionsrechtlichen oder abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbotes auf den Steuerabzug siehe allerdings Rz ~~8029~~**8026**).

Rz 8012 wird geändert (FORG):

8012

[§ 100 Abs. 2 EStG 1988](#) unterscheidet zwischen dem Schuldner der Einkünfte und dem Schuldner der Abzugsteuer:

Schuldner der Einkünfte ist der zum Steuerabzug Verpflichtete bzw. Berechtigte. Unter dem Begriff "Schuldner" iSd [§§ 99 Abs. 3 EStG 1988](#), [100 Abs. 3 und 4 EStG 1988](#) sowie [§ 101 EStG 1988](#) ist der gemäß [§ 99 EStG 1988](#) zum Steuerabzug Verpflichtete bzw. Berechtigte zu verstehen. Schuldner der Einkünfte kann auch eine ausländische Person sein. Der Schuldner der Einkünfte haftet gemäß [§ 100 Abs. 2 EStG 1988](#) für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer.

Nach [§ 100 Abs. 4 EStG 1988](#) hat er den Steuerabzug mittels Selbstbemessung in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die Einkünfte dem beschränkt Steuerpflichtigen zufließen. Eine Ausnahme davon gilt für Gewinnanteile iSd [§ 99 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#), für die ein Steuerabzug am Tag nach Aufstellung des Jahresabschlusses, in dem der Gewinnanteil ermittelt wird, zu erfolgen hat. Die innerhalb eines Kalendermonates einbehaltenen Steuerabzüge sind unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" spätestens am fünfzehnten Tag nach Ablauf des Kalendermonates an das **Finanzamt für Großbetriebe bzw. Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Betriebsfinanzamt bzw. Wohnsitzfinanzamt des Schuldners der Einkünfte)** abzuführen sowie die Höhe der dem Steuerabzug unterliegenden Beträge (Einkünfte, Gewinnanteile) und die Höhe der abgezogenen Steuerbeträge auf amtlichem Formular E 19 mitzuteilen. Sind Steuerabzüge für mehrere beschränkt Steuerpflichtige vorgenommen worden, ist der Gesamtbetrag in einer Summe ohne Bezeichnung der einzelnen Gläubiger abzuführen.

Rz 8021a wird geändert (Klarstellung):

8021a

Auf Grund der [DBA-Entlastungsverordnung](#), BGBl. III Nr. 92/2005, kann unter den dort genannten Voraussetzungen eine Entlastung von der Abzugssteuer an der Quelle für Einkünfte erfolgen, die in Österreich auf Grund von DBA von der Besteuerung freizustellen sind oder nur ermäßigt besteuert werden dürfen (**siehe dazu im Detail den Erlass des BMF vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006 idF Erlass des BMF vom 29.01.2019, BMF-010221/0028-IV/8/2019**). Die Anwendung der Verordnung steht dem Abzugspflichtigen frei. ~~Die Verordnung ist auf ab 1. Juli 2005 zugeflossene Einkünfte anzuwenden.~~

8021b wird geändert (Klarstellung):

8021b

Die Anwendung der [DBA-Entlastungsverordnung](#) (~~siehe dazu Erlass AÖF Nr. 127/2006~~) 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 (**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 29.1.2019, BMF-010221/0027-IV/8/2019**). In Anlehnung an [§ 4 Abs. 2 lit. c der VO](#) zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der [Mutter-Tochter-Richtlinie](#), BGBl. Nr. 56/1995, darf die Ansässigkeitsbescheinigung nicht älter als ein Jahr sein.

Sofern die vom Schuldner der Einkünfte an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten Vergütungen 10.000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen und in Österreich kein Wohnsitz des Einkünfteempfängers besteht, ist eine vereinfachte Dokumentation der Abkommensberechtigung möglich (keine Ansässigkeitsbescheinigung durch die ausländische Steuerverwaltung auf dem Formular ZS-QU 1 oder ZS-QU 2 erforderlich).

Der Einkünfteempfänger muss weiters eine Erklärung abgeben, dass er nicht verpflichtet ist, die steuerentlasteten Einkünfte an andere weiterzugeben, also dass er nicht nur als Treuhänder auftritt (vgl. Abs. 9 des Erlasses des BMF vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006).

Eine Entlastung an der Quelle ist in folgenden Fällen unzulässig (§ 5 Abs. 1 der Verordnung):

1. Wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird,

2. wenn dem Vergütungsschuldner Umstände bekannt sind oder bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätten bekannt sein müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger der Vergütung steuerlich nicht zuzurechnen sind,
3. wenn Vergütungen aus einer Tätigkeit im Sinne des [§ 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) nicht an den Erbringer der dort genannten Tätigkeiten, sondern an Dritte gezahlt werden und keine Belege über Name und Anschrift des Erbringers der Tätigkeit sowie Angaben über die Höhe der an ihn fließenden Vergütungen vorliegen,
4. wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten),
5. wenn der Einkünfteempfänger eine ausländische Stiftung, ein ausländischer Trust oder ein ausländischer Investmentfonds ist,
6. wenn der Einkünfteempfänger eine juristische Person ist, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich nicht im Gründungsstaat befindet,
7. wenn Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit oder anlässlich der Veräußerung von Wertpapieren von Kreditinstituten in ihrer Funktion als Verwahrer oder Verwalter von Wertpapieren ausbezahlt werden.

Werden zur beschränkten Steuerpflicht zu erfassende Vergütungen im Sinn des [§ 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) nicht an den Erbringer der dort genannten Tätigkeiten, sondern an Dritte gezahlt, kann der Steuerabzug auf den an den Erbringer der Tätigkeit weiter ~~fließende~~ **fließenden** Teil der Vergütungen eingeschränkt werden; für diesen Teil ist eine Entlastung an der Quelle auf Grund von DBA unzulässig (siehe auch Rz 8013 Beispiel 2).

Rz 8022 entfällt (Klarstellung und Umgliederung):

Randzahl 8022: *derzeit frei*

Die Überschrift zu Abschnitt 30.2.2.5.2.2 wird vor die Rz 8027 verschoben und lautet:

30.2.2.5.2.2 Rückzahlung auf Grund von DBA

Rz 8027 wird geändert (Klarstellung):

8027

~~Auf der Grundlage von internationalen Verständigungsverfahren bestehen derzeit im Verhältnis zu mehreren Staaten Ausnahmemöglichkeiten vom zwingenden Steuerabzug ("Orchestererlass" AÖF Nr. 112/1995 idF AÖF Nr. 54/2000).~~

Werden auf Grund von DBA entlastungsbedürftige Einkünfte von der österreichischen Abzugsbesteuerung – nach Maßgabe der [DBA-Entlastungsverordnung](#), BGBl. III Nr. 92/2005 – nicht bereits bei Auszahlung an der Quelle entlastet, kann der ausländische Einkünfteempfänger eine abkommenskonforme Steuerrückzahlung beantragen, sofern keine Entlastung im Wege eines Veranlagungsverfahrens erfolgt. Die Rückzahlung hat nach Maßgabe des [§ 240 BAO](#) zu erfolgen. Siehe dazu im Detail den Erlass des BMF vom 17.12.2001, 04 0101/41-IV/4/01 idgF („Rückzahlung österreichischer Abzugsteuern auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen“). Es bestehen keine Bedenken, wenn Abzugspflichtige zur Vermeidung eines Haftungsrisikos ungeachtet der Abkommensbestimmungen den vollen Steuerabzug vornehmen und den ausländischen Empfänger der Einkünfte zur Herbeiführung der abkommensgemäßen Steuerentlastung auf den Erstattungsweg verweisen.

Rz 8028 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

8028

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

Seit 1.1.2019 ist vor Stellung von Anträgen auf Rückzahlung oder Erstattung von Abzugsteuern durch beschränkt Steuerpflichtige zwingend eine elektronische Vorausmeldung abzugeben, die erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig ist ([§ 240a Abs. 1 BAO](#)). Detaillierte Regelungen dazu finden sich in [der VO](#) BGBl. II Nr. 22/2019. Zuständig war dafür bis 31.12.2020 das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart

[\(§ 18 AVOG 2010\)](#); mit 1.1.2021 fällt die Rückzahlung und Erstattung von Abzugsteuern in die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe ([§ 61 Abs. 4 BAO](#) idF BGBl. I Nr. 99/2020).

Der eigentliche Antrag kann ausschließlich mittels des mit einer Übermittlungsbestätigung versehenen, unterfertigten und mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung ergänzten Ausdrucks der Vorausmeldung gestellt werden ([§ 240a Abs. 2 BAO](#)). Werden Anträge auf Rückzahlung oder Rückerstattung gemäß [§ 240a BAO](#) innerhalb der Fünfjahresfrist des [§ 240 BAO](#) gestellt, dann sind sie auch dann als fristgerecht eingebracht anzusehen, wenn in einem DBA oder in einer dazu ergangenen Durchführungsvereinbarung eine kürzere Frist festgelegt sein sollte. Abweichend davon ist im Verhältnis zu Deutschland die in [Art. 27 Abs. 2 des DBA-Deutschland](#) festgelegte Frist von vier Jahren anzuwenden (Erlass des BMF vom 17.12.2001, 04 0101/41-IV/4/01 idF Erlass des BMF vom 09.07.2019, BMF-010221/0208-IV/8/2019).

Rz 8030 wird geändert (Klarstellung):

8030

Bei Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen und Vortragsveranstaltungen kann von der Einbehaltung der Abzugsteuer aus Vereinfachungsgründen Abstand genommen werden, wenn auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes im Fall einer nachträglichen Antragsveranlagung gemäß [§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) eine inländische Steuerleistung nach Maßgabe der für das betreffende Jahr für beschränkt Steuerpflichtige anzuwendenden Einkommensteuertarifs voraussichtlich nicht anfallen wird und die im ~~Erlass AÖF Nr. 256/2005~~ „Künstler-Sportler-Erlass“ (Erlass des BMF vom 31.10.2005, BMF-010221/0684-IV/4/2005 idF Erlass des BMF vom 10. März 2011, BMF-010221/0678-IV/4/2011) genannten Voraussetzungen vorliegen. Die maßgebliche Grenze ergibt sich aus [§ 42 Abs. 2 EStG 1988](#).

Erhält ein beschränkt steuerpflichtiger Vortragender kein Honorar, sondern nur die Reisekosten für seine Vortragstätigkeit ersetzt bzw. werden ohne Honorarauszahlung nur Reisekosten vom Veranstalter übernommen, gilt Folgendes:

1. Aus Vereinfachungsgründen kann von der Einbehaltung einer (Brutto- oder Netto-)Abzugsteuer auch ohne schriftliche Erklärung des beschränkt Steuerpflichtigen Abstand genommen werden, wenn die Übernahme der Reisekosten bzw. der Reisekostenersatz beim beschränkt steuerpflichtigen Vortragenden im Fall einer Veranlagung in gleicher Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig wäre.

2. Bei Nichterfüllung der obigen Voraussetzung haftet der inländische Veranstalter für die nicht einbehaltene Abzugsteuer.

Rz 8040 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

8040

Die Einkommensteuer ist bei beschränkter Steuerpflicht gemäß [§ 33 Abs. 1 EStG 1988](#) zu berechnen. Absetzbeträge sind daher nicht zu berücksichtigen.

Einen Sonderfall hinsichtlich der Absetzbeträge stellen beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer dar (Ausnahme: Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, [§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)). Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind (bei Veranlagung) zu berücksichtigen. Nach [§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) kommen zur Anwendung:

- Verkehrsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#)),
- ~~Arbeitnehmerabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988](#)),~~
- Pensionistenabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 6 EStG 1988](#)).

[...]

Nach Rz 8059 wird folgende Rz 8059a samt Überschrift eingefügt (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

Verlustrücktrag und vorzeitige Verlustberücksichtigung

8059a

Die Möglichkeit eines Verlustrücktrages und einer vorzeitigen Verlustberücksichtigung für (voraussichtliche) betriebliche Verluste aus 2020 nach Maßgabe des [§ 124b Z 355 EStG 1988](#) und der dazu ergangenen [COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung](#), BGBl. II Nr. 405/2020 (siehe dazu daher näher Rz 3901 ff) besteht grundsätzlich auch für beschränkt Steuerpflichtige.

Rz 8201a wird geändert (Judikatur):

8201a

Die Zuzugsbegünstigung nach [§ 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988](#) knüpft an den Zuzug aus dem Ausland an. Neben der Begründung eines inländischen Wohnsitzes (siehe Rz 21 ff) setzt der Zuzug aus dem Ausland auch die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen

(siehe Rz 7593, 7596 und 7597) nach Österreich voraus (vgl. **VwGH 26.2.2020, Ro 2017/13/0018**; BFG 18.7.2017, RV/7100774/2017).

Beispiel:

*Frau F lebt in Bulgarien. ~~Im Zuge einer Wohnsitzverlegung nach Österreich verlagert sich~~ **Verlagern sich sowohl der Wohnsitz als** auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich, ~~so-Folglich~~ liegt ein Zuzug vor.*

Ausländische Wohnsitze und die unbeschränkte Steuerpflicht in anderen Staaten sind unschädlich.

Beispiel:

Herr A hat in der Schweiz und in Österreich jeweils einen Wohnsitz. Seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen verlagert er nach Österreich. In Folge der Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen tritt ein Zuzug ein.

Rz 8201b wird geändert (Klarstellung):

8201b

~~Die Begriffe "Wegzug" und "Zuzug" sind komplementär (vgl. BFG 18.7.2017, RV/7100774/2017; Revision eingebracht, Ro 2017/13/0018).~~ Die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen von Österreich ins Ausland führt zu einem Wegzug.

Rz 8202e wird geändert (Judikatur):

8202e

Die Begünstigung darf gemäß [§ 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016](#) nur **wissenschaftlich** hochqualifizierten Wissenschaftlern und Forschern gewährt werden. Das sind Personen, deren wissenschaftliche Qualifikation durch entsprechende Leistungen (zB durch Publikationen, **Peer-Reviews** oder Mitarbeit an Forschungsprojekten) dokumentiert ist. **Wissenschaftlich hochqualifizierte Leistungen kommen in einer wissenschaftlich besonders verantwortungsvollen Tätigkeit (zB hoher inhaltlicher Verantwortungsgrad, wichtige Projektleitungsfunktion) zum Ausdruck (BFG 25.2.2019, RV/7100556/2019).**

Die Zuzugsbegünstigung ist auf den Zuzug von Spitzenkräften beschränkt (BFG 10.12.2018, RV/7100488/2017; 10.1.2019, RV/7100448/2018; 25.2.2019, RV/7103382/2018; 25.2.2019, RV/7100556/2019; 11.10.2019, RV/7104784/2019). Aus der Schwierigkeit, geeignetes Personal zu finden, kann nicht auf eine hohe wissenschaftliche Qualifikation geschlossen werden (BFG 25.2.2019, RV/7100556/2019). Angehende Wissenschaftler ohne **Habilitation, wie beispielsweise Universitätsassistenten, erfüllen das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens des öffentlichen Interesses am Zuzug im Allgemeinen nicht. Auch bei einer internationalen und mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossenen Universitätsausbildung**

ist ein Doktoratsstudium alleine noch keine hinreichend "hohe wissenschaftliche Qualifikation" im Sinne des [§ 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016](#) (BFG 10.12.2018, RV/7100488/2017; 10.1.2019, RV/7100448/2018; 25.2.2019, RV/7103382/2018).

Rz 8202f wird geändert (Klarstellung):

8202f

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

- Universitätsprofessoren nach [§ 94 Abs. 2 UG](#) (insbesondere Assoziierte Professoren, nicht jedoch Ehrenprofessoren)
- Professoren des Institute of Science and Technology – Austria (inoffizielle Stellenbezeichnung "Professor" oder "Assistent Professor")
- Habilitierte Wissenschaftler und Forscher, deren Tätigkeit überwiegend in Forschung und Entwicklung sowie in der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste liegt, an bestimmten Forschungseinrichtungen, falls die Tätigkeit unmittelbar in einem inländischen Betrieb (siehe Rz 409), einer inländischen Betriebsstätte ([§ 29 BAO](#)) oder einer anderen wirtschaftlich selbständigen (vgl. KStR 2013 Rz 61) Einheit (vgl. Rz 411) dieser Forschungseinrichtung erfolgt:
 - Universitäten nach [§ 4 UG](#)
 - Donau Universität Krems
 - Fachhochschulen nach [§ 8 FHG](#)
 - Wissenschaftliche Einrichtungen iSd [FOG](#) (zB Österreichische Akademie der Wissenschaften)
 - EU- und EWR-Körperschaften, deren überwiegender (mindestens 75%) Forschungsauftrag gesetzlich verankert ist (zB Landesforschungsgesellschaften mit entsprechendem Auftrag)
 - Forschungseinrichtungen nach [§ 71 NAG](#)
([https://www.bmi.gv.at/312/50/start.aspx#Zertifizierte Forschungseinrichtungen](https://www.bmi.gv.at/312/50/start.aspx#Zertifizierte_Forschungseinrichtungen)
<http://www.bmi.gv.at/302/Zertifizierungen/start.aspx#zertForschung>)
- Wissenschaftler und Forscher, deren Tätigkeit überwiegend in Forschung und Entwicklung liegt, falls die Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) nach [§ 103 EStG 1988](#) prämiengünstige Forschungsaufwendungen oder -ausgaben darstellen und

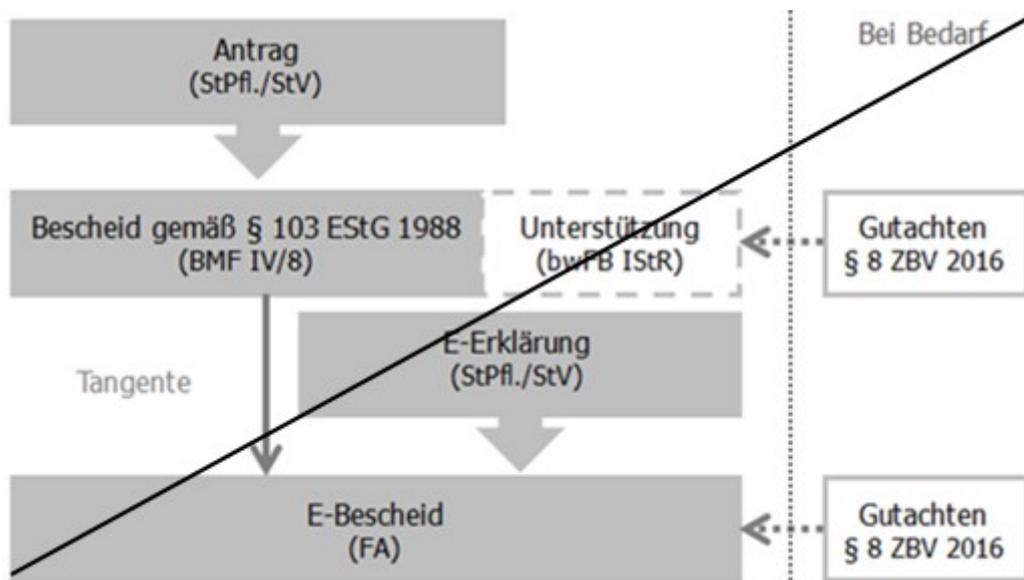
mindestens das gemäß [§ 12c AuslBG](#) für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt (2015: 57.405 Euro; 2016: 58.434 Euro; 2017: 59.718 Euro; 2018: 60.948 Euro; 2019: 62.265 Euro; **2020: 63.672 Euro; 2021: 65.579 Euro**; <http://www.migration.gv.at/de/formen-der-zuwanderung/dauerhafte-zuwanderung/blauekarteeu/>) betragen. Bei unterjährigem Zuzug ist das maßgebliche Mindestgehalt zu aliquotieren. **Das Bruttojahresgehalt nach § 12c AuslBG ist keine steuerliche Größe. Maßgeblich sind demnach nur fixe Gehaltsbestandteile (zB laufendes Gehalt, Urlaubs- und Weihnachtsremuneration, Überstundenpauschale, keine unregelmäßigen Zahlungen).**

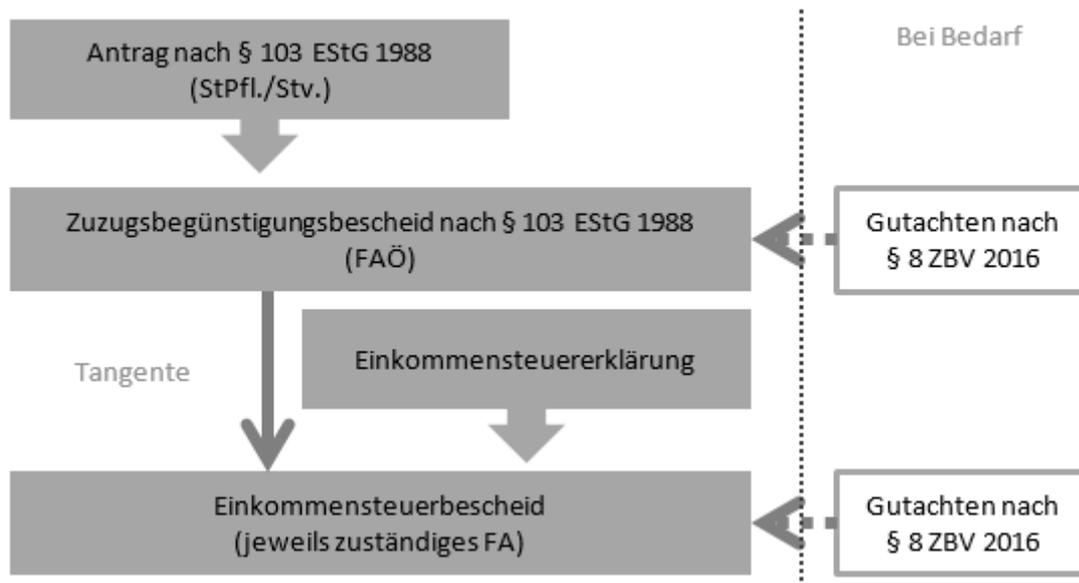
Rz 8204 wird geändert (FORG; Austausch der Grafik):

8204

Das Verfahren zur Erteilung einer Zuzugsbegünstigung gliedert sich in zwei Stufen:

- Bescheidmäßige Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung durch **das Finanzamt Österreich** ~~den~~ **(bis 31.12.2020: Bundesminister für Finanzen)**
- Berücksichtigung der zuerkannten Zuzugsbegünstigung bei der Veranlagung





Rz 8205 wird geändert (FORG):

8205

Anträge auf die Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen und die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrags sind beim **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Bundesminister für Finanzen)**(Bundesministerium für Finanzen, Abteilung IV/8) schriftlich ([§ 86a BAO](#)) einzubringen.

~~Die Einbringung von Anträgen auf Zuerkennung einer Zuzugsbegünstigung über FinanzOnline ist nicht vorgesehen. Werden derartige Anträge dennoch auf diese Weise eingebracht, so hat das jeweilige Finanzamt den Antrag gemäß § 50 BAO ohne unnötigen Aufschub auf Gefahr des Einschreiters an das Bundesministerium für Finanzen weiterzuleiten.~~

Rz 8205a wird geändert (Judikatur):

8205a

[§ 1 Abs. 2 ZBV 2016](#) sieht vor, dass Erstanträge spätestens sechs Monate nach dem erfolgten Zuzug einzubringen sind. **Die Frist gewährleistet, dass die Begünstigung in einem sachlichen Konnex mit dem Zuzug steht und trägt ferner zur Verfahrensbeschleunigung bei (VfGH 23.9.2019, E 1360/2018; E 3721/2018).** Maßgeblich ist **grundsätzlich** das Datum des Poststempels (**VwGH 27.11.2000, [2000/17/0165](#)**). Verspätet eingebrachte Anträge sind zurückzuweisen.

Rz 8205e wird geändert (FORG):

8205e

Über die Begünstigung wird bescheidmäßig abgesprochen. ~~Der Bundesweite Fachbereich kann das Bundesministerium für Finanzen bei der Erledigung von Anträgen unterstützen. Die Bescheide bedürfen dann der Approbation durch das Bundesministerium für Finanzen.~~

Die Zuzugsbegünstigung wird bescheidmäßig für die gesamte Begünstigungsdauer gewährt. Bei Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittsteuersatzes ist auch die Höhe des Durchschnittsteuersatzes iSd [§ 5 Abs. 1 ZBV 2016](#) im Bescheidspruch anzuführen.

Die in [§ 6 ZBV 2016](#) genannten auflösenden Bedingungen müssen nicht im Bescheidspruch angeführt werden (~~vgl. BFG 14.11.2016, RV/7104999/2016~~). Der Bescheidadressat soll jedoch an geeigneter Stelle auf die auflösenden Bedingungen hingewiesen werden ("obiter dictum").

Rz 8205g wird geändert (FORG, Klarstellung):

8205g

[§ 6 Abs. 3 ZBV 2016](#) normiert die Umstände, unter denen die Zuzugsbegünstigung vorzeitig endet:

- Die Zuzugsbegünstigung soll gemäß [§ 6 Abs. 3 Z 1 ZBV 2016](#) enden, wenn sich herausstellt, dass der Antragsteller seinen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten ([§ 119 Abs. 1 BAO](#)) nicht nachgekommen ist und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders-lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.
- Sie endet weiters vorzeitig bei Wegzug oder Beendigung der für die Begünstigung maßgeblichen Tätigkeit (zB Spitzensportler, der nicht mehr international tätig ist). Ein Wechsel der Tätigkeit ist zulässig, solange die Voraussetzungen für eine Zuzugsbegünstigung weiterbestehen (zB Künstlerin, die eine Universitätsprofessur annimmt). Eine unverschuldete Unterbrechung der Tätigkeit (zB nach einem Unfall einer Abfahrtsrennläuferin) muss noch keine Beendigung der Tätigkeit bedeuten. Die Emeritierung eines Universitätsprofessors hat nur dann den Wegfall der Begünstigung zur Folge, wenn er seine Forschungs- und Publikationstätigkeit weitgehend einstellt.
- [§ 2 Abs. 2](#) und [§ 3 Abs. 2 ZBV 2016](#) sehen zur Vereinfachung des Verfahrens das Vorliegen des öffentlichen Interesses jedenfalls in bestimmten Fällen vor. Auch in diesen Fällen soll die Zuzugsbegünstigung vorzeitig enden können; dementsprechend sieht [§ 6 Abs. 3 Z 4 ZBV 2016](#) als Endigungsgrund den Eintritt wesentlicher dem öffentlichen Interesse widersprechender Gründe vor. In einem wesentlichen Ausmaß schädlich

können nur schwerwiegende Gründe (zB schwere Straftaten, nachhaltige Schädigung außenpolitischer Interessen) sein. Sollte dies bereits bei Antragstellung beim **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Bundesminister für Finanzen)** gegeben sein, ist keine Zuzugsbegünstigung zu gewähren.

- [§ 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016](#) verlangt die jährliche Vorlage eines Verzeichnisses ([§ 7 Abs. 2 ZBV 2016](#)) im Rahmen der Einkommensteuer- oder Arbeitnehmerveranlagung. ~~Wird dieser Verpflichtung nicht ordnungsgemäß entsprochen, endet die Begünstigung.~~
- Schließlich hat der Steuerpflichtige gemäß [§ 6 Abs. 3 Z 6 ZBV 2016](#) die Möglichkeit, auf die Anwendung der Begünstigung zu verzichten. Dies wird insbesondere in jenen Fällen von Bedeutung sein, in denen die Zuzugsbegünstigung gegenüber der Regelbesteuerung zu keinem Vorteil führt. Die Ausübung dieser Option erfolgt im Rahmen der jeweiligen Jahresveranlagung; sie kann auch noch im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens ausgeübt werden. Maßgeblich ist die objektiv erkennbare Willensäußerung des Steuerpflichtigen.

Rz 8205j wird geändert (FORG, Klarstellung):

8205j

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung kann die Anwendung der Zuzugsbegünstigung geltend gemacht werden. Dazu ist das Formular E1 (Einkommensteuererklärung) zu verwenden. Voraussetzung für eine Zuzugsbegünstigung ist stets, dass ein entsprechender Zuzugsbegünstigungsbescheid des **Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Bundesministers für Finanzen)** vorliegt.

Beispiel:

*Frau H ist vor elf Monaten zugezogen. Sie möchte im Rahmen der Einkommensteuererklärung die Zuzugsbegünstigung zuerkannt haben. Die Zuzugsbegünstigung darf nicht gewährt werden, da kein Zuzugsbegünstigungsbescheid vorliegt. Die Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung erfordert einen gesonderten Antrag beim **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Bundesminister für Finanzen)**, der innerhalb der 6-Monatsfrist einzubringen ist.*

Wird der Zuzugsfreibetrag ([§ 103 Abs. 1a EStG 1988](#)) in Anspruch genommen, ist dieser in der Einkommensteuererklärung in der ~~dafür vorgesehenen Kennzahl (ab der Veranlagung 2017-Kennzahl 983)~~ einzutragen. Der Freibetrag ist hier jedenfalls einzutragen, und zwar auch dann, wenn er bereits vom Arbeitgeber im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt worden ist. Wird die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen aus einem Zuzug durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes ([§ 103 Abs. 1 EStG 1988](#) iVm mit der [Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016](#), BGBl. II Nr. 261/2016) begehrt, ist das dafür vorgesehene Kästchen anzukreuzen. Der Steuervorteil aus der Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen ist als Abzugsposten (**Kennzahl 375**) geltend

zu machen. Seine Höhe ergibt sich aus der Differenz zwischen der fiktiven Einkommensteuer ohne Zuzugsbegünstigung und der tatsächlichen Einkommensteuer unter Berücksichtigung der zu gewährenden Zuzugsbegünstigung.

Rz 8205k wird geändert (FORG):

8205k

Wird die Zuzugsbegünstigung geltend gemacht, ist gemäß [§ 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016](#) ein Verzeichnis iSd [§ 7 Abs. 2 ZBV 2016](#) beim **jeweils zuständigen** Finanzamt als Beilage zur jährlichen Einkommensteuererklärung vorzulegen. Fehlt das Verzeichnis oder ist es unvollständig, ist der Antrag (ggf. nach erfolglosem Verstreichen einer Nachfrist) abzuweisen (sinngemäß dazu UFS 3.7.2013, RV/1902-W/11). Im Rahmen einer Bescheidbeschwerde nachgereichte Unterlagen sind zu berücksichtigen (kein Neuerungsverbot).

Das dem **für die Veranlagung zuständigen** Finanzamt vorzulegende Verzeichnis hat folgende Angaben zu enthalten:

- Die Glaubhaftmachung, dass das öffentliche Interesse am Zuzug gemäß [§§ 2, 3](#) oder [4 ZBV 2016](#) im Veranlagungsjahr vorliegt,
- die Bekanntgabe der ausländischen und inländischen Wohnsitze im jeweiligen Veranlagungszeitraum und
- die Glaubhaftmachung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im jeweiligen Veranlagungszeitraum in Österreich war.

Rz 8205m wird geändert (FORG):

8205m

Im jeweiligen Besteuerungsverfahren hat das für die Veranlagung zuständige Finanzamt einer vom **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Bundesminister für Finanzen)** zuerkannten Zuzugsbegünstigung zu entsprechen, wenn die dafür erforderlichen Voraussetzungen im jeweiligen Veranlagungsjahr vorliegen. Ist das nicht der Fall, ~~soll~~**ist** die Zuzugsbegünstigung vom Finanzamt nicht **zu berücksichtigen** ~~werden dürfen~~, ohne dass es dazu einer Änderung des Bescheides des **Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Bundesministers für Finanzen)** nach [§ 294 BAO](#) bedarf.

Rz 8205n wird geändert (FORG):

8205n

Bei der Beurteilung, ob das öffentliche Interesse am Zuzug weiterhin vorliegt, soll das **für die Veranlagung zuständige** Finanzamt im Interesse der Rechtssicherheit und der einheitlichen

Rechtsauslegung nicht von der dem Zuzugsbegünstigungsbescheid zugrundeliegenden Rechtsauslegung abweichen.

Rz 8205o wird geändert (FORG):

8205o

~~Die Finanzämter haben~~ **Das für die Veranlagung zuständige Finanzamt hat** gemäß [§§ 114](#) und [115 BAO](#) im eigenen Wirkungsbereich sicherzustellen, dass die Zuzugsbegünstigung nicht ungerechtfertigt gewährt wird und erforderliche Ermittlungen durchgeführt werden. Beispielsweise durch das Setzen individueller Kontrolljahre (IKJ) kann sichergestellt werden, dass die Voraussetzungen zur Gewährung der Zuzugsbegünstigung (zB Verzeichnis) jährlich überprüft werden.

Rz 8206 wird geändert (Klarstellung):

8206

Für den jeweiligen Anwendungsbereich kann die jeweils zuständige Abgabenbehörde gemäß [§ 8 ZBV 2016](#) zur Beurteilung des Vorliegens des öffentlichen Interesses am Zuzug qualifizierte Einrichtungen beiziehen, nämlich

- die Österreichische Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG, Stabsstelle Forschungsprämie) in den Fällen von Wissenschaft und Forschung,
- den für Kunst und Kultur zuständigen Bundesminister in den Fällen der Kunst (~~Bundeskanzleramt, Abteilung II/2,~~ **Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlichen Dienst und Sport, Abteilung IV/A/2 – Musik und darstellende Kunst**) bzw.
- den für Sport zuständigen Bundesminister in den Fällen des Sports (~~Bundesministerium für öffentlichen Dienst und Sport, Abteilung II/3~~ **Bundesministerium für Kunst, Kultur, öffentlichen Dienst und Sport, Abteilung II/B/4 – Spitzensport, Leistungssport**).

Liegt das öffentliche Interesse gemäß [§ 2 Abs. 2](#) oder [§ 3 Abs. 2 ZBV 2016](#) jedenfalls vor, ist die Beiziehung dieser Institutionen nicht vorgesehen.

Rz 8207 wird geändert (FORG):

8207

Die [ZBV 2016](#) löste mit Wirkung 15.8.2016 die Zuzugsbegünstigungsverordnung, [BGBl. II Nr. 102/2005](#), ab. Für sogenannte „Altfälle“ (Zuzug vor 15.8.2015) gelten gemäß [§ 10 Abs. 3 ZBV 2016](#) folgende Besonderheiten:

- Für auf [§ 2 Abs. 2 Z 3 ZBV 2016](#) gestützte Zuzüge von Wissenschaftlern und Forschern ist keine Mindestvergütung erforderlich.
- Die Beseitigung der durch den Zuzug eintretenden Mehrbelastungen erfolgt durch Anwendung der im zuletzt ergangenen Bescheid gewährten Entlastungsmethode. Der Bescheidspruch darf [§ 103 EStG 1988](#) nicht widersprechen; allfällige Fehler (zB pauschaler Steuerbetrag auch für Inlandseinkünfte) sind ggf. zu korrigieren, wobei dem ursprünglichen Spruch im Ergebnis weitestgehend zu entsprechen ist.
- Die Zuzugsbegünstigung endet nach insgesamt (Erst- und Folgeanträge) 20 Jahren.

Ansonsten sind auch bei „Altfällen“ die übrigen Bestimmungen der [ZBV 2016](#) anzuwenden. Die Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes kann allerdings entfallen. Da die Übergangsbestimmungen die Anwendung der im zuletzt ergangenen Bescheid gewährten Entlastungsmethode vorsehen, erübrigt sich auch eine Mehrbelastungsrechnung.

Bis zum 31.12.2020 ist der Bundesminister für Finanzen für die Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung zuständig. Danach geht die Zuständigkeit auf das Finanzamt Österreich über. Nach [§ 323b Abs. 4 Z 2 BAO](#) führt das Finanzamt Österreich ab 1.1.2021 die offenen Verfahren fort, die am 31.12.2020 noch beim Bundesminister für Finanzen anhängig waren. Abweichend davon bleibt nach [§ 323b Abs. 4 Z 3 BAO](#) der Bundesminister für Finanzen für alle Angelegenheiten im Zusammenhang mit Beschwerdeverfahren betreffend die Zuerkennung von Zuzugsbegünstigungen zuständig, wenn der Bundesminister für Finanzen die Bescheidbeschwerde bereits vor dem 1.1.2021 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt hat.

Rz 8207a wird geändert (Klarstellung betreffend Sachbezug):

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 dem einem Infrastrukturbetreiber (Rz 8207c) eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse (Rz 8207b) zu nutzen, einer Abzugsteuer unterliegen. Sie sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümers oder -bewirtschafters

weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Rz 8207p) 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 kommt für Auszahlungen zur Anwendung, die nach dem 31.12.2018 erfolgen. Zum Inkrafttreten des [§ 107 EStG 1988](#) siehe Rz 8207r. Zu den Auswirkungen des [§ 107 EStG 1988](#) auf die Steuerveranlagung siehe Rz 5173.

Rz 8207f wird geändert (Klarstellung betreffend Richtfunkantenne):

8207f

[...]

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 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.

Rz 8207g wird geändert (Klarstellung betreffend Sachbezug):

8207g

Die Abzugsteuer beträgt bei der Einkommensteuer unterliegenden Zahlungsempfängern 10%, bei der Körperschaftssteuer unterliegenden Zahlungsempfängern 8,25% ([§ 24 Abs. 7](#)

[KStG 1988](#)). Bei Personengesellschaften mit Beteiligung von natürlichen und juristischen Personen, ist die Höhe der Abzugsteuer auf die Beteiligten bezogen zu ermitteln.

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:

<i>Beteiligter</i>	<i>Zuzurechnender Anteil an der Zahlung</i>	<i>Steuersatz</i>	<i>Abzugsteuer</i>
<i>A-GmbH</i>	<i>1.000 (10%)</i>	<i>8,25%</i>	<i>82,50</i>
<i>B</i>	<i>4.500 (45%)</i>	<i>10%</i>	<i>450</i>
<i>C</i>	<i>4.500 (45%)</i>	<i>10%</i>	<i>450</i>
<i>Abzugsteuer gesamt</i>			<i>982,50</i>

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 8207I).

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% (8,25% für Körperschaften). Der Steuerschuldner muss in diesem Fall dem Infrastrukturbetreiber fristgerecht vor dem gesetzlichen Abfuhrtermin einen Ersatz in Höhe der Abzugsteuer leisten.**
- **Wird sie vom Infrastrukturbetreiber getragen, beträgt sie 11,11% (9% 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 sein, sollte dieser zusätzlich ausdrücklich verpflichtet werden, einen Ersatz in Höhe der Abzugsteuer fristgerecht zu leisten.

Rz 8207h wird geändert (Klarstellung betreffend Sachbezug):

8207h

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, 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](#)).

Rz 8207n wird geändert (Klarstellung betreffend Sachbezug):

8207n

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.

Rz 8207p wird geändert (Klarstellung betreffend Sachbezug):

8207p

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 8207o**) 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 Infrastrukturbetreiber übernommen, ist die übernommene Abzugsteuer als zusätzlicher Vorteil im Rahmen der Veranlagung in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen (siehe auch Rz 8207g).

Rz 8208b wird geändert (Judikatur):

8208b

Die Prämie wird - ohne Bescheiderlassung - auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben, wenn dem Antrag vollinhaltlich stattgegeben wird.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiegutschrift keine Abgabefestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach [§ 205 BAO](#).

Da der (negative) Abgabensanspruch ([§ 4 Abs. 1 BAO](#)) bei Beantragung einer Forschungsprämie erst mit ihrer Geltendmachung entsteht, beginnt auch die reguläre Verjährungsfrist von fünf Jahren für eine (teilweise) Rückforderung der Forschungsprämie mittels berechtigender Festsetzung ([§ 201 BAO](#)) gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#) erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Forschungsprämie geltend gemacht wurde (VwGH 25.6.2020, [Ro 2020/15/0009](#)).

Rz 8208da wird geändert (Judikatur):

8208da

Das Frascati Manual der OECD in der jeweils gültigen Fassung ist Grundlage der Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen der Verordnung und ergänzend zu diesen heranzuziehen (VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0060](#)).

Die [Forschungsprämienverordnung](#) nennt das Erfordernis der "Schließung einer Wissenslücke" nicht. Sie definiert Forschung und experimentelle Entwicklung aber als schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu erweitern sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Essentiell ist somit, dass die Tätigkeit etwas "Neues" hervorbringt und den bisherigen Wissenstand in dem erforschten Fachgebiet erweitert. Nichts anderes als diesen Neuheitsaspekt spricht auch die Wortfolge "the resolution of scientific and/or technological uncertainty, i.e. when the solution to a problem is not readily apparent to someone familiar with the basic stock of common knowledge and techniques for the area concerned" in Tz 84 des Frascati Manuals an (VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0060](#)).

Jede Forschungstätigkeit, durch die neue wissenschaftliche Erkenntnisse gewonnen werden sollen, setzt zweifellos eine zu beantwortende Fragestellung ("scientific and/or technological uncertainty") voraus. Aus Tz 84 des Frascati Manuals geht jedoch nicht hervor, dass eine "für jeden Fachkundigen offensichtlich erkennbare Wissenslücke" vorliegen müsse. Es darf bloß die Lösung, mit der eine bisher bestehende Wissenslücke geschlossen werden soll, für einen Fachmann nicht offensichtlich sein ("the solution to a problem is not readily apparent to someone familiar with the basic stock of common knowledge and techniques for the area concerned"). Die durch die Forschungstätigkeit erarbeitete oder zumindest angestrebte Lösung muss insofern über den bisherigen Wissensstand hinausgehen, als dass sie sich nicht als für einen Fachmann offensichtliche Lösung der zur erforschenden Fragestellung anbietet. Durch das Abgrenzungskriterium der Lösung einer wissenschaftlichen Unsicherheit wird keine über die Vorgaben des [§ 108c EStG 1988](#) und der [Forschungsprämienverordnung](#) hinausgehende zusätzliche Voraussetzung für die Zuerkennung der Forschungsprämie geschaffen. Es wird lediglich das Erfordernis der "Neuheit" der Forschungstätigkeit dahingehend konkretisiert, dass die Dokumentation im Rahmen des bisherigen Wissensstandes offensichtlicher Lösungen keine Forschung iSd [§ 108c EStG 1988](#) ist (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0060).

Im Rahmen der pharmazeutischen Forschung ist gemäß [§ 2a Arzneimittelgesetz \(AMG\)](#) ein „Sponsor“ jede physische oder juristische Person, die die Verantwortung für die Planung, die Einleitung, die Betreuung und die Finanzierung einer klinischen Prüfung übernimmt. Dem Sponsor obliegt die Aufgabe der Lösung einer wissenschaftlichen und/oder technischen Unsicherheit. Er verfolgt das Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren. Die Tätigkeit des Prüfers, der für die Durchführung der klinischen Studie in einem Prüfzentrum verantwortlich ist, stellt eine Dienstleistung unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden dar. Die Eigenbetrieblichkeit der Forschung liegt daher beim Sponsor und nicht beim Prüfer (vgl. BFG 11.2.2020, RV/6100130/2016).

Rz 8208e wird geändert (teils obsolet):

8208e

~~Zur Geltendmachung einer Forschungsprämie im Bereich der pharmazeutischen Forschung gilt für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2012 enden (und für die daher kein Jahresgutachten der FFG vorliegt), gilt Folgendes:~~

~~Klinische Studien der Phasen I bis III (das sind klinische Studien, die vor Zulassung eines Medikamentes erfolgen), stellen eine „angewandte Forschung“ im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Klinische Studien der Phase IV (das sind klinische Studien, die nach Zulassung eines Medikamentes erfolgen), können als angewandte Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 angesehen werden, wenn der Studie ein positives Votum der zuständigen Ethikkommission zu Grunde liegt. Nach dem Arzneimittelgesetz bedürfen klinische Studien der Phase IV einer Begutachtung durch eine Ethikkommission (vgl. § 2a Abs. 6 Arzneimittelgesetz), die ein positives Votum nur erteilt, wenn der Studie auch ein wissenschaftlicher Wert im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zukommt (vgl. § 29 Abs. 3 in Verbindung mit § 41a Abs. 1 Z 1 Arzneimittelgesetz). Bloße Anwendungsbeobachtungen im Sinne des § 2a Abs. 3 Arzneimittelgesetz stellen regelmäßig keine angewandte Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.~~

Zur Geltendmachung einer Forschungsprämie bei Forschung im Rahmen des Forschungsprogrammes eines COMET-Kompetenzzentrums („K-Bereich“) von einem Unternehmenspartner „In-kind“ erbrachten Leistungen gilt Folgendes:

Im Rahmen des COMET-Programmes werden durch die öffentliche Hand geförderte Forschungstätigkeiten von eigenen Rechtsträgern, den COMET-Kompetenzzentren, und von Unternehmen und Forschungseinrichtungen im Rahmen eines gemeinsam definierten Programmes durchgeführt. Die Unternehmenspartner erfüllen ihre Beitragsverpflichtungen mit Geldleistungen und/oder Sach- oder Dienstleistungen; letztere werden als so genannte „In-kind-Leistungen“ bezeichnet. Diese Sachleistungen können Forschungsleistungen, aber auch andere Leistungen (Nichtforschungsleistungen) sein.

Für die Berücksichtigung von Sach-/Dienstleistungen (In-kind-Leistungen) eines Unternehmenspartners in Bezug auf die Forschungsprämie gilt:

1. Im Rahmen der Erbringung von In-kind-Leistungen liegt (ungeachtet der Verrechnung der Leistungen zwischen dem COMET-Zentrum und dem Unternehmenspartner) keine Auftragsforschung vor.
2. In-kind-Leistungen, die in einer dem Grunde nach prämierten Forschungsleistung des Unternehmenspartners bestehen oder Teil von dessen

eigenbetrieblicher Forschung sind: Es bestehen im Interesse der Rechtssicherheit und Verwaltungsökonomie keine Bedenken, wenn die Zuordnung der entsprechenden Forschungsaufwendungen sachgerecht auf Grundlage einer schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Kompetenzzentrum und dem Unternehmenspartner vorgenommen wird. Dabei muss jedenfalls ausgeschlossen werden, dass derselbe Aufwand sowohl beim Kompetenzzentrum als auch beim Unternehmenspartner in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen wird. Derartige Vereinbarungen können zu Beginn oder während einer laufenden Kooperation getroffen werden.

Beispiel:

Die A-GmbH ist Unternehmenspartner des B-Kompetenzzentrums. Bei diesem wird im „K-Bereich“ mit Personal und Infrastruktur des Kompetenzzentrums das Forschungsprojekt X durchgeführt. Die A-GmbH erbringt dabei eigenbetriebliche Forschungsleistungen, die als „In-kind“-Beitrag auf die Finanzierungsleistung des Unternehmenspartners angerechnet werden und dem Kompetenzzentrum zur Verfügung gestellt werden.

a) Es wird vereinbart, dass die In-kind-Leistungen des Unternehmenspartners beim Kompetenzzentrum bemessungsgrundlagenrelevant für die Prämie sein sollen. Die sachgerecht verrechneten Leistungen sind daher für die Prämienbemessung beim Kompetenzzentrum zu berücksichtigen.

b) Es wird vereinbart, dass die In-kind-Leistungen des Unternehmenspartners bei diesem bemessungsgrundlagenrelevant für die Prämie sein sollen. Die sachgerecht verrechneten Leistungen sind daher für die Prämienbemessung beim Unternehmenspartner zu berücksichtigen.

3. In-kind-Leistungen des Unternehmenspartners, die in einer nicht prämiengünstigen Supportleistung für eine prämiengünstige Forschungstätigkeit (Eigenforschung) des Kompetenzzentrums bestehen: Derartige Leistungen sind (nur) beim Kompetenzzentrum in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einzubeziehen.

Beispiel:

Die C-GmbH schafft ein Messgerät an, das sie zu 70% im Rahmen eigenbetrieblicher prämiengünstiger Forschung einsetzt; im Umfang von 30% wird das Gerät dem D-Kompetenzzentrum überlassen, wodurch die C-GmbH ihre Beitragsverpflichtung „In-kind“ gegenüber dem Kompetenzzentrum erfüllt. Die Anschaffungskosten sind im Umfang von 70% bei Bemessung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie der C-GmbH zu berücksichtigen. Die für die Zurverfügungstellung des Messgerätes dem Kompetenzzentrum (im Wege der internen Leistungsabrechnung) verrechneten Aufwendungen sind bei Bemessung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie des Kompetenzzentrums zu berücksichtigen.

Werden nicht prämiengünstige Supportleistungen in Verbindung mit einer prämiengünstigen Leistung erbracht, können diese im Rahmen einer sachgerechten Vereinbarung im Sinne der Z 2 gemeinsam mit der prämiengünstigen Leistung zugeordnet werden.

Beispiel:

Die In-kind-Leistung besteht in der stundenweisen Zurverfügungstellung von drei Forschern und jener Laboreinrichtung, die diese Forscher außerhalb der Erbringung der In-kind-Leistung unternehmensintern auch für andere F&E-Tätigkeiten nutzen. Gemäß obigem Punkt 2 kann die In-Kind-Leistung in Bezug auf die Personalkosten der Forscher vereinbarungsgemäß dem Unternehmenspartner zugeordnet werden. In diesem Fall können vereinbarungsgemäß auch die Aufwendungen für die Laboreinrichtung in die Bemessungsgrundlage beim Unternehmenspartner einbezogen werden.

Zur Geltendmachung einer Forschungsprämie eines ordentlichen Mitglieds der Christian Doppler Forschungsgesellschaft gilt Folgendes:

Der Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitglieds zur Christian Doppler Forschungsgesellschaft ist als Aufwand für den Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen (Anhang I, Punkt B, Z 16 der [Forschungsprämienverordnung](#)) Teil der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung.

Rz 8208f wird geändert (Klarstellung hinsichtlich Investitionsprämie, Judikatur):

8208f

[...]

Davon sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln ([§ 3 Abs. 4 EStG 1988](#)) abzuziehen. Die Kürzung hat zu erfolgen, wenn die steuerfreie Zuwendung mit einem in der Bemessungsgrundlage erfassten Aufwand gemäß [§ 1 Abs. 2 der Forschungsprämienverordnung](#), BGBl. II Nr. 515/2012, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang steht ([§ 1 Abs. 2 der Forschungsprämienverordnung](#), BGBl. II Nr. 515/2012). Aus welchen Gründen die Steuerfreiheit eingeräumt wird, ist für die Kürzung unerheblich; dementsprechend kürzt auch eine nicht forschungsspezifische steuerfreie Zuwendung, wie die Investitionsprämie, die Bemessungsgrundlage. Die Investitionsprämie gemäß [Investitionsprämiengesetz](#), BGBl. I Nr. 88/2020, ist gemäß [§ 124b Z 365 EStG 1988](#) keine Betriebseinnahme, somit steuerfrei. Es liegt daher eine steuerfreie Zuwendung aus öffentlichen Mitteln vor und die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ist um die Investitionsprämie zu kürzen ([Anhang II der Forschungsprämienverordnung](#), BGBl. II Nr. 515/2012). Da die Forschungsprämie eine von der Einkommen-/Körperschaftsteuer losgelöste eigenständige (Selbstbemessungs)Abgabe ist (VwGH 11.12.2019, [Ra 2019/13/0108](#)), ändert daran auch der Umstand nichts, dass die Investitionsprämie für Zwecke der Ertragsteuern zu keiner Aufwandskürzung führt, weil im Rahmen der Gewinnermittlung [§ 6 Z 10](#), [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) sowie [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) auf sie nicht anwendbar sind.

Nachträgliche Änderungen hinsichtlich der Höhe steuerfreier Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln stellen ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) in Bezug auf die Prämiengewährung dar. Eine ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie ist in Anwendung des [§ 201 Abs. 3 Z 3 BAO](#) bzw. ein erlassener Prämienbescheid gemäß [§ 295a BAO](#) zu ändern.

Aufwendungen, die im Rahmen der Auftragsforschung weiterverrechnet wurden und von einer Mitteilung gemäß [§ 108c Abs. 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG 1988](#) erfasst sind, kürzen ebenfalls die Bemessungsgrundlage. Mit Forschungsaufwendungen in Zusammenhang stehende Erlöse (zB aus dem Verkauf eines End- oder Abfallproduktes aus dem Forschungsprozess) kürzen die Bemessungsgrundlage nicht.

Nicht zur Bemessungsgrundlage zählen Aufwendungen für Waren, die nach Start der Serienproduktion, aber vor Erreichen der Großserienproduktion von den Kunden als mangelhaft reklamiert oder bereits vor deren Lieferung an den Kunden als mangelhaft erkannt und aussortiert wurden (sog. "Ausfallwerte"). Das Vorliegen eines hohen Prozentsatzes an mangelhafter Ware kann Anlass sein, durch weitere Forschungsarbeit wesentlich verbesserte Materialien, Produkte oder Verfahren hervorzubringen, wie es der Definition der "Experimentellen Entwicklung" entspricht. Die Waren selbst stellen aber keinen Aufwand dar, der zum Zwecke der Forschung getätigt wird, sondern Aufwand für Waren, die zum Verkauf produziert wurden (VwGH 13.9.2018, [Ro 2016/15/0012](#) und Ra 2016/15/0045).

Zahlungen auf Grundlage eines Kostenumlagevertrages für Forschungs- und Entwicklungsleistungen sind nicht in die Bemessungsgrundlage für die eigenbetriebliche Forschung einzubeziehen, wenn das zahlende Unternehmen selbst nicht forscht (VwGH 25.6.2020, [Ro 2020/15/0009](#)).

Rz 8208fb wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

8208fb

Die Kürzung um steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln ([§ 3 Abs. 4 EStG 1988](#)) hat stets projektbezogen bzw. gegebenenfalls auf nicht projekt- oder schwerpunktbezogenen FuE-Aktivitäten zu erfolgen. Eine Kürzung von (projektfremden) Aufwendungen, die von der steuerfreien Zuwendung gar nicht betroffen sind, hat zu unterbleiben. Dementsprechend sind nicht projektspezifische Aufwendungen, die vor dem Anfallen von Projektaufwendungen anfallen, nicht zu kürzen.

Fassung bis zur Veranlagung 2020:

Ist in einem Wirtschaftsjahr der Betrag der ausbezahlten oder verbindlich zugesagten Subvention höher als die angefallenen Forschungsaufwendungen, ist die Subvention nach Maßgabe des tatsächlichen Forschungsaufwandes abzuziehen. Der Überhang ist als steuerfreier Betrag zu behandeln und im nächsten Wirtschaftsjahr gegen die dann anfallenden Forschungsaufwendungen zu verrechnen.

Beispiel:

Eine Forschungssubvention in Höhe von 210 wird im ersten Jahr zur Gänze ausbezahlt. Der Forschungsaufwand insgesamt beträgt 250, wovon im ersten Jahr 130, im zweiten Jahr 50 und im dritten Jahr 70 anfallen. Die Subvention ist nach Maßgabe des tatsächlich getätigten Aufwandes zu verteilen.

<i>Jahr</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>Tatsächlicher Forschungsaufwand</i>	<i>130</i>	<i>50</i>	<i>70</i>
<i>Subventionsverbrauch</i>	<i>130</i>	<i>50</i>	<i>30</i>
<i>Bemessungsgrundlage Forschungsprämie</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>40</i>

Fassung ab Veranlagung 2021:

Die Kürzung ist davon unabhängig, wann die Subvention tatsächlich fließt; maßgebend ist der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Subvention und Aufwand.

Ist eine konkrete Zuordnung von Subvention und spezifischem Aufwand nicht gegeben, das heißt betrifft die Subvention den anfallenden Forschungsaufwand in seiner Gesamtheit, hat bei Bilanzierern die Kürzung nach Maßgabe des Projektfortschrittes entsprechend einem passiven Rechnungsabgrenzungsposten (bzw. einer Anzahlung) zu erfolgen.

Beispiel:

Eine Forschungssubvention in Höhe von 210 betrifft das gesamte Projekt und wird im ersten Jahr zur Gänze ausbezahlt. Der Forschungsaufwand beträgt insgesamt 250, wovon im ersten Jahr 130, im zweiten Jahr 50 und im dritten Jahr 70 anfallen.

<i>Jahr</i>	<i>Forschungsaufwand</i>	<i>Anteil am Gesamtaufwand (%)</i>	<i>Kürzungsbetrag</i>	<i>Zu berücksichtigender Forschungsaufwand</i>
1	130	52	109,2¹⁾	20,8
2	50	20	42	8
3	70	28	58,8	11,2
Gesamt	250	100	210	40²⁾

¹⁾ **109,2=52% der Gesamtsubvention von 210**

²⁾ **40 = 250 - 210**

Betrifft die Subvention nur einen Teil der einem Projekt zurechenbaren Aufwendungen, sind von der Kürzung nur die geförderten Projektteile betroffen.

Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gilt für die Kürzung das zum Bilanzierer Gesagte. Aus Vereinfachungsgründen kann eine Kürzung nach Maßgabe des Subventionszuflusses erfolgen, wenn dabei sichergestellt ist, dass die Projektaufwendungen in Summe richtig gekürzt werden.

Beispiel:

Der Forschungsaufwand beträgt jährlich 100 und insgesamt 400. Eine Forschungssubvention in Höhe von 200 wird im zweiten Jahr in Höhe von 150 und im vierten Jahr in Höhe von 50 ausbezahlt.

Jahr	Forschungsaufwand	Ausbezahlte Subvention	Kürzungsbetrag	Zu berücksichtigender Forschungsaufwand
1	100	-	-	100
2	100	150	100	0
3	100	-	50¹⁾	50
4	100	50	50	50
Gesamt	400	200	200	200

¹⁾ **Kürzungsüberhang aus dem Jahr 2**

Rz 8208q wird geändert (Judikatur):

8208q

Das Jahresgutachten der FFG stellt ein Beweismittel dar, das der freien Beweiswürdigung unterliegt und vom zuständigen Finanzamt vor Entscheidung über den Prämienantrag zu würdigen ist. Durch die prozentuelle Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu den Forschungsprojekten/Forschungsschwerpunkten im Gutachten lässt sich der Bezug zum jeweiligen Forschungsprojekt/Forschungsschwerpunkt hinsichtlich des darauf entfallenden Teiles der Bemessungsgrundlage herstellen. Dies ist insbesondere für Fälle von Bedeutung, in denen dem Prämienantrag nach Würdigung des Gutachtens der FFG nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, weil ein/mehrere Forschungsprojekt(e)/Forschungsschwerpunkt(e) die Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämiertenbegünstigten Forschung nicht (vollständig) erfüllt/erfüllen und die geltend gemachte Bemessungsgrundlage zu kürzen ist. In solchen Fällen ist vor Entscheidung über den Prämienantrag das Parteiengehör zu wahren.

Beabsichtigt das Finanzamt, dem Prämienantrag in Würdigung des Gutachtens der FFG nicht vollinhaltlich stattzugeben, ist dies daher dem Steuerpflichtigen vorzuhalten und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Werden vom Steuerpflichtigen beim Finanzamt Einwände gegen das Gutachten erhoben, sind diese im Rahmen des Verfahrens vor dem

Finanzamt zu behandeln. Für den Steuerpflichtigen ist es nicht möglich, für ein Wirtschaftsjahr, für das die FFG bereits ein Gutachten erstellt hat, bei dieser ein neuerliches Gutachten anzufordern ([§ 3 Abs. 2 letzter Satz der Forschungsprämienverordnung](#), BGBl. II Nr. 515/2012). Das Finanzamt kann gegebenenfalls vor Entscheidung über den Prämienantrag oder in einem nachfolgenden Rechtsmittel- oder Betriebsprüfungsverfahren auf die fachliche Unterstützung durch die FFG zurückgreifen.

Die Forschungsprämie stellt eine abgabenrechtliche Begünstigung dar. In einem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren obliegt es dem Steuerpflichtigen selbst, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 25.6.2007, [2006/14/0050](#) u.v.a.). Diese erhöhte Mitwirkungspflicht findet ihren Ausfluss in einer Beweismittelbeschaffungs- und einer -vorsorgepflicht.

Die FFG hat ihre Expertise nur im Rahmen der ihr übermittelten Unterlagen abzugeben. Kommt sie aufgrund mangelnder Mitwirkung des Steuerpflichtigen (zB lückenhafte Fragenbeantwortungen) zum Schluss, dass sie keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeit im Sinn des [§ 108c EStG 1988](#) erkennen kann, ist diese Beurteilung mit keiner Mangelhaftigkeit behaftet (BFG 8.7.2020, RV/7103521/2018).

Abschnitt 33.2. entfällt (obsolet).

Abschnitt 33.2.: *entfällt*

Randzahlen 8210 und 8211: *derzeit frei*

Der bisherige Anhang I („Abkommen, Verordnungen und Erlassregelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung“) wird durch folgenden Anhang I ersetzt (Klarstellung):

Anhang I (zu Abschnitt 7.1.9.2, Rz 3115b)

Nutzungsdauern Energiewirtschaft

STROM – Übertragung und Verteilung

Freileitungen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer in Jahren
Übertragungsnetz 380 kV-220 kV-110 kV	50
Verteilernetz Hochspannung 110 kV-220 kV-380kV	33
Verteilernetz Mittelspannungsfreileitungen 1kV - 20kV - 30kV	20-25
Verteilernetz Niederspannungsfreileitungen < 1 kV 400 V	20

Erdkabelleitungen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Hochspannungsleitungen Kabel 60 / 100 kV	33
Mittelspannungsleitungen Kabel 1 kV–20 kV–30 kV	25
Niederspannungsleitungen Kabel <1 kV 400 V	20

Umspannwerke

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Grundstückseinrichtungen	10-33
Grundstückseinrichtungen zu wasserbaulichen Grundstücken	10-33
Betriebsgebäude	40
Primäreinrichtungen Hochspannung	20

Primäreinrichtungen Mittelspannung	20
Primäreinrichtungen Leistungsschalter	20-25
Sekundäreinrichtungen – nicht Leittechnik Netz	10-20
Leittechnik - Netz	10
Leittechnik Prozessrechner	7
Stationäre Transformatoren	20
Fernwirktechnik	10 bzw. 20
Kommunikations- u. batteriebetriebene USV-Anlagen (ohne Notstrom)	10

Trafostationen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Trafostationen maschinelle Umhüllungen / Vorrichtungen im Netz	20
Trafostationen, elektr. Einrichtungen	20
Netztransformatoren	20

GAS

Leitungen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Gasleitungen Übertragung / Hochdruck	Netzebene1: 40
Gasleitungen Verteilung / Niederdruck	Netzebene 2: 30 Netzebene 3: 30

Gasstationen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Übernahmestationen	20-25
Reduzierstationen	20 -25
Odorierungsanlage	20-25

FERNWÄRME

Leitungen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Fernwärme-Transportleitungen	25-33
Fernwärme-Leitungen	20-30

Fernwärmestationen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Pumpstationen maschineller Teil	15-20
Pumpstationen maschinelle Umhüllungen	15-20
Umformstationen / Übergabestationen maschinelle Umhüllungen	15-20

Zähler und Messeinrichtungen inkl. Übertragungseinrichtungen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Gas Tarifgeräte	10-15
Gas Balgengaszähler	10-15
Gas Drehkolbengaszähler	10-15
Gas Mengenumwerter	10-15
Zähler Fernwärme	10-15
„nicht Smarte“ Zähler und Messgeräte	10-15
Smart Meter Strom	13
CDMA Endgeräte	15
Komm-Zelle	20
Smart Meter - Funk	10-11
CDMA Übertragung	10
Gateway	10

Leitungen ITK

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
ITK Leerverrohrungen	25
Kabel Faser	15
Switch & Access Points: aktive Komponente	10

Speicher und Tankanlagen

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Batteriespeicher	5-10
E-Tankstellen (techn. Einheit Wallbox, Ladeeinheit)	5-10

Wasserenergie

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Wasserbau Stauraum/ Unterwasser	50-66
Wasserbau Wasserfassung	50-66
Wasserbau Wasserschloss	50-66
Wasserbau Stahlwasserbau	50-66
Wasserturbine	25
Generatoren	25
Wehranlage maschinell	25
Einlaufrechen	25
Schutzeinrichtung	7
Mittelspannungsanlagen primär – hydraulisch	20
Mittelspannungsanlagen primär – Leistungsschalter	25
Sekundäreinrichtungen – nicht Leittechnik hydraulisch	20
Leittechnik Wartenausrüstung – hydraulisch	10
Leittechnik – hydraulisch, Komponenten	10

Stationäre Transformatoren – hydraulisch	20
Fernmelde und Fernwirkanlagen – hydraulisch	5-10
EB-Anlage - hydraulisch	10
Prozessrechner – hydraulisch	7
Mittelspannungskabel und Freileitungen nur Kraftwerks intern (30kV)	25-33

Windenergie

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Windkraftanlagen (Mast, Rotor, Gondel)	20

Photovoltaik

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
PV-Anlagen / Paneele	20
PV-Unterkonstruktion	20
PV-Übergabestation, Elektronik	20
Wechselrichter	10-12

Thermische Energie

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Gasturbine	20
Dampfturbine	20
Hilfsdampfkessel und sonst. Masch. Ausrüstung kalorisch	20
Maschinen u. masch. Anlagen Erzeugungsanlagen Umform- u. Pumpstationen	20
Mittelspannungsanlagen primär - kalorisch	20-25
Leistungsschalter	20-25
Sekundäreinrichtungen ohne Leittechnik - kalorisch	10-20
Leittechnik - kalorisch	10

Prozessrechner	7
Stationäre Transformatoren - kalorisch	20
Fernmelde und Fernwirkanlagen - Automatisierung	10

Wärme

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Maschinen u. maschinelle Anlagen Erzeugungsanlagen kalorisch	20
Dampfturbine	20
Kräne, Hebezeuge	20
Umform- und Pumpstation	20
Bio-Solar Wasserbecken mit Folie	20
Bio-Solar Wärmetauscher	20
Biogasaufbereitung	15-20

Gas und Wasserstoff

Wirtschaftsgut	Nutzungsdauer
Wasserstofferzeugung	20

Anhang II wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

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

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

[...]

Vergütungen an Fleischuntersuchungsorgane, die gemäß [Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz](#), BGBl. I Nr. 13/2006 idF BGBl. I Nr. 136/2006, mit der Fleischuntersuchung beauftragt sind (~~siehe Rz 6617~~); **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)**

[...]

Anhang IV wird geändert (FORG):

Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz 1338m)

(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 Vorlage beim Finanzamt Österreich ~~Finanzamt Wien 1/23~~^{1) 3)}

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

[...]

Gesetzliche Grundlagen

[...]

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

- [...]
- 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.
- [...]

[...]

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

²⁾ Ab 1. Jänner 2016 sind Spenden an bestimmte Kunst- und Kultureinrichtungen iSd [§ 4a Abs. 2 Z 5 EStG 1988](#) steuerlich absetzbar.

³⁾ Bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23

In Anhang VI wird in Abschnitt 1.8. folgende Änderung vorgenommen (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

Anhang VI (zu Abschnitt 15.7)

[...]

1.8. Steuerliche Beurteilung

Siehe dazu die Rz 5172 ff.

Die Abgeltung von Wertminderungen von Grundstücken im Sinne des [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) auf Grund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse ist gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988](#) steuerfrei. Voraussetzung für die Steuerfreiheit des auf die Bodenwertminderung entfallenden Anteils an der Entschädigungsleistung ist, dass das Leitungsrecht zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumt wird (vgl. Rz 5172 und Rz 6409).

Die Obergrenze der Wertminderung ist aber jedenfalls der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Absicht der Leitungsverlegung (vgl. dazu OGH 26.5.1983, [6 Ob 802/81](#)). Diese Obergrenze wird in aller Regel nicht erreicht (Rz 5172).

~~Zweifelsfragen zur Wertermittlung sind seitens der Finanzverwaltung gegebenenfalls mit den fachkundigen Bediensteten des Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung abzuklären. Im Interesse der Rechtssicherheit können die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung nach Maßgabe der vorhandenen Arbeitskapazitäten bereits im Vorfeld zu bewertungsrechtlichen Fragen kontaktiert und diese mit ihnen abgestimmt werden.~~

[...]

Bundesministerium für Finanzen, 6. Mai 2021