



Verteiler:  
A3 B3 C5 G4

ESt010

26. November 2002

GZ. 06 0101/4-IV/6/02

An alle

Finanzlandesdirektionen und Finanzämter

Himmelpfortgasse 4-8  
Postfach 2  
A-1015 Wien

mit Ausnahme der Finanzämter für Gebühren und  
Verkehrsteuer

Sachbearbeiter:  
Dr. Atzmüller  
Telefon:  
51433/2596  
Internet:  
[martin.atzmueller@bmf.gv.at](mailto:martin.atzmueller@bmf.gv.at)  
DVR: 0000078

**Betr. Einkommensteuerprotokoll 2002**

:

**Die Ausführungen im Einkommensteuerprotokoll 2002 stellen Ergänzungen und  
Klarstellungen zu den EStR 2000 und den bestehenden Erlässen zur Erzielung  
einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise dar.**

Über den Inhalt des Protokolls sind von den Finanzämtern allenfalls im Zusammenwirken mit der jeweiligen Finanzlandesdirektion Amtsbesprechungen durchzuführen. Auf eine Verteilung des Einkommensteuerprotokolls 2002 mit Erlassverteiler wird verzichtet, da das Protokoll im Intranet/Internet zur Verfügung gestellt und im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung verlautbart wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus dem Einkommensteuerprotokoll 2002 nicht abgeleitet werden.

26. November 2002

Für den Bundesminister:

Dr. Wiesner

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung:

# **Protokoll über die Bundes- Einkommensteuertagung 2002**

**23. April – 25. April 2002**

**Bundesministerium für Finanzen**

**GZ. 06 0101/4-IV/6/02 vom 26. November 2002**



---

## **1 § 2 EStG 1988**

### **Ausländische Verluste (Rz 7605ff EStR 2000)**

In einem DBA-Land mit Befreiungsmethode wird der Gewinn der Betriebsstätte pauschaliert (sehr häufig in den "Oststaaten"). Entsteht nach österreichischem Steuerrecht in einem Jahr ein Verlust und im Folgejahr ein Gewinn, so ist nach Rz 7607 EStR 2000 dieser Gewinn zur Gänze (da keine ausländischen Verlustvorträge anfallen) von der inländischen Besteuerung freizustellen.

Ist auch bei pauschaliertester Besteuerung der Betriebsstätte im Ausland und bei (im Inland ausgeglichenen) Verlusten in den Vorjahren der gesamte in den Folgejahren eingetretene Gewinn von der inländischen Besteuerung freizustellen? Bejahenden Falls würden sich vor allem in der Baubranche durch Periodenverschiebungen beachtliche Gestaltungsmöglichkeiten ergeben. Weiters erhebt sich die Frage, ob das zum DBA-D ergangene und in den Richtlinien zitierte VwGH-Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217 auch auf andere DBA anzuwenden ist.

**Die Ausführungen in Rz 7605 ff der EStR 2000 sind auf sämtliche DBA mit Befreiungsmethode anzuwenden.**

**Werden Auslandseinkünfte österreichischer Abgabepflichtiger in einem ausländischen Staat nicht durch Gegenüberstellung der tatsächlich erzielten Erträge und der tatsächlich geleisteten Aufwendungen, sondern in pauschaliertester Form der Besteuerung unterzogen (z.B. durch Erhebung einer Quellensteuer von den Zahlungen an einen inländischen Bauunternehmer mit verlust- und gewinnbringenden Baustellen oder durch Besteuerung fiktiv angesetzter Einnahmen und Ausgaben), dann muss davon ausgegangen werden, dass mit der Pauschalierung ausgleichend nicht nur die aus der Auslandstätigkeit erzielten Gewinne, sondern auch die hierbei erlittenen Verluste berücksichtigt werden.**

**Wurde in solchen Fällen die Berücksichtigung eines nach österreichischem Recht ermittelten Auslandsverlustes in Entsprechung des VwGH-Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217, auch in Österreich in Anspruch genommen, dann führt dies daher im Regelfall dazu, dass sich in den Folgejahren die DBA-Freistellungserfordernisse auf der Grundlage des zitierten VwGH-Erkenntnisses entsprechend vermindern. In den Fällen einer Pauschalbesteuerung im Ausland kommt es daher im Regelfall zu einer Nachversteuerung, und zwar sobald nach österreichischem Recht wieder Auslandsbetriebstättengewinne erzielt werden. Die**

---

**Nachversteuerung hat nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ungeachtet dessen zu erfolgen, dass sich die ausländische Verlustverwertung nicht in einer effektiven Verminderung der ausländischen Besteuerungsgrundlage niederschlägt. Dies deshalb, weil mit der Pauschalierung das (positive und das negative) wirtschaftliche Gesamtergebnis in vereinfachter Form besteuert wird und demzufolge geradezu automatisch auch die Auslandsverluste mitberücksichtigt werden.**

**Nur dann, wenn der Abgabepflichtige nachweisen kann, dass die Pauschalbesteuerung in seinem Fall nicht zur Verlustdoppelverwertung führt (z.B. weil die betrieblichen Aktivitäten in dem betreffenden ausländischen Staat insgesamt einer Steuerbelastung ausgesetzt sind, die jener nach österreichischem Recht im Fall der Verweigerung der Verlustberücksichtigung zumindest gleichkommt), ist die DBA-Freistellungsverpflichtung in den Jahren der Erzielung der ausländischen Betriebstättengewinne ungekürzt gegeben.**

**Es bestehen keine Bedenken, wenn Abgabepflichtige zur Vermeidung aufwendiger Nachversteuerungserfordernisse Auslandsverluste bei Ermittlung der inländischen Besteuerungsgrundlage nicht geltend machen.**

## **2 § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988**

### **Stipendien (Rz 33f LStR 2002)**

Der Abgabepflichtige verfügt über ein abgeschlossenes Studium an einer österreichischen Universität. Er arbeitet als Arbeitnehmer in einem Forschungsinstitut. Nunmehr eröffnet sich für ihn die Möglichkeit zu einem post graduate - Studium. Der Abgabepflichtige ist während der Dauer des Studiums in seinem weitlaufenden Dienstverhältnis karenziert. Er erhält im Zusammenhang mit dem Studium

- a) ein Stipendium von der öffentlichen Hand
- b) einen Zuschuss vom bisherigen Arbeitgeber.

Sind die beiden Geldflüsse einkommensteuerpflichtig? Welche Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 liegt jeweils vor?

**Ad a): Nach Rz 34 LStR 2002 sind Stipendien, die nach Abschluss einer Ausbildung ausgezahlt werden, grundsätzlich als Einkommensersatz anzusehen; es ist immer**

---

**von einem Erwerbseinkommen auszugehen. Da das Stipendium mit dem Dienstverhältnis in keinem Zusammenhang steht, liegen im vorliegenden Fall Einkünfte aus selbständiger Arbeit (wissenschaftliche Tätigkeit) vor. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c oder d EStG 1988 sind die Einkünfte von der Einkommensteuer befreit.**

**Ad b): Der Zuschuss des Arbeitgebers stellt an sich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, ist jedoch gemäß § 26 Z 3 EStG 1988 nicht steuerbar.**

### **3 § 4 Abs. 4 EStG 1988**

#### **Garage am Wohnsitz als Betriebsvermögen (Rz 509 EStR 2000)**

Ein Wohnhaus wird zu 15 % betrieblich genutzt. In der daran angebauten Garage wird der zu 80 % betrieblich genutzte PKW abgestellt. Können die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Garage (zB AfA, Finanzierungskosten) im Ausmaß von 15 % als Betriebsausgaben geltend gemacht werden?

**Rz 509 EStR 2000 in der ab 2002 geltenden Fassung lautet: Ist das vom Steuerpflichten bewohnte Einfamilienhaus (die Wohnung) zur Gänze Privatvermögen, ist die Garage am Wohnort unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs durch den Wohnort und damit privat veranlasst (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Ist das vom Steuerpflichtigen bewohnte Einfamilienhaus (die Wohnung) nicht zur Gänze Privatvermögen, sind die Garagierungskosten am Wohnort im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs, höchstens jedoch im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des (übrigen) Gebäudes als Betriebsausgaben abzugsfähig. Obwohl das Wohnhaus im konkreten Fall zur Gänze Privatvermögen darstellt (betriebliche Nutzung unter 20 %), sind die Garagierungskosten im Ausmaß von 15 % (Nutzungseinlage) als Betriebsausgaben abzugsfähig.**

### **4 § 4 EStG 1988**

#### **Zinsen als Betriebsausgabe (Rz 1421 ff EStR 2000)**

Es werden trotz negativem Kontokorrentkontenstand jedes Jahr unangemessen hohe Entnahmen getätigt und als Konsequenz im Betrieb eine Fremdfinanzierung vorgenommen.

---

Ist bei der Berechnung der Verzinsung der Entnahmen von jährlich kumulierten Entnahmebeträgen die Vorjahre inkludierend auszugehen oder sind lediglich die jährlichen Entnahmen zu berücksichtigen?

**Nach Rz 1423 EStR 2000 sind Zinsen für betriebsbedingt aufgenommene Schulden auch dann Betriebsausgaben, wenn den durch die laufenden Geschäftsfälle entstehenden oder sich vergrößernden Betriebsverbindlichkeiten Privatentnahmen im Ausmaß der angemessenen regelmäßigen persönlichen Aufwendungen des Unternehmers gegenüberstehen. Da dies nach der Sachverhaltsdarstellung nicht vorliegt, ist die Summe der jährlichen Erhöhungen des Standes der Fremdfinanzierung in das Zinsenabzugsverbot einzubeziehen. Im Falle einer späteren Verminderung des Standes der Fremdfinanzierung kann davon ausgegangen werden, dass in erster Linie der außerbetriebliche Teil des Fremdkapitals abgebaut wurde.**

## **5 § 4, § 14**

### **Pensionsrückstellung gemäß § 14 EStG 1988, Pensionsabfindung als Betriebsausgabe, (Rz 3372 ff EStR 2000)**

In einer Familien-GmbH (Installationsunternehmen mit einem Jahresumsatz von rund 35 Millionen Schilling) wird im Jahr 1986 dem zu 75% beteiligten Gesellschafter eine Pensionszusage mit dem Erreichen des 65. Lebensjahres erteilt. Eine Widerrufsmöglichkeit ist in der schriftlichen Zusage nicht enthalten. Im Jahr 2000 (der Gesellschafter ist 55 Jahre alt und nach wie vor als Geschäftsführer tätig) wird der Pensionsanspruch mit dem handelsrechtlich ermittelten Wert von rund 5,6 Millionen Schilling abgefunden. Die Pensionsabfindung wird in dieser Höhe als Betriebsausgabe zum Ansatz gebracht.

1. Welche Kriterien bestehen für die Anerkennung von Pensionszusagen in kleineren Familien-GmbH's?
2. Bedeutet das Fehlen einer Widerrufsklausel eine automatische Unwiderrufbarkeit bzw. ist der Verzicht auf die (steuerlich unschädlichen) Widerrufsmöglichkeiten fremdüblich?
3. Steuerliche Behandlung der im Jahr 2000 bezahlten Pensionsabfindung bei der GmbH?

**Ad 1): Zur Frage der Anerkennung von Pensions- bzw. direkten Leistungszusagen bzw. der Fremdüblichkeit bei kleinen Familienkapitalgesellschaften siehe Rz 1059ff KStR 2001.**

---

**Ad 2): Die Pensionszusage ist auch dann als unwiderruflich anzusehen, wenn die Unwiderruflichkeit nicht ausdrücklich vereinbart wird. Das Fehlen einer Widerrufsklausel bedeutet weiters nicht, dass die Pensionszusage in der vereinbarten Form durch Pensionszahlung abgewickelt werden muss. Die Vereinbarung einer Abfindung der bis zum Beendigungszeitpunkt angefallenen Ansprüche stellt lediglich eine andere Form der Abwicklung dar.**

**Ad 3): Im Falle einer dem Grunde nach anzuerkennenden Pensions- bzw. direkten Leistungszusage entsteht mit der Abfindungsvereinbarung im Jahre 2000 bei der Kapitalgesellschaft eine abzugsfähige Verbindlichkeit, der die gewinnerhöhend aufzulösende Pensionsrückstellung gegenübersteht. Die Höhe der steuerlich abzugsfähigen Abfindung ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln.**

## **6 § 6 Z 2 lit. a EStG 1988**

### **Wertberichtigung zu Auslandforderungen (Rz 2378 EStR 2000)**

Vermehrt werden von Herstellern und Händlern, die Waren an Auslandskunden liefern gruppenweise Einzelwertberichtigungen vorgenommen. Man nimmt prozentuelle Abwertungen vor. Das Ausmaß der Abwertungen wird dabei Kreditwürdigkeitsprozentsätzen internationaler Ratings (zum Beispiel veröffentlicht im Magazin "Institutional Investor") für bestimmte Staaten entnommen. So beträgt etwa die Kreditwürdigkeit laut Rating 2000 für die Schweiz als bestgereihtem Staat 93,80 oder für die Türkei 37,80. Es wird mit dieser Begründung eine Abwertung der Forderungen an Kunden dieser Staaten von 6,20 % (Schweiz) oder 62,20 % (Türkei) vorgenommen und mit Rz 2378 EStR 2000 begründet. Dabei wird keine Rücksicht auf die tatsächlichen Verhältnisse genommen und etwa auch Abwertungen von Forderungen vorgenommen, die innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes von 5 Monaten zur Gänze eingegangen sind.

Was will man mit Rz 2378 EStR 2000 aussagen? Grundsätzlich gibt es wohl für jedes Land ein in ratings feststellbares gemeinsames Risiko. Kann das für sich allein – ohne weitere Untersuchung – einen Grund für eine Wertberichtigung bilden? Wie hoch ist diese zulässige Wertberichtigung bei einem Rating von 93,80 (Schweiz als bestgereihter Staat), 92,90 (Deutschland), 83,90 (Schweden), Ungarn (59,20), Slowakei (42,90) oder Jugoslawien (7,30)?

**Nach Rz 2378 EStR 2000 bestehen keine Bedenken, Wertberichtigungen für Auslandsforderungen zu bilden, wenn die Gefährdung der Einbringlichkeit aller**

---

**Forderungen gegenüber einem bestimmten Land gleichartig ist (politisches oder wirtschaftliches Länderrisiko). Eine Wertberichtigung kann in Form einer gruppenweisen Einzelwertberichtigung nur dann erfolgen, wenn tatsächlich Bedenken hinsichtlich der Einbringlichkeit auf Grund tatsächlicher Zahlungsmoral, Sicherheiten und Bonität etc. bestehen. Die Tatsache, dass so genannte Ratings publiziert werden, ist für sich kein Anlass, die dort genannten Kreditwürdigkeitsfaktoren ungeprüft bei der Bewertung von Auslandsforderungen einer Wertberichtigung zu Grunde zu legen.**

## **7 § 9 EStG 1988**

### **Rückstellung für GSVG-Nachzahlungen (Rz 3301 und 3302 EStR 2000)**

Seit 1998 werden die GSVG-Beiträge aufgrund der aktuellen Einkünfte des betreffenden Jahres bemessen. Nachzahlungsbeträge (und Gutschriftsbeträge) sind der Höhe nach exakt ermittelbar. Die effektive Vorschreibung der GSVG-Beträge erfolgt erst nach Ablauf des Veranlagungsjahres. Im Fall von Nachzahlungen wird daraus eine Verpflichtung (§ 5 – Ermittler) bzw. eine Berechtigung (§ 4 Abs. 1- Ermittler) zur Bildung einer Rückstellung für GSVG-Nachzahlungen abgeleitet. Ist die Bildung einer Rückstellung für Nachzahlungen bzw. einer aktiven Rechnungsabgrenzung für Beiträge zum GSVG zulässig?

**Rückstellungen können nach § 9 Abs. 1 EStG 1988 nur gebildet werden für Anwartschaften auf Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwierenden Geschäften. Was unter das Tatbestandselement "sonstige ungewisse Verbindlichkeiten" fällt, richtet sich nach dem Steuerrecht und nicht nach dem Handelsrecht, da es keinen Verweis auf eine handelsrechtliche Norm gibt. Zu den Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zählen unter anderem Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung. Bei der Nachentrichtung von GSVG-Beiträgen handelt es sich somit um eine Drittverpflichtung, bei der das Bestehen konkreter Umstände am Bilanzstichtag nachgewiesen werden kann, nach denen mit dem Vorliegen oder dem Entstehen dieser Verbindlichkeit zu rechnen ist. Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung im Sinne des § 9 Abs. 3 EStG 1988 sind daher erfüllt.**

---

**Handelsrechtlich dürften die GSVG-Beiträge hingegen weder abzugs- noch rückstellungsfähig sein, da es sich um Aufwendungen des Unternehmers und nicht des Unternehmens handelt. Dem handelsrechtlichen Abzugsverbot steht somit eine steuerrechtliche Abzugspflicht gegenüber, weswegen kein Fall einer Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vorliegt. Sowohl der § 5 - Ermittler als auch der § 4/1 - Ermittler können daher von einem Passivierungswahlrecht Gebrauch machen; eine Passivierungspflicht besteht dann, wenn der Steuerpflichtige mit der Rückstellungsbildung für GSVG-Beiträge begonnen hat (Rz 3305 EStR 2000).**

## **8 § 11 EStG 1988**

### **Eigenkapitalzuwachsverzinsung (Rz 3831 ff EStR 2000)**

Der Abgabepflichtige hat sein Betriebsergebnis bisher durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt. Er geht nunmehr auf Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 über und möchte bereits im ersten Jahr der Bilanzierung von § 11 EStG 1988 Gebrauch machen.

Welchen Einfluss haben die steuerlichen Ergebnisse aus der Änderung der Gewinnermittlungsart auf die Berechnung des Eigenkapitals im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 3 und 4 EStG 1988?

**Mit dem Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu jener nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz verbunden, die als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Eigenkapitalzuwachsverzinsung im ersten Jahr der Bilanzierung dient. Da gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 der Vorjahresgewinn als Zugang zum Beginn des Wirtschaftsjahres gilt, ist der (gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988) ermittelte Vorjahresgewinn als (erster) Zugang zu erfassen. Gleiches gilt für den Übergangsgewinn, der lediglich ein mit dem Wechsel der Gewinnermittlung verbundenes, den Totalgewinn grundsätzlich nicht veränderndes Gewinnkorrektivum darstellt und daher im Rahmen des § 11 EStG 1988 systematisch wie ein "normaler" Jahresgewinn zu werten ist.**

**Der zu verzinsende Eigenkapitalzuwachs des ersten Wirtschaftsjahres nach dem Wechsel besteht im gewichteten durchschnittlichen Eigenkapitalstand dieses Jahres, dh. es ist - wie bei Eröffnung oder unentgeltlichem Betriebserwerb nach § 11 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 letzter Satz – zunächst ein Ausgangseigenkapitalstand**

---

**von Null anzusetzen, der sodann - im Hinblick auf die Fortführung eines bestehenden Betriebes - um den Vorjahresgewinn (inklusive Übergangsgewinn) zu erhöhen ist. Mangels ausdrücklicher diesbezüglicher gesetzlicher Regelung erscheint dies sachgerecht: Der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist eine Eigenkapitalerfassung wesensfremd, sodass eine "Nachentwicklung" für den Beobachtungszeitraum (§ 11 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) nicht nur an den faktischen Möglichkeiten scheitern wird, sondern auch mit der auf die Bilanzierung zugeschnittenen Konzeption des § 11 EStG 1988 nicht vereinbar erscheint. Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen sind daher Fälle des Wechsels zur Bilanzierung bei bestehendem Betrieb im Bezug auf § 11 EStG 1988 bezüglich des Beobachtungszeitraumes wie Fälle der Betriebseröffnung zu behandeln.**

## **9 § 12 EStG, § 1 Abs. 3 und 4 LuFPauschVO 2001**

### **Rücklagen gemäß § 12 EStG bei pauschalierten Landwirten (Rz 4249 EStR 2000)**

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27.7.1999, 94/14/0170, ausgesprochen, dass eine Übertragung der stillen Reserven gemäß § 12 EStG 1988 auch bei pauschalierten Land- und Forstwirten denkbar ist. Das Erkenntnis betraf die Ermittlung land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte für 1991 nach der Verordnung BGBl 100/1990. Kommt eine Übertragungsrücklage auch im Anwendungsbereich der LuFPauschVO 2001 in Betracht?

**Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27.7.1999, 94/14/0170 festgehalten, dass bei Bildung der Rücklage (des steuerfreien Betrages) nach § 12 EStG 1988 gewährleistet sein muss, dass die aufgedeckten stillen Reserven auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragen werden können. Die für den Streitzeitraum geltende Pauschalierungsverordnung sah für die Ermittlung des Gewinnes aus Forstwirtschaft eine (vollständige) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor. Die im Rahmen dieser Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in der Praxis angewendeten pauschalen Ausgabensätze waren reine FLD-Sätze, auf deren Anwendung kein Rechtsanspruch bestand. Es ist davon auszugehen, dass der VwGH die Reservenübetragung (bzw. die Bildung einer Übertragungsrücklage) nur im Hinblick auf die verordnungsmäßig vorgesehene vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als zulässig ansah. Die LuF PauschVO 2001 sieht hingegen – vom Nebenerwerb abgesehen – für die Gewinnermittlung hinsichtlich der**

---

**verschiedenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ausschließlich eine Voll- oder Teilpauschalierung vor. Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung ist die Anwendung der Verordnung bloß auf einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Tätigkeiten unzulässig. Im Hinblick darauf kommt ab dem Jahr 2001 für Steuerpflichtige, die von der LuF PauschVO 2001 Gebrauch machen, die Bildung einer Übertragungsrücklage (eines steuerfreien Betrages) nicht mehr in Betracht, da es zu einer steuerlichen Erfassung der unversteuert gebliebenen stillen Reserve infolge der Pauschalierung nicht mehr kommen kann. Im Zusammenhang mit dem genannten Erkenntnis wird Rz 4249 EStR 2000 zu überdenken sein.**

## **10 § 16 und § 28 EStG 1988**

### **Abzugsfähigkeit von Zinsen (Rz 4038 und 6418 EStR 2000)**

Eine vermietete Liegenschaft im Wert von 2 Millionen Euro wird gegen Übernahme eines mit 500.000 Euro aushaltenden Hypothekardarlehens erworben. Das Darlehen wurde seinerzeit vom Übertragenden zwecks Abdeckung einer Pflichtteilsschuld aufgenommen, die Zinsen waren daher bei ihm nicht abzugsfähig. Kann der Erwerber der Liegenschaft die auf das Darlehen entfallenden Zinsen nunmehr als Werbungskosten geltend machen?

**Es liegt eine gemischte Schenkung vor. Aufgrund des Missverhältnisses zwischen Wert der Liegenschaft und übernommenem Darlehen ist ein unentgeltlicher Erwerb gegeben. Die AfA kann daher auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten geltend gemacht werden (2 Millionen Euro minus Anteil Grund und Boden).**

**Die Zinsen sind nicht als Werbungskosten abziehbar: Für den betrieblichen Bereich ist der Sachverhalt ausdrücklich geregelt. Nach Rz 2534 EStR 2000 werden Verbindlichkeiten, die aus Anlass einer unentgeltlichen Betriebsübertragung entstehen (zB Pflichtteilsschulden), nicht zu Betriebsschulden (VwGH 19.9.1990, 89/13/0021; VwGH 21.10.1986, 86/14/0124). Gleches gilt für Privatschulden des Rechtsvorgängers, welche im Zuge einer unentgeltlichen Betriebsübertragung auf Grund der getroffenen Vereinbarung vom Erwerber übernommen werden (VwGH 4.11.1980, 804, 954, 955/80).**

**Diese Grundsätze sind auch im außerbetrieblichen Bereich bei der unentgeltlichen Übertragung der Einkunftsquelle "Mietobjekt" anzuwenden. Schulden, die mit der Einkunftsquelle zusammenhängen (zB Errichtung, Erhaltung), sind dem Mietobjekt**

---

**zuzurechnen; derartige Zinsen sind (auch bei einem "unentgeltlichen Rechtsnachfolger") Werbungskosten. Werden im Rahmen der insgesamt unentgeltlichen Übertragung hingegen Schulden übernommen, die mit der Einkunftsquelle nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen, oder fremdfinanzierte Zahlungen an den Übergeber oder an Dritte geleistet, führt dies nicht dazu, dass den Zinsen Werbungskostencharakter zukommt.**

## **11 § 16 und § 29 EStG 1988**

### **Rentenbesteuerung - Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage (Rz 7001 ff EStR 2000)**

Ein Gebäude (Einzelwirtschaftsgut) wurde gegen Leibrente erworben. Die Rente war zum Zeitpunkt des Erwerbes als Versorgungsrente anzusehen. Auf Grund der Neuregelung der Rentenbesteuerung ist die Rente ab der Veranlagung 2000 als Kaufpreisrente anzusehen, sodass die AfA auf Grundlage des Barwertes gemäß § 16 BewG neu zu berechnen ist (Rz 7041 EStR 2000). Ist dieser Rentenbarwert (§ 16 BewG) um den Grundanteil zu vermindern und gilt diese neue AfA-Bemessungsgrundlage auch für Verträge vor dem 1. Jänner 1989? Wie ist die steuerneutrale Wertberichtigung für die Vergangenheit durchzuführen?

**Aus dem nach § 16 Abs. 2 BewG kapitalisierten Rentenbarwert ist bei Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage der auf den Grundanteil entfallende verhältnismäßige Anteil auszuscheiden. Die Ermittlung dieses Anteils hat nach der Verhältnismethode zu erfolgen (vgl. Rz 6447 EStR 2000). Die neue AfA-Bemessungsgrundlage gilt auch für Verträge, die vor dem 1. Jänner 1989 abgeschlossen wurden. Eine sich aus der Änderung der Rentenqualifikation (ab 2000) ergebende Änderung in der AfA-Bemessungsgrundlage hat auf die bis einschließlich 1999 vorgenommene AfA keine Auswirkung. Die AfA ist ab 2000 unter Berücksichtigung der bis 1999 vorgenommenen AfA vorzunehmen.**

**Beispiel:**

**Erwerb eines Gebäudes (Verkehrswert 10 Millionen S/726.728, 34 €) gegen Leibrente am 1.2.1996. Der kapitalisierte Rentenbarwert beträgt 6 Millionen S/436.037 €. Das Gebäude wird ab dem Erwerb vermietet.**

**Beurteilung bis 1999: Es liegt eine Versorgungsrente und damit ein unentgeltlicher Vorgang vor. Als AfA-Bemessungsgrundlage kommen die fiktiven Anschaffungskosten (10 Millionen Schilling/726.728, 34 €) in**

---

**Betracht. Die Jahres-AfA beträgt für 1996 bis 1999 auf Grundlage des gesetzlichen AfA-Satzes (1,5%): 150.000 S/10.900,93 €.**

**Beurteilung 2000: Es liegt ab 2000 eine Kaufpreisrente vor. AfA-Bemessungsgrundlage ist damit der zum Zeitpunkt des Erwerbes gemäß § 16 BewG kapitalisierte Rentenbarwert. Die Jahres-AfA beträgt für 2000 und die folgenden Jahre auf Grundlage des gesetzlichen AfA-Satzes (1,5%): 90.000 S/6.540,55 €. Unter Berücksichtigung der bisher (1996 bis 1999) vorgenommenen AfA in Höhe von insgesamt 600.000 S/43.603,70 € ergibt sich 2000 ein "Eröffnungsabschreibungswert" von 5,4 Mio S/392.433,33 €. Davon ist für 2000 und die Folgejahre die jährliche AfA in Höhe von 90.000 S/6.540,55 € abzusetzen.**

## **12 § 17 EStG 1988**

### **Pauschalierungsverordnung für Handelsvertreter (Rz 4355 EStR 2000)**

Gemäß Rz 4355 EStR 2000 ist die Handelsvertreterpauschalierungsverordnung, BGBI II Nr. 95/2000, auf Steuerpflichtige anwendbar, die eine Tätigkeit ausüben, die dem § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz 1993, BGBI. Nr. 88/1993, entspricht. Gemäß § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz 1993 ist Handelsvertreter, wer von einem anderen mit der Vermittlung oder dem Abschluss von Geschäften, ausgenommen über unbewegliche Sachen, in dessen Namen und für dessen Rechnung ständig betraut ist und diese Tätigkeit selbstständig und gewerbsmäßig ausübt. Kann die Handelsvertreterpauschalierung auch auf Steuerpflichtige angewendet werden, die Waren, die sie zuvor (vom Produzenten oder Lieferanten) eingekauft haben zum selben Einkaufspreis, jedoch im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verkaufen und für diese Tätigkeit (vom Produzenten oder Lieferanten) eine Provision beziehen?

**Anwendungsvoraussetzung für die Handelsvertreterpauschalierung ist, dass die Tätigkeit dem im § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz 1993 umschriebenen Berufsbild entspricht. Handelsvertreter ist danach, wer im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig wird. Steuerpflichtige, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Geschäftsabschlüsse tätigen (Eigenhändler), sind – unabhängig davon, ob der Verkauf zum Einstandspreis erfolgt oder nicht - vom Anwendungsbereich der Verordnung nicht erfasst.**

---

## **13 § 17 EStG 1988**

### **Pauschalierungsverordnung für Handelsvertreter (Rz 4360 EStR 2000)**

Ein Handelsvertreter macht auf Grund der Pauschalierungsverordnung, BGBl II Nr. 95/2000, 80.000,00 S als pauschale Betriebsausgaben geltend. Da er umsatzsteuerlich Bruttorechner ist, beantragt er das Vorsteuerpauschale in Höhe von 9.600,00 S ebenfalls als Betriebsausgabe. Ist es zulässig, dass ein Bruttorechner das Vorsteuerpauschale als Betriebsausgabe absetzt?

**Da mit dem Betriebsausgabenpauschale nur ganz bestimmte Betriebsausgaben abgegolten sind und das Betriebsausgabenpauschale als Nettogröße anzusehen ist, ist die auf die ertragsteuerlich abpauschalierten Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar (siehe Rz 4131 EStR 2000 zur gesetzlichen Basispauschalierung).**

## **14 § 17 Abs. 1 und 2 EStG 1988**

### **Basispauschalierung (Rz 4101 ff EStR 2000)**

1. Eine Elektrowaren-GmbH kauft ihre Handelsware nicht selbst, sondern über ihren Geschäftsführer ein. Als Begründung dafür wird angegeben, dass die GmbH einen Werbekostenbeitrag an die "Verbundgruppe Elektronikpartner" zu leisten hätte, wenn sie den Wareneinkauf tätigt. Dieser Werbekostenzuschuss entfällt, wenn der Wareneinkauf von einer Einzelperson durchgeführt wird. Die Waren werden vom Geschäftsführer mit einem Aufschlag von (nur) 1,4 % an die GmbH weiterverkauft.

Der Geschäftsführer erklärt in einer Einnahmen-Ausgabenrechnung die Erlöse aus dem Verkauf und zieht davon die Kosten des Wareneinkaufes sowie 12 % Basispauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ab. Daraus ergeben sich durchschnittliche Jahresverluste von rund 200.000,00 S bis 300.000,00 S, die von Anfang an feststehen.

Hängt die Anwendung der Basispauschalierung davon ab, dass es tatsächlich Betriebsausgaben gegeben hat (oder davon, dass es Betriebsausgaben denkmöglich hätte geben können)? Liegt ein Missbrauch des § 17 EStG 1988 vor? Betreibt der Geschäftsführer eine Liebhabereitfähigkeit?

---

**Die Anwendung der Basispauschalierung ist vom Anfallen tatsächlicher Betriebsausgaben unabhängig; die Möglichkeit des Vorliegens von als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen oder Ausgaben reicht für die Inanspruchnahme aus. Ob ein Missbrauch (§ 22 BAO) vorliegt, ist eine auf Ebene der Sachverhaltswürdigung zu lösende (Tat)Frage. Ungeachtet der Frage des Vorliegens eines Missbrauchs ist die Tätigkeit jedenfalls auf Grund ihrer anhaltenden unveränderten Verlustträchtigkeit als Liebhaberei anzusehen (vgl. Rz 4279 EStR 2000).**

2. Eine Krankenanstalt/ein Institut (Diagnostikzentrum) wird von zwei Ärzten in Form einer GmbH gegründet. Beide Ärzte sind zu je 50 % an der Gesellschaft beteiligt und auch Geschäftsführer. Das Geschäftsführerentgelt beträgt monatlich 3.650 €. Offene Ausschüttungen in Millionenhöhe werden beschlossen. Für ihre ärztliche Leistungen verrechnen die Ärzte jährlich je 160.000 € (Durchführung von CD- und MR-Untersuchungen). Diese Erträge erklären die beiden Ärzte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nehmen das Ausgabenpauschale in Höhe von 12 % in Anspruch. Weitere Betriebsausgaben werden nicht geltend gemacht; sämtliche Betriebsausgaben wurden ja schon von der GmbH getragen.

Da nur durch die Zwischenschaltung der GmbH eine Verrechnung der "ärztlichen Leistungen" an die GmbH überhaupt denkmöglich ist, tritt die Frage der Basispauschalierung auf. Für die Erbringung der ärztlichen Leistungen ist die Gründung einer GmbH nicht notwendig, da die beiden Ärzte Kassenverträge als Einzelpersonen erhalten würden. Ein Auftreten als "Praxisgemeinschaft" wäre möglich.

Es stellt sich also die Frage, ob es beabsichtigt ist, die Basispauschalierung nur durch die Zwischenschaltung einer GmbH möglich zu machen, obwohl bei der Erzielung der betreffenden Einkünften keine Betriebsausgaben anfallen.

Kann man die Zahlungen der GmbH an ihre Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttungen ansehen oder könnte man die Zwischenschaltung einer GmbH auch als Umgehung darstellen, da es als ersichtlichen Grund nur die Steuerersparnis in Form der Geltendmachung des Betriebsausgabenpauschale gibt (für den Fall, dass diese Zahlungen der GmbH an ihre Geschäftsführer als Teil des Geschäftsführerentgelts anzusehen wären, fielen auch der Dienstgeberbeitrag etc. an)?

Liegt Missbrauch vor, wenn Körperschaften ihre den Betriebsgegenstand bildenden Leistungen ohne ersichtlichen außersteuerlichen Grund (der steuerliche ist wohl das Betriebsausgabenpauschale) an die Gesellschafter "auslagern"?

---

**Sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Basispauschalierung erfüllt, steht es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei, diese Form der Gewinnermittlung in Anspruch zu nehmen. Dabei reicht die Möglichkeit des Vorliegens von als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen oder Ausgaben für die Inanspruchnahme aus. Eine auf § 22 BAO gestützte Nichtanerkennung hätte zur Voraussetzung, dass der Nachweis gelingt, dass die Gestaltung ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung ausschließlich in der Absicht der Steuervermeidung findet.**

**Ist die Inanspruchnahme der Basispauschalierung dem Grunde nach anzuerkennen, wäre zu prüfen, ob die Erbringung der ärztlichen Leistungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als Teil der Geschäftsführungstätigkeit anzusehen wäre, sodass – sollte dies zutreffen - das Betriebsausgabenpauschale von 6% zur Anwendung zu bringen wäre.**

**Sollte dies jedoch zu verneinen sein, wäre zu prüfen, ob in der unentgeltlichen Zurverfügungstellung der medizinischen Geräte durch die GmbH eine verdeckte Ausschüttung gelegen ist. Dies wäre der Fall, wenn im Hinblick auf die Höhe der an die GmbH verrechneten Honorare die Kostenabgeltung fremdvergleichsbezogen unterstellt werden müsste. Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung wäre bei der Körperschaft im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten der Gewinn um die erzielbaren, aber tatsächlich nicht erzielten Betriebseinnahmen aus der Nutzungsüberlassung zu erhöhen (vgl. Rz 844 KStR 2001). Auf Seiten der Gesellschafter wäre der Vorteil der unentgeltlichen Überlassung als Betriebseinnahme zu erfassen, der bei normaler Einnahmen-Ausgaben-Rechnung durch den Ansatz einer entsprechenden Betriebsausgabenpost, der § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht entgegenstünde, neutralisiert würde. Im Hinblick auf die Inanspruchnahme der Basispauschalierung hätte der Ansatz einer entsprechenden Betriebsausgabe jedoch zu unterbleiben.**

## **15 § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988**

### **Pauschalierungsverordnung Gaststättengewerbe (BGBl. II Nr. 227/1999, Rz 4292 bis 4299 EStR 2000)**

Eine Gaststätte, die sonst in geschlossenen Räumen betrieben wird, veranstaltet einmal im Jahr ein Fest im Bereich des Freigeländes vor dem Lokal, wobei

- 
- a) Umsätze aus der Verabreichung von Speisen und Getränken,
  - b) Werbekostenbeiträge, die andere Unternehmer für das Anbringen von Plakaten bzw. für das Aufstellen von eigenen Ständen auf dem Gelände bezahlen,  
erzielt werden.

Die Umsätze aus dem Fest (Bewirtung *und* Werbekostenbeiträge) betragen insgesamt mehr als 25 % der gesamten Umsätze der Gaststätte. Ist die Pauschalierung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999 zulässig?

**Die Verordnung ist anwendbar. Gemäß Rz 4299 EStR 2000 hat bei Gaststätten, die in wirtschaftlich sinnvoller Weise auch (nur) innerhalb geschlossener Räume geführt werden können, keine Überwiegensprüfung nach Rz 4296 EStR 2000 zu erfolgen. Wenn es somit bei Betrieben, die nicht bloß Saisonbetriebe sind, für die Anwendbarkeit der Verordnung unschädlich ist, dass Umsätze überwiegend im Freien erzielt werden, muss dies umso mehr für einen Betrieb gelten, der nur eine einmalige Freiluftveranstaltung durchführt.**

## **16 § 17 und § 21 EStG 1988; LuF PauschVO 2001 (BGBl II Nr. 54/2001)**

### **Vorsteuer bei teilpauschalisierten Land- und Forstwirten**

Ein Landwirt, der seine Einkünfte nach der Teilpauschalierungsmethode (§ 8 LuF PauschVO 2001) ermittelt, hat im Bereich der Umsatzsteuer zur Regelbesteuerung optiert. Wie sind Vorsteuererstattungen dabei zu behandeln?

**In § 8 Abs.2 der LuF PauschVO 2001 wurde die Teilpauschalierung als Bruttomethode ausgestaltet: Der pauschale Betriebsausgabensatz errechnet sich durch Anwendung des Durchschnittssatzes von 70% auf die Betriebseinnahmen einschließlich der Umsatzsteuer. Im Rahmen der Bruttomethode sind Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt Betriebsausgaben und Umsatzsteuererstattungen seitens des Finanzamtes Betriebseinnahmen. Da die Betriebsausgabenpauschalierung den Charakter der Brutto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht verändert, sind Umsatzsteuererstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer und geschuldeter Umsatzsteuer) auch bei Inanspruchnahme der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Weg der Teilpauschalierung nach § 8 der LuFPauschVO 2001 als Betriebseinnahmen zu erfassen; sie erhöhen damit auch**

---

**wieder im Ausmaß von 70% das Betriebsausgabenpauschale.  
Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf.**

## **17 § 20 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988**

### **Angemessenheitsprüfung bei Pkw (Rz 4770 ff EStR 2000)**

Wie der Abgabenbehörde II. Instanz bekannt wurde, wurden in einer Vielzahl von Fällen von Autofirmen Mietverträge (also nicht Leasingverträge) über PKWs abgeschlossen, deren Anschaffungspreis weit über der Angemessenheitsgrenze liegt. Seitens des Vermieters wird gegenüber den Kunden behauptet, bei schlichten Mietverträgen sei eine Angemessenheitsprüfung nicht vorzunehmen. Ist bei (schlichten) Mietverträgen über PKW und Kombis nur der angemessene Teil der Miete als Betriebsausgabe abzugsfähig?

**§ 20 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sieht vor, dass Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit PKWs und Kombis einer Kürzung im Bezug auf die Repräsentationskomponente unterliegen. Es unterliegt keinem Zweifel, dass - abgesehen von Fällen der kurzfristigen Anmietung (Rz 4779 EStR 2000) – nicht nur Leasingraten (Rz 4777 EStR 2000) sondern auch Mietentgelte von der Kürzung betroffen sind, wenn die Anschaffungskosten des Fahrzeuges, die der Berechnung des Mietentgeltes zu Grunde gelegt wurden, die Angemessenheitsgrenze übersteigen.**

## **18 § 21 EStG 1988**

### **Veräußerung von Bodenschätzten durch Land- und Forstwirte (Rz 5042 EStR 2000)**

Ein vollpauschalierter Landwirt entdeckt auf einem Teil seiner landwirtschaftlichen Flächen ein Schottervorkommen. Das Ausmaß und somit das Volumen des Schottervorkommens lässt sich relativ genau abschätzen. Der Landwirt möchte das gesamte Schottervorkommen zu einem Fixpreis verkaufen. Der Käufer erwirbt nur den reinen Schotter und nicht den Grund und Boden. Dem Käufer wird das Recht eingeräumt, innerhalb einer Frist von drei Jahren den Schotter nach den von ihm zu erwirkenden behördlichen Bewilligungen abzubauen. Dabei wird die Oberfläche, unter welcher er den Schotter abbauen darf, genau beschrieben und in der Natur markiert. Diese Fläche darf er nicht überschreiten. Die Tiefe des Abbaues hängt

---

einerseits von den behördlichen Bewilligungen und andererseits von den Intentionen des Käufers ab. Diesbezüglich hat der Verkäufer keine Möglichkeit einer Einflussnahme. Vereinbart wird, dass nach Beendigung des Abbaus bzw. nach Ablauf der vereinbarten Abbauzeit die Schottergrube vom Käufer nicht aufzufüllen und auch nicht zu humusieren und zu rekultivieren ist, sondern die offene Grube, wie sie liegt und steht, geräumt von Maschinen und Geräten, an den Verkäufer zurückzugeben ist. Hat der Verkäufer den Verkaufserlös zu versteuern? Wenn ja, welche Einkünfte liegen vor?

**Einkünfte, die einem Landwirt dafür zufließen, dass er einem Anderen das Recht einräumt, innerhalb einer bestimmten Frist Schotter nach den von diesem zu erwirkenden behördlichen Bewilligungen auf einem dem Landwirt (weiterhin) gehörigen (bisher landwirtschaftlich genutzten) Grundstück abzubauen, wobei vereinbarungsgemäß die Schottergrube nach Ablauf der vereinbarten Abbauzeit weder aufzufüllen, noch zu humusieren, noch rekultivieren ist, führen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Rz 3204 EStR 2000), da steuerlich der nicht zum Betriebsvermögen des Landwirtes gehörige Bodenschatz verpachtet wird (Schotterabbauvertrag). Daran ändert auch die Vereinbarung eines Pauschalpreises für den Abbau des gesamten Schottervorkommens nichts. Da nur der Schotter, nicht jedoch der Grund und Boden verkauft wird, kann Rz 5042 EStR 2000 nicht zur Anwendung kommen. Gemäß Rz 3204 EStR 2000 bestehen keine Bedenken, bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sämtliche Werbungskosten (einschließlich Absetzung für Substanzverringerung) mit 50 % der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen.**

## **19 § 24 Abs. 6 EStG 1988**

### **Gebäudebegünstigung bei Betriebsaufgabe (Rz 5710 EStR 2000)**

Der Abgabepflichtige, ein Gastwirt, schloss im Jahr 1997 mit einem Telekommunikationsunternehmen einen Mietvertrag ab, mit dem das Recht zur Installierung und Betreibung einer Antennenanlage auf dem Dach des Betriebsgebäudes eingeräumt wurde. Nach erfolgter Aufgabe des Gastgewerbebetriebes (wegen Alters) wurde das Betriebsgebäude, das bis zur Betriebsaufgabe im Jahr 1999 den Hauptwohnsitz des Abgabepflichtigen gebildet hatte, in das Privatvermögen überführt. Der Mietvertrag mit dem Telekommunikationsunternehmen blieb weiterhin aufrecht, der Abgabepflichtige erzielte daraus in der Folge Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in einer Höhe von jährlich 1.500,00 €.

---

Nach Rz 5710 EStR 2000 führt bereits die *geringste* begünstigungsschädliche Verwendung des Gebäudes zur Nichtanwendbarkeit des § 24 Abs. 6 EStG 1988. Ist davon auszugehen, dass bereits die Vermietung eines – im Verhältnis zum gesamten Gebäude – äußerst kleinen Teiles des Gebäudes (nur eine Fläche von wenigen Quadratmetern des Daches) zum Verlust der Begünstigung und damit zur Erfassung der stillen Reserven führt? Ist auch die Einräumung einer Dienstbarkeit schädlich für die Anwendung der Gebäudebegünstigung?

Ist auch die Gestattung der Anbringung einer Reklametafel begünstigungsschädlich, wenn der, der die Tafel anbringt, betriebliche Einkünfte erzielt?

**Gemäß § 24 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 darf das Gebäude bei einer Betriebsaufgabe weder**

- ganz oder zum Teil veräußert werden,
- ganz oder zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen werden noch
- überwiegend selbst zur Einkunftszielung verwendet werden.

**Eine Veräußerung und eine überwiegend eigene Verwendung zur Einkunftszielung liegt nicht vor. In Frage kommt somit nur Teilstrich 2 der Gesetzesstelle, wonach bereits eine teilweise Überlassung des Gebäudes zur Erzielung betrieblicher Einkünfte begünstigungsschädlich ist.**

**Als schädliche Überlassung iSd zweiten Teilstrichs (oder Verwendung iSd dritten Teilstrichs) von Gebäuden kann nur gesprochen werden, wenn davon Räumlichkeiten des Gebäudes betroffen sind. Dies entspricht einerseits der typisierenden Betrachtungsweise in Bezug auf eine "Gebäudeüberlassung" und kollidiert auch nicht mit dem Gesetzeszweck, wonach durch die Einschränkung im 2. Teilstrich in erster Linie eine Betriebsaufspaltung (Zurückbehaltung des Gebäudes und Vermietung an den bloß in neuer Rechtsform weiterbestehenden Betrieb) von der Begünstigung ausgeschlossen werden soll (vgl. Erläuterungen zum AbgÄG 1980, BGBI 563, RV 457 BlgNR 15. GP).**

**Bei der hier gegebenen Nutzung des Daches zum Betrieb eines Handymastes kann von einer Überlassung des Gebäudes im Sinne der Überlassung von Räumlichkeiten nicht gesprochen werden. Sie ist somit nicht begünstigungsschädlich und führt daher nicht zu einer Besteuerung der stillen Reserven des Betriebsgebäudes.**

---

**Gleiches gilt bei der Einräumung einer Dienstbarkeit, die nicht die Nutzung der Gebäuderäumlichkeiten betrifft, oder des Rechts auf Anbringung von Werbetafeln, Schaukästen oder bei der bloßen Zurverfügungstellung von Auslagen an einen gewerblichen Nutzer.**

## **20 § 24 Abs. 6 EStG 1988**

### **Zehntelbegünstigung gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988**

Jemand hat die Zehntelbegünstigung gem. § 24 Abs. 6 EStG 1988 für die stillen Reserven an einem Gebäude in Anspruch genommen. Während der Laufzeit der Zehntel stirbt der Begünstigte. Ist die Versteuerung der restlichen Zehntelbeträge beim Erblasser oder bei den Erben durchzuführen?

**Die Versteuerung ist bei dem oder den Erben vorzunehmen.**

## **21 § 24 und § 37 EStG 1988**

### **Keine Progressionsermäßigung nach § 37 für einen Entnahmegewinn anlässlich einer Buchwerteinbringung nach Art III UmgrStG (Abschnitt 18 bzw. 27 EStR 2000)**

Bei einer Betriebseinbringung nach Art. III UmgrStG wird das Betriebsgrundstück zurückbehalten und in das Privatvermögen übernommen. Ist der Entnahmegewinn nach § 37 EStG begünstigt?

**Im Falle der Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft unter Buchwertfortführung kommt es nicht zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes (VwGH 29.1.1998, 97/15/0197). Für die Anwendung einer steuerlichen Begünstigung aus dem Titel der Betriebsveräußerung bleibt somit kein Raum.**

## **22 § 28 EStG 1988**

### **Einräumung eines Wohnrechtes gegen Entgelt (Rz 6409 EStR 2000)**

Der Steuerpflichtige kauft ein Haus und räumt seiner Tante gegen die Bezahlung eines Einmalbetrages von 700.000,00 € ein lebenslängliches Wohnrecht ein. Fällt der Einmalbetrag unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung? Wie ist die im Einmalbetrag enthaltene

---

nicht steuerbare Abgeltung der durch diese Nutzungseinräumung eintretenden Wertminderung des Gebäudes zu ermitteln?

**Der Einmalbetrag ist im Zuflusszeitpunkt zur Gänze als Einnahme im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Ein Teil des Einmalbetrages würde nur dann nicht der Einkommensteuer unterliegen, wenn eine zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumte Nutzung vorläge (Rz 6409 EStR 2000), was aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist.**

## **23 § 28 EStG 1988**

### **Ermittlung des Grundanteiles (Rz 6447 EStR 2000)**

Es wird in der Grazer Innenstadt ein Geschäftsobjekt (beste Lage, sehr gute Ertragsaussicht) mit der Absicht erworben, dieses Objekt zu sanieren und umzubauen. Letztlich bleibt nur die denkmalgeschützte Außenfassade erhalten; der Innenraum wird vollkommen umgestaltet.

Die Aufwendungen für Sanierung und Umbau belaufen sich auf etwa 7.000.000,00 €.

Demgegenüber stellen sich die Anschaffungskosten wie folgt dar:

Anschaffungspreis	€ 8.430.000,-
Nebenkosten	€ 500.000,-
Anschaffungskosten gesamt	€ 8.930.000,-

Für ein nur 100 Meter entfernt gelegenes und nach Ansicht des Finanzamtes vergleichbares Objekt wurde ein Sachverständigengutachten in Auftrag gegeben. Daraus ergibt sich ein Anteil von Grund und Boden von 41 %.

Kann der Abgabepflichtige den Grundanteil pauschal wie in Rz 6447 EStR 2000 vorgesehen mit 20 % der Anschaffungskosten (1.786.000,00 €) ausscheiden?

**Die in Rz 6447 EStR 2000 vorgesehene Aufteilung erfolgt auf Grund von allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung, die von einer in den meisten Fällen üblichen Aufteilung des Verkehrswertes im Verhältnis 80:20 ausgeht. Ergeben sich jedoch im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führt, ist eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen.**

---

## **24 § 29 EStG 1988**

### **Beurteilung von Rentenverträgen (Rz 7037 bis 7039 EStR 2000)**

Bei Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter ist der Rententyp durch Gegenüberstellung des versicherungsmathematisch kapitalisierten Rentenbarwertes zuzüglich allfälliger Einmalbeträge und des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes zu ermitteln. Bei der Veräußerung von Gebäuden gegen Rente, insbesondere unter nahen Angehörigen, werden neben einer monatlichen Rente häufig die Zurückbehaltung eines Wohnrechtes und Pflegeleistungen im Falle einer künftigen Pflegebedürftigkeit vereinbart. Inwieweit sind diese zusätzlichen Vereinbarungen wie Wohnrecht und Pflegeleistungen bei der Ermittlung des Rententypes zu berücksichtigen?

**Das zurückbehaltene Wohnrecht vermindert den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes. Die Verpflichtung zur Pflege im Fall einer künftigen Pflegebedürftigkeit bleibt aufgrund der Ungewissheit des Eintrittes außer Ansatz.**

## **25 § 29 Z 4 EStG 1988 und Verordnung BGBI. II**

### **Nr. 417/2001 betreffend § 109a EStG 1988**

### **Funktionärseigenschaft von Mitgliedern von Prüfungskommissionen (Rz 8310 EStR 2000)**

Mitglieder von Prüfungskommissionen betreffend Meisterprüfungsprüfungen, Befähigungsprüfungen, Unternehmerprüfungen und Ausbildnerprüfungen können Funktionäre der Wirtschaftskammer, von anderen Interessenvertretungen entsandte Personen, Unternehmer oder Pensionisten sein. Diese erhalten für ihre Prüfungstätigkeit Entschädigungen. Stellen diese Entschädigungen Funktionsgebühren im Sinne des § 29 Z 4 EStG 1988 dar und sind diese daher gemäß der Verordnung BGBI. II Nr. 417/2001 zu § 109a EStG 1988 zu melden?

**Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 (Funktionsgebühren) erzielt eine Personen, die als Organ oder Mitglied eines Organs einer öffentlich-rechtlichen Körperschaften mit einer gewissen Macht- und Entscheidungsbefugnis ("imperium") ausgestattet ist; eine bloß beratende oder vortragende Tätigkeiten reicht alleine nicht aus. Da die Mitglieder von Prüfungskommissionen**

---

**(Meisterprüfungsprüfungen, Befähigungsprüfungen, Unternehmerprüfungen und Ausbildnerprüfungen) in dieser Funktion "imperium" ausüben, stellen die ihnen geleisteten Vergütungen Funktionsgebühren im Sinne des § 29 Z 4 EStG 1988 dar. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 7 der Verordnung BGBl II Nr. 417/2001 zu § 109a EStG 1988 unterliegen derartige Vergütungen der Mitteilungspflicht nach §109a EStG 1988.**

## **26 § 37 Abs. 5 EStG 1988**

### **Hälftesteuersatz für außerordentliche Einkünfte gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 bei Betriebsveräußerung wegen Erwerbsunfähigkeit (Rz 7314 und 7315 EStR 2000)**

Der Inhaber eines Gastgewerbe- und Pensionsbetriebes wird im 55. Lebensjahr erwerbsunfähig und erhält eine vorzeitige Alterspension wegen Erwerbsunfähigkeit nach § 131 c GSVG durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft zuerkannt. Er beabsichtigt, den Betrieb sofort zu veräußern. Da er zunächst keinen Käufer findet, führt er den Betrieb – unter Inkaufnahme aller gesundheitlichen Risiken – zunächst weiter, um einen Wertverfall des Betriebes besonders der Liegenschaften durch Brachliegen zu vermeiden.

Nach vier Jahren (1999) veräußerte er den Betrieb an einen Käufer und macht für den Veräußerungsgewinn den Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 1 in Verbindung mit § 37 Abs. 5 EStG 1988 geltend. Steht diese Begünstigung zu, obwohl die Betriebsveräußerung erst vier Jahre nach Eintritt der Erwerbsunfähigkeit und Zuerkennung des Pensionsanspruches erfolgt? Kann für die Begründung der Erwerbsunfähigkeit nach dem EStG auf die Zuerkennung einer Erwerbsunfähigkeitspension nach dem GSVG zurückgegriffen werden?

**Entscheidend ist, ob im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe Erwerbsunfähigkeit iSd Rz 7314 oder 7315 EStR 2000 nachweislich gegeben ist. Danach kann eine Erwerbsunfähigkeit angenommen werden, wenn**

- ein Steuerpflichtiger (überhaupt) keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben kann (VwGH 4.11.1998, 98/13/0104) oder wenn gemäß § 133 b Abs 2 Gewerbliches Sozialversicherungsgesetz (GSVG) bzw § 124 b Abs 2 Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG) eine Erwerbsunfähigkeitspension ohne zeitliche Befristung zuerkannt wird (Rz 7314 EStR 2000) oder**
- wenn die (konkrete) betriebliche Tätigkeit auf Grund des Gesundheitszustandes nicht mehr ausgeübt werden kann und deshalb der**

---

**Betrieb veräußert oder aufgegeben wird. Der Nachweis der Erwerbsunfähigkeit ist durch ärztliche Gutachten und Bescheinigungen zu erbringen (Rz 7315 EStR 2000).**

**Dass die Aufgabe innerhalb einer gewissen Frist ab Eintritt der Erwerbsunfähigkeit stattfinden muss, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Wenn daher im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe Erwerbsunfähigkeit vorliegt und die Betriebsaufgabe auf diese zurückzuführen ist, kann der Hälftesteuersatz in Anspruch genommen werden. Dabei kann der Umstand, dass der Betrieb trotz Erwerbsunfähigkeit unter Inkaufnahme gesundheitlichen Risken weitergeführt wurde, nicht dazu führen, das Bestehen der Erwerbsunfähigkeit im Betriebsaufgabepunkt in Frage zu stellen.**

## **27 § 37 Abs. 6 EStG 1988**

### **Hälftesteuersatz bei aussetzenden Forstbetrieben (Rz 7327 EStR 2000)**

Abschnitt 97 Abs. 10 EStR 1984 enthielt die Aussage, dass in aussetzenden Betrieben – abgesehen von gewissen geringen Durchforstungserträgen – jährliche regelmäßige Nutzungen nicht zu erzielen seien, weshalb alle in diesen Betrieben erzielten Nutzungen – mit Ausnahme der Durchforstungserträge und der Waldnutzungen infolge höherer Gewalt – als außerordentliche Waldnutzungen anzusehen seien (VwGH 12.10.1956, 276/55). Die EStR 2000 enthalten keine Sonderregelung mehr für aussetzende Forstbetriebe. Steht bei aussetzenden Forstbetrieben der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 in Verbindung mit § 37 Abs. 6 EStG 1988 ab der Veranlagung 2000 generell nicht mehr zu?

**Abschnitt 97 Abs. 10 EStR 1984 wurde bewusst nicht in die EStR 2000 übernommen. § 37 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt nämlich ausdrücklich, dass für das Vorliegen von Einkünften aus besonderen Waldnutzungen die Betriebsart unmaßgeblich ist. Dies bedeutet, dass die Begünstigung des halben Steuersatzes für Nachhaltsbetriebe und aussetzende Betriebe gleichermaßen gilt, woraus folgt, dass auch bei aussetzenden Betrieben nur Waldnutzungen infolge höherer Gewalt oder außerordentliche Waldnutzungen begünstigt sind. Darüber hinaus bezog sich die Aussage in Abschnitt 97 Abs. 10 EStR 1984 auf die Rechtslage nach dem EStG 1972. § 37 Abs. 2 EStG 1972 sah in Z 1 den Hälftesteuersatz für Einkünfte vor, welche die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere**

---

**Jahre erstreckt. Eine vergleichbare Bestimmung fehlt jedoch im EStG 1988, sodass dem Abschnitt 97 Abs. 10 EStR 1984 bereits ab 1989 die Rechtsgrundlage entzogen wurde.**