



GZ. 06 0104/9-IV/6/03

An alle
Finanzlandesdirektionen und Finanzämter
Mit Ausnahme der Finanzämter für
Gebühren und Verkehrsteuern

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: 513 98 61

Sachbearbeiter:
Dr. Margreiter
Telefon:
+43 (0)1-514 33/2361
Internet:
Maximilian.Margreiter@bmf.gv.at
DVR: 0000078

Betr.: Einkommensteuerprotokoll 2003

Die Ausführungen im Einkommensteuerprotokoll 2003 (Anlage 1) 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 FLD Amtsbesprechungen durchzuführen. Auf eine Verteilung des Einkommensteuerprotokolls 2003 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 2003 nicht abgeleitet werden.

17. Juli 2003

Für den Bundesminister:

Dr. Wiesner

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:

Protokoll über die Bundeseinkommensteuertagung 2003

6. bis 8. Mai 2003

1. §§ 4 f EStG 1988 (Rz 567, 568, 574 EStR 2000)

Betriebsvermögenseigenschaft von Gebäuden im Miteigentum

2. § 4 Abs 4 EStG 1988 (Rz 1437 EStR 2000)

Nachträgliche Betriebsausgaben

3. § 4 Abs 4 EStG 1988 (Rz 1436 EStR 2000)

Nachträgliche Betriebsausgaben

4. § 4 Abs. 5 EStG 1988 (Rz 1378 EStR 2000; Rz 278 bis Rz 318 LStR 2002)

Geschäftsreise gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988

5. § 6 EStG 1988 (Rz 1062 EStR 2000)

Vorzeitige Rückzahlung eines (Landes-)Wohnbauförderungsdarlehens durch eine gewerbliche Bauvereinigung

6. § 6 Z 16 EStG 1988 (Rz 2636d EStR 2000)

Verfahrensfrage zum Ausgleichsposten

7. §§ 15 und 22 EStG 1988 (Rz 5267 ff EStR 2000, Rz 168 ff LStR 2002)

Steuerliche Behandlung der PKW-Kosten von Geschäftsführern

8. § 17 EStG 1988 (Rz 4283 EStR 2000)

Steuerberatungskosten eines pauschalierten Gastwirtes

9. § 21 EStG 1988 (Rz 4142 EStR 2000)

Land- und Forstwirtschaft, unterjährige Grundstückskäufe und –verkäufe

10. § 21 EStG 1988 (Rz 4203 EStR 2000)

Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb

11. § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988, (Rz 4204 EStR 2000)

Arbeitsleistungen von Land- und Forstwirten für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe ohne Einsatz von Betriebsmitteln

12. § 21 und § 23 EStG 1988 (Rz 5061 ff EStR 2000)

Gewerbliche Direktvermarktung

13. §§ 21, 23, 28, 29 EStG 1988

Ertragsteuerliche Behandlung von Entschädigungen für die Inanspruchnahme von Grund und Boden für die Verlegung von Leitungen ua für Daten, Gas, Strom, Öl, Wärme, (Ab)Wasser

14. § 21 EStG 1988 (Rz 5122 EStR 2000)

Ertragsteuerliche Behandlung von Fischereirechten

15. § 21 EStG 1988

Ertragsteuerliche Behandlung von Entschädigungen für die Inanspruchnahme von land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen in Naturschutzgebieten und Nationalparks

16. § 24 EStG 1988 (Rz 5135 bis 5138 EStR 2000)

Teilbetriebseigenschaft aussetzender Forstbetriebe im Zusammenhang mit der Veräußerung von Waldparzellen

1. §§ 4 f EStG 1988 (Rz 567, 568, 574 EStR 2000)

Betriebsvermögenseigenschaft von Gebäuden im Miteigentum

Zwei Geschwister besitzen ein Gebäude im Miteigentum, wobei A über 10 %, B über 90 % verfügt. A verwendet seinen Gebäudeanteil zur Gänze zur Ausübung eines Gewerbebetriebes; der Betrieb findet räumlich im 10 %-igen Miteigentumsanteil Deckung. B verwendet das Objekt zu 20 % zur Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb. Mietverträge zwischen A, B und der Miteigentumsgemeinschaft wurden nicht geschlossen.

Nunmehr will A seinen Betrieb aufgeben bzw veräußern.

Stellt ein (selbständig nutzbarer und auch tatsächlich selbständig genutzter) Gebäudeanteil - anders als eine Eigentumswohnung in einem Gebäude (Rz 567) - kein eigenständiges Wirtschaftsgut dar?

Für das Unterbleiben einer Aufteilung in Fällen einer bloß untergeordneten Nutzung (Rz 566ff) ist entsprechend der Eigenschaft des Gebäudes als einheitliches Wirtschaftsgut

Beurteilungseinheit das Gebäude als Ganzes. Dies ist sachgerecht und führt zu einheitlichen Ergebnissen, die von den Eigentumsverhältnissen (Allein- oder Miteigentum) unabhängig sind.

Durch das Anknüpfen an das Gebäude als Ganzes ergibt sich konsequenterweise eine andere Betrachtung als bei Eigentumswohnungen, die unabhängig von der Größe ihrerseits selbständige Wirtschaftsgüter darstellen (vgl Rz 567).

Maßgebend für die Frage der Aufteilung ist stets das Ausmaß der tatsächlichen betrieblichen Nutzung. In Fällen des Miteigentums ist daher für die Betriebsvermögenszugehörigkeit stets auf die tatsächliche betriebliche Nutzung abzustellen (vgl Rz 575 letzter Satz für den Fall des Vorliegen eines Mietvertrages).

Ein nur zu 10% betrieblich durch einen Miteigentümer genutzter Gebäudeteil ist daher nicht seinem Betriebsvermögen zuzurechnen. Im konkreten Fall zählt nur der von B zu 20% betrieblich genutzte Gebäudeteil zu dessen Betriebsvermögen.

2. § 4 Abs 4 EStG 1988, (Rz 1437 EStR 2000)

Nachträgliche Betriebsausgaben

Der Steuerpflichtige, geb. 1943, macht jährlich Darlehenszinsen als nachträgliche Betriebsausgaben aus einer vormals betrieblichen Kreditaufnahme aus 1992 (Valuta ATS 5,000.000) geltend. Er leistete bislang nur in den Jahren 1993 (ATS 800.000) und 1996 (ATS 1,000.000) Tilgungszahlungen. In den Jahren 1994 und 1995 sparte er nach eigenem Vorbringen die vorhandenen Geldmittel zur Finanzierung der geplanten Generalsanierung eines seiner Mietobjekte an. Für die dafür 1996 angefallenen Baukosten nahm er überdies einen Kredit auf, den er in den Folgejahren (1997 bis 2001) gleichmäßig mit jeweils ATS 300.000 jährlich abstattete. Für ein weiteres erworbenes Mietobjekt ließ er sich Anfang 1994 ein Darlehen in der Höhe von ATS 2,200.000 für den offenen Restkaufpreis einräumen und leistet seither zusätzlich jährlich ATS 220.000 an Tilgungszahlungen. Schließlich schenkte der Steuerpflichtige beide Objekte am Ende des Jahres 2001 seinen Söhnen; am erstgenannten Objekt behielt er sich das Fruchtgenussrecht.

Wie sind im Falle nachträglicher Betriebsausgaben die Tilgungs- und Zinsenzahlungen für später eingegangene außerbetriebliche Kredite bei der Berechnung der Zumutbarkeit von Tilgungszahlungen (Rz 1437 EStR 2000) für einen älteren betrieblichen Kredit zu berücksichtigen?

Der Steuerpflichtige hat alle zumutbaren Schritte zur Tilgung der nach Betriebsaufgabe bzw -veräußerung verbleibenden betrieblichen Verbindlichkeiten zu setzen; bei Unterbleiben derartiger Maßnahmen sind die Zinsen nicht mehr Aufwendungen iSd § 32 Z 2 EStG 1988 (Rz 1437 EStR 2000).

Der Steuerpflichtige hat ein betrieblich veranlassetes Darlehen gezielt viele Jahre hinweg nicht bedient, um in der Zwischenzeit durch verbleibende Einnahmenüberschüsse und private Kreditaufnahmen Privatvermögen zu schaffen. Dies führte zu einer längeren Tilgungsdauer und deshalb zu höheren (dem Grunde nach absetzbaren) Zinsen des betrieblichen Kredites. Der rechnerische Einnahmenüberschuss (Rz 1437 EStR 2000) ist daher um die für die privaten Mietobjekte getätigten Kreditrückzahlungen und Zinsenzahlungen zu erhöhen. Insoweit wird die vormalige Betriebsschuld zur Privatschuld.

Eine andere Betrachtung könnte allenfalls angestellt werden, wenn die Generalsanierung des bei Betriebsveräußerung bzw -aufgabe bereits vorhandenen privaten Mietobjektes auf eine behördliche Maßnahme zurückzuführen ist oder das Mietobjekt ohne Sanierung vom Verfall bedroht wäre oder andere zwingende Umstände die Tilgung des Darlehens verhindern.

3. § 4 Abs 4 EStG 1988 (Rz 1436 EStR 2000)

Nachträgliche Betriebsausgaben

Der Steuerpflichtige, geb. 1943, schied 1992 als einziger Kommanditist einer GesmbH & Co KG aus. Zur teilweisen Auffüllung seines durch hohe Privatentnahmen mitverursachten negativen Verrechnungskontos nahm er im Zuge des Ausscheidens einen Kredit in der Höhe von ATS 5,000.000 bei einer Bank auf (Sanierungsbeitrag). Die diesbezüglichen Kreditzinsen werden alljährlich als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht.

Stellen die Kreditzinsen nachträgliche Betriebsausgaben dar?

Für die Abzugsfähigkeit von Zinsen als Betriebsausgaben ist die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden. Werden Fremdmittel und nicht bloß allenfalls vorhandene Eigenmittel dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke entzogen, so ist der Fremdmittelaufwand nicht mehr betrieblich veranlasst (VwGH 29.11.2000, 95/13/0004).

Zinsen für ein Darlehen, das für den Erwerb einer Mitunternehmerbeteiligung aufgenommen wurde, sind Betriebsausgaben. Die Darlehensverbindlichkeit gehört zum negativen Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers (VwGH 12.9.1989, 88/14/0188).

Auffüllung des negativen Kapitalkontos mit Hilfe eines Bankdarlehens (Einlage in die Personengesellschaft):

a) Ist das negative Kapitalkonto durch Verlustzuweisungen entstanden, sind die Darlehenszinsen Betriebsausgaben und die Darlehensschuld negatives Sonderbetriebsvermögen.

b) Ist das negative Kapitalkonto durch Privatentnahmen entstanden, wird zu unterscheiden sein:

aa) Hat der Mitunternehmer Eigenmittel der Gesellschaft entnommen und wurde diese Entnahme seinem Verrechnungskonto angelastet, kann nicht von einer Privatschuld gesprochen werden.

bb) Wird die Entnahme des Mitunternehmers von der Gesellschaft fremdfinanziert und ist der dazu aufgenommene Kredit als Privatschuld anzusehen (Rz 1423 EStR 2000), sind die Kreditzinsen nicht abzugsfähig. Gleiches gilt für das insoweit entstandene negative Verrechnungskonto. Nimmt der Mitunternehmer ein Bankdarlehen zur Glattstellung dieses negativen Verrechnungskontos, wird eine Privatschuld durch eine andere Privatschuld ersetzt. Die Zinsen sind daher nicht abzugsfähig.

4. § 4 Abs. 5 EStG 1988 (Rz 1378 EStR 2000; Rz 278 bis Rz 318 LStR 2002)

Geschäftsreise gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 – Reisekosten

Nach Auffassung des VwGH steht Selbständigen kein Tagessatz und kein pauschaler Nächtigungssatz zu (Erk. 30.1.2003, 99/15/0085).

Das EStG 1988 ist in § 4 Abs. 5 ausdrücklich vom Wortlaut des EStG 1972 abgegangen. Entgegen dem Wortlaut des EStG 1972 ist in § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht mehr davon die Rede, dass Mehraufwendungen für Verpflegung bzw. Unterkunft ohne Nachweis anzuerkennen sind. Das EStG 1988 unterscheidet somit klar zwischen der Geschäftsreise nach § 4 Abs. 5

und der Berufsreise der Unselbständigen nach § 16 Abs. 1 Z 9. Bei der Geschäftsreise führen nur nachgewiesene Mehraufwendungen zu Betriebsausgaben und für diese Aufwendungen gibt es zudem die Obergrenze des Tagessatzes.

Kann dieses Erkenntnis auf alle offenen Fälle angewandt werden oder ist es als Einzelentscheidung nicht zu beachten (vgl Vorgang bei Reisekosten ohne Nächtigung lt. Pkt 1.7 Protokoll zur LSt-Tagung 2002 zu VwGH v. 30.10.2001, 95/14/0013)?

Die Voraussetzungen für die Anerkennung pauschaler Tages- und Nächtigungsgelder haben auf Grund des Erkenntnisses vom 30.1.2003, 99/15/0085 keine Änderung gegenüber der bisherigen Praxis erfahren. Dem Erkenntnis ist somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung beizumessen. Im Budgetbegleitgesetz 2003 wird eine Änderung des Wortlautes des § 4 Abs. 5 EStG 1988 im Sinne der bisherigen Praxis erfolgen.

5. § 6 EStG 1988 (RZ 1062 EStR 2000)

Vorzeitige Rückzahlung eines (Landes-)Wohnbauförderungsdarlehens durch eine gewerbliche Bauvereinigung (in der Rechtsform einer GmbH)

Vom geprüften Unternehmen wurde zur Finanzierung von Mietwohnungen ein Wohnbauförderungsdarlehen nach dem OÖWBFG in Anspruch genommen.

Im Jahr 2001 wurde das Angebot des Darlehensgebers, den aushaftenden Saldo durch Einzahlung eines Betrages in Höhe des aktuellen Barwertes gegen Nachlass der Restschuld, in Anspruch genommen. Der Rückzahlungsbetrag wurde fremdfinanziert.

Der Differenzbetrag zwischen Buchwert der Verbindlichkeit (aushaftendes Wohnbauförderungsdarlehen) und Barwert wurde im Zeitpunkt der Rückzahlung in voller Höhe einer PRAP zugeführt.

In den Folgejahren wird die PRAP verteilt auf die Restlaufzeit des Wohnbauförderungsdarlehens jeweils mit dem Betrag erfolgswirksam aufgelöst, welcher dem Verhältnis der jährlichen Tilgung laut Tilgungsplan zum offenen Darlehensrest im Nachlasszeitpunkt entspricht.

Ist die Bildung einer PRAP und Auflösung derselben über die Laufzeit des (getilgten) Wohnbauförderungsdarlehens zulässig oder ist der Schuldnachlass sofort ertragswirksam zu erfassen (im konkreten Fall der Schuldnachlass rund ATS 30 Mio)?

Der Schuldnachlass des Landes stellt keine nachträgliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Hauses dar, sondern ist in Höhe der Differenz zwischen Barwert und Buchwert der Verbindlichkeit im Jahr des Nachlasses als Ertrag zu erfassen (Rz 1062 EStR 2000). Die Bildung einer PRAP ist nicht zulässig. Der ao Ertrag ist kein Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag. Es fehlt die zeitraumbezogene Gegenleistungsbeziehung, nämlich die zukünftige Verpflichtung der GmbH gegenüber einem Dritten; mit der Tilgung ist das Ganze für die GmbH erledigt.

Der Umstand, dass der fremdfinanzierte Rückzahlungsbetrag über den Mietzins an die Mieter weiter verrechnet wird, kann zu keiner anderen Beurteilung führen.

6. § 6 Z 16 EStG 1988 (Rz 2636d EStR 2000)

Verfahrensfrage zum Ausgleichsposten

Von der Betriebsprüfung wurde die Rückstellung für drohende Verluste aus der Verwertung von Leasinggegenständen bis einschließlich Veranlagungsjahr 2000 nicht anerkannt (Berufung bereits beim VwGH).

Die steuerliche Vertretung bestand nun darauf, in die Niederschrift folgenden Antrag aufzunehmen: "Drohverlustrückstellung mit steuerlicher Wirkung nicht anerkannt, beantragen wir in eventu den Ansatz eines Ausgleichspostens gemäß § 6 Z.16 EStG erstmals für das Veranlagungsjahr 2000."

Handelt es sich dabei um eine beantragte nachträgliche Änderung, welche nur unter analoger Anwendung der Voraussetzungen für eine Bilanzänderung zulässig ist?

a) Ist das Berufungsverfahren ausschließlich auf die Anerkennung der Rückstellung gerichtet und wird diesem Begehren nicht entsprochen, liegt ein rechtskräftig abgeschlossenes Verfahren vor. Der Antrag in der Niederschrift des Finanzamtes ist kein Verfahrenstitel zur Neuaufnahme des Verfahrens 2000, um der Bilanzänderung auf Ansatz eines Ausgleichspostens gemäß § 6 Z 16 EStG 1988 allenfalls zu entsprechen.

b) Wird in der Berufung der Eventualantrag gestellt, bei Verweigerung der Rückstellung die Bestimmung des § 6 Z 16 EStG 1988 anzuwenden, hat die Berufungsinstanz darüber abzusprechen.

7. §§ 15 und 22 EStG 1988 (Rz 5267 ff EStR 2000, Rz 168 ff LStR 2002)

Steuerliche Behandlung der PKW-Kosten von GmbH-Geschäftsführern. Bereitstellung des PKW an den Einzelunternehmer durch die Ehegattin

1. Der an der GmbH **nicht wesentlich beteiligte** Geschäftsführer erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988). Der PKW ist *nicht Betriebsvermögen* der GmbH. Der Geschäftsführer verrechnet der GmbH für betriebliche Fahrten im Ausmaß von

- a) 10.000 km
- b) 40.000 km

das amtliche Kilometergeld. Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich daraus bei der GmbH und beim Geschäftsführer?

Zu 1a:

Die verrechneten Kilometergelder stellen bei der GmbH Betriebsausgaben und beim Geschäftsführer nicht steuerbare Einnahmen (§ 26 Z 4 lit. a EStG 1988) dar.

Zu 1b:

Die verrechneten Kilometergelder sind bei der GmbH Betriebsausgaben und beim Geschäftsführer nicht steuerbare Einnahmen, wenn die Beträge ohne die Bestimmung des § 26 Z 4 lit. a EStG 1988 den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen wären. Dies ist insoweit nicht gegeben, als die Beträge

- **verdeckte Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 darstellen oder**
- **bei anderen Arbeitgebern (Nicht-Körperschaften) iSd Rechtsprechung zu den nahen Angehörigen nicht abzugsfähig sind.**

Angesichts des Umstandes, dass die Kostenabgeltung über das Kilometergeld bis zu einer Fahrleistung von 30.000 km nicht zu beanstanden ist (vgl Rz 1613 EStR 2000), könnte nur hinsichtlich des darüber hinausgehenden Teiles (hier: 10.000 km) eine verdeckte Ausschüttung gelegen sein. Eine solche kommt insoweit in Betracht, als einem an der GmbH nicht beteiligten bzw einem Gesellschafter nicht nahestehenden Geschäftsführer Kilometergelder für weniger als 40.000 km bezahlt worden wären. Die Würdigung im Einzelfall hat aufgrund des Fremdvergleiches (Rz 917 KStR 2001) zu erfolgen. Dabei ist zu beachten, dass die Vergütung der Kfz-Kosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes bei einer Fahrleistung von 40.000 km angesichts der degressiven Entwicklung von Fixkostenbestandteilen im Kilometergeld keine adäquate Kostenabgeltung darstellt (vgl VwGH 8.10.1998, 97/15/0073, Rz 371 LStR 2002).

2. Der an der GmbH **wesentlich beteiligte** Geschäftsführer erzielt Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988). Der PKW ist *nicht Betriebsvermögen* der GmbH. Der Geschäftsführer verrechnet der GmbH für betriebliche Fahrten im Ausmaß von

- a) 10.000 km
- b) 40.000 km

das amtliche Kilometergeld. Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich daraus bei der GmbH und beim Geschäftsführer?

Zu 2a:

Die verrechneten Kilometergelder stellen bei der GmbH Betriebsausgaben dar. Beim Geschäftsführer führen sie im Rahmen der Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 zu Betriebseinnahmen, denen Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegenüberstehen. Werden Kilometergelder als Betriebsausgaben abgesetzt, ist die Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung nicht möglich (Rz 4103 und 4109 EStR 2000).

Zu 2b:

Die verrechneten Kilometergelder stellen bei der GmbH insoweit Betriebsausgaben dar, als keine verdeckte Ausschüttung (siehe oben 1b) anzunehmen ist. Sollte keine verdeckte Ausschüttung vorliegen, führen die Kilometergelder beim Geschäftsführer im Rahmen der Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 zu

Betriebseinnahmen. Setzt der Geschäftsführer bei Ermittlung der Einkünfte die Kilometergelder als Betriebsausgaben an, ist die Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung nicht möglich (Rz 4103 und 4109 EStR 2000). Sollte das Fahrzeug überwiegend für die Geschäftsführertätigkeit verwendet werden, können nicht Kilometergelder, sondern nur die tatsächlich angefallenen Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden (Rz 1613 EStR 2000).

3. Der an der GmbH **nicht wesentlich beteiligte** Geschäftsführer erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988). Der PKW ist *Betriebsvermögen* der GmbH. Es erfolgt eine Privatnutzung durch den Geschäftsführer auf vertraglicher bzw nicht vertraglicher Basis.

a) Bei der Gesellschaft wurden alle PKW-Aufwendungen abgesetzt und beim Gesellschafter kein Sachbezug angesetzt.

b) Bei der Gesellschaft wurden alle PKW-Aufwendungen abgesetzt, jedoch eine Hinzurechnung eines angemessenen Privatanteiles (außerbilanzmäßig) vorgenommen und beim Gesellschafter kein Sachbezug angesetzt.

c) Bei der Gesellschaft wurde eine Hinzurechnung eines nicht angemessenen Privatanteiles (außerbilanzmäßig) vorgenommen und beim Gesellschafter kein Sachbezug angesetzt.

Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich daraus bei der GmbH und beim Geschäftsführer?

Zu 3a, 3b und 3c:

Wird durch die private Benützung des Kfz die abschließend vertraglich vereinbarte Entlohnung oder – bei Fehlen einer vertraglichen Vereinbarung - die angemessene Entlohnung (Gesamtausstattung) überschritten, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (siehe dazu Rz 917 ff KStR 2001).

Andernfalls stellen die Aufwendungen für das Kfz bei der GmbH Betriebsausgaben dar; die Hinzurechnung eines Privatanteiles ist zu stornieren. Beim Geschäftsführer stellt die Fahrzeugüberlassung einen Sachbezug dar, der zum Ansatz eines Sachbezuges gemäß § 4 der Sachbezugswerteverordnung BGBl II Nr. 416/2001 führt.

4. Der an der GmbH **wesentlich beteiligte** Geschäftsführer erzielt Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988). Der PKW ist *Betriebsvermögen* der GmbH. Es erfolgt eine Privatnutzung durch den Geschäftsführer auf vertraglicher bzw nicht vertraglicher Basis.

a) Bei der Gesellschaft wurden alle PKW-Aufwendungen abgesetzt und beim Gesellschafter erfolgte kein Ansatz eines Sachbezuges bzw anteiliger Kosten bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

b) Bei der Gesellschaft wurden alle PKW-Aufwendungen abgesetzt, jedoch eine Hinzurechnung eines angemessenen Privatanteiles (außerbilanzmäßig) vorgenommen und beim Gesellschafter erfolgt kein Ansatz eines Sachbezuges bzw anteiliger Kosten bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

c) Bei der Gesellschaft wurden alle PKW-Aufwendungen abgesetzt, jedoch eine Hinzurechnung eines nicht angemessenen Privatanteiles (außerbilanzmäßig) vorgenommen und beim Gesellschafter erfolgt kein Ansatz eines Sachbezuges bzw anteiliger Kosten bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich daraus bei der GmbH und beim Geschäftsführer?

Zu 4a, 4b und c:

Zur verdeckten Ausschüttung siehe oben 3a, 3b und 3c vor.

Andernfalls stellen die Aufwendungen für das Kfz bei der GmbH Betriebsausgaben dar; die Hinzurechnung eines Privatanteiles ist zu stornieren. Beim Geschäftsführer stellt die Fahrzeugüberlassung einen Sachbezug im Rahmen der Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 dar. Der geldwerte Vorteil ist entweder durch Ansatz eines Sachbezuges in Anlehnung an § 4 der Sachbezugswerteverordnung BGBl II Nr. 416/2001 oder durch Ansatz der der GmbH entstandenen auf den nicht betrieblichen Anteil entfallenden Kosten zu erfassen (vgl Rz 1069 EStR 2000, die entsprechend gilt).

5. Bereitstellung des PKWs an den Einzelunternehmer durch die Ehegattin. Für betrieblich gefahrene Kilometer mit dem PKW der Ehegattin werden das amtliche Kilometergeld

a) sporadisch verrechnet (Einbuchung über das Kapitalkonto bzw Ausgabe bei Einnahmen-Ausgaben-Rechner),

-
- b) sporadisch bezahlt,
 - c) über Jahre im Ausmaß von zB 15.000 km verrechnet,
 - d) über Jahre im Ausmaß von zB 15.000 km bezahlt.

Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich daraus beim Einzelunternehmer und bei seiner Gattin?

Nach Rz 1614 EStR 2000 iVm Rz 372 LStR 2002 genügt bei Überlassung eines nicht zu einem Betriebsvermögen gehörigen Fahrzeuges die Verrechnung von Kilometergeldern (die Bezahlung ist somit nicht erforderlich).

Bei der Gattin führt die Überlassung des Kfz dann zu Einkünften gemäß § 29 Z 3 EStG 1988, wenn den Einnahmen nicht gleich hohe Ausgaben gegenüber stehen. Das ist dann der Fall, wenn die Gattin außer der auf die Zeit der Überlassung bezogenen anteiligen AfA, Kfz-Versicherung und Kfz-Steuer keine weiteren Ausgaben zu tragen hat; bei einer solchen Gestaltung kommt für die Gattin ein Abzug der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen nicht in Betracht.

8. § 17 EStG 1988 (Rz 4283 EStR 2000)

Steuerberatungskosten eines pauschalierten Gastwirtes

Ein Steuerberater erstellt die Einkommensteuererklärung für einen pauschalierten Gastwirt.

Rz 4283 EStR 2000 lautet: "Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die von einer der angewendeten Pauschalierungsregelungen umfasst und 'abpauschaliert' sind, können nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden (zB Steuerberatungskosten)."

Diese Rechtsansicht ist durch das VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 98/15/0145 (Steuerberatungskosten eines pauschalierten Landwirtes), teilweise überholt.

Sind die Steuerberatungskosten mit der Pauschalierung abgegolten oder als Sonderausgaben abzugsfähig?

Nach Auffassung des VwGH sind Steuerberatungskosten, wenn sie allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen (bspw. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen) bzw die Einkommensteuererklärung abzufassen, nicht den

mit den Pauschalsätzen abgegoltenen Betriebsausgaben zuzurechnen, sondern können als Sonderausgaben berücksichtigt werden (VwGH 24.10.2002, 98/15/0145).

Die EStR 2000 werden geändert (ua Streichung der "(Steuerberatungskosten)" in Rz 4283).

9. § 21 EStG 1988 (Rz 4142 EStR 2000)

Land- und Forstwirtschaft, unterjährige Grundstückskäufe und –verkäufe

Ein vollpauschalierter Landwirt kauft während des Jahres mehrere land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke.

§ 1 Abs 2 LuF PauschVO 2001 (BGBl II 54/2001) lautet: "Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert des während des Veranlagungszeitraumes bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen."

Gilt die Regel "Wer die Ernte hat, der hat die Zurechnung" nur bei Verpachtungen (Zupachtungen) oder auch bei Grundstückskäufen bzw –verkäufen?

Die Regel "Wer die Ernte hat, der hat die Zurechnung" ist auf unterjährige Grundstückskäufe und –verkäufe nicht anwendbar. § 1 Abs 2 LuF PauschVO 2001 bezieht sich für Zwecke der Pauschalierung auf den "entsprechenden" Einheitswert, das ist der zum 1.1. eines Kalenderjahres (Veranlagungsjahres) geltende Einheitswert (Stichtagsprinzip). Dieser ist um den Einheitswert der zugepachteten Flächen zu erhöhen und um den Einheitswert der verpachteten Flächen zu vermindern. Die Zurechnung von zugekauften Flächen erfolgt erst zum darauffolgenden 1.1. Von der Vollpauschalierung auf Basis dieses Einheitswertes werden beim Veräußerer die auf Feldinventar und stehende Ernte entfallenden Erlöse erfasst.

Rz 579 EStR 2000 wird im Sinne der ursprünglichen Fassung wieder hergestellt.

Rz 579:

Nicht zum nackten Grund und Boden gehören das Feldinventar (im Boden befindliche Saat, Dünger, Aufwand für Feldbestellung usw.), die stehende Ernte und das stehende Holz (vgl VwGH 11.4.1958, 1514/56; VwGH 16.9.1960, 550/57). Hinsichtlich der Bewertung siehe Rz 2301. Es bestehen keine Bedenken, wenn **nicht pauschalierte Land- und Forstwirte** im Falle der Veräußerung des Grund und Bodens bei einjährigen Feldfrüchten für Feldinventar und stehende Ernte ab der Veranlagung 2002 730 € pro Hektar (bis einschließlich der Veranlagung 2001: 10.000 S pro Hektar) angesetzt werden; **im Fall der Pauschalierung sind diese Erlöse bereits mit der Pauschalierung abgegolten.**

Bei der Veräußerung von Waldgrundstücken ist daher der auf das stehende Holz entfallende Veräußerungserlös steuerlich zu erfassen. Buchführende Land- und Forstwirte können das stehende Holz in den Betriebsvermögensvergleich einbeziehen (§ 125 Abs. 5 BAO), also den Holzzuwachs in Form einer Teilwertzuschreibung aktivieren (§ 6 Z 2 lit. b EStG 1988).

10. § 21 EStG 1988 (Rz 4203 EStR 2000)

Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb

Ein Landwirt bewirtschaftet 4 ha land- und forstwirtschaftliche Flächen und übt im Nebenerwerb die Schneeräumung aus.

Einheitswert der Land- und Forstwirtschaft 4.000 €; geschätzter Umsatz 6.000 €

(150 % des Einheitswertes, siehe Rz 2907 UStR 2000).

Wie viel dürfen die Umsätze aus der Schneeräumung betragen, damit man noch von einer Unterordnung sprechen kann?

Für den in § 6 der LuFPauschVO 2001 angegebenen Fall stellt die Verordnung eine Rechtsvermutung in Richtung Unterordnung der Nebentätigkeit auf. Eines dieser in der Verordnung genannten Kriterien ist die Bewirtschaftung einer Fläche von mindestens 5 ha (Rz 4203 EStR 2000). Im Anfragefall beträgt jedoch das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücksflächen weniger als 5 ha. Die Prüfung, ob eine Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (zB VwGH 15.12.1992, 92/14/0189; 19.2.1985, 84/14/0125). Bei Prüfung der Unterordnung stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar (VwGH 21.7.98, 93/14/01349). Von einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb kann noch ausgegangen werden, wenn die Einnahmen aus dem Nebenerwerb nicht mehr als 25% des geschätzten

land- und forstwirtschaftlichen Umsatzes einschließlich des Umsatzes aus dem Nebenerwerb betragen (VwGH 19.2.1985, 84/14/0125). Wird der Umsatz aus dem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb nicht nachgewiesen, kann er iSd der Rz 2907 UStR 2000 geschätzt werden.

Beispiel:

Einheitswert der Land- und Forstwirtschaft 4.000 €

Geschätzter Umsatz: 150% von 4.000 € (UStR)	6.000 €
Einnahmen aus Nebenerwerb	<u>2.000 €</u>
Gesamtumsatz	8.000 €

2.000 € (25% von 8.000 €) dürfen die Einnahmen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb betragen.

KURZERMITTLUNG für den Höchstbetrag der Nebenerwerbseinnahmen: 50% des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes (50 % von 4.000 EW = 2.000 €).

11. § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988, (Rz 4204 EStR 2000)

Arbeitsleistungen von Land- und Forstwirten für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe ohne Einsatz von Betriebsmitteln

Land- und Forstwirte erbringen immer häufiger reine Arbeitsleistungen, also ohne Einsatz von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln, für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe, wie zB als Betriebshelfer, Stallarbeiter, Traktorführer, Maschinenführer etc. Die Verrechnung erfolgt teilweise im Wege des Maschinenringes, teilweise direkt mit den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, für die die Arbeitsleistungen erbracht wurden.

Für die vereinbarten Stundensätze gibt es keine Richtwerte im Sinne des ÖKL, sondern nur empfohlene Stundensätze, die nach dem regionalen Lohnniveau variieren – siehe Pkt. 6 der Vorbemerkungen zu den ÖKL-Richtwerten.

Die Einkünfte hieraus werden von den betroffenen Land- und Forstwirten teilweise als Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb im Sinne des § 6 der LuF PauschVO 2001 erklärt, teilweise wird unter Bezugnahme auf die ÖKL-Richtwerte die Auffassung vertreten, dass diese Einnahmen/Einkünfte mit der Pauschalierung abgegolten sind.

Handelt es sich bei obigen Arbeitsleistungen, sofern nicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind, um gewerbliche Einkünfte oder liegen noch Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb im Sinne des § 6 der LuF PauschVO 2001 vor?

Unter den land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb fallen Tätigkeiten, die ein Ausfluss aus der Land- und Forstwirtschaft sind.

- **Es handelt sich dabei um Dienstleistungen, die mit im eigenen Betrieb verwendeten Geräten an bestimmte Dritte in einem örtlich begrenzten Rahmen erbracht werden (Rz 4204 EStR 2000).**
- **Darunter fallen aber auch reine Arbeitsleistungen, die im Rahmen der Betriebshilfe von einem Land- und Forstwirt gegenüber einem anderen Land- und Forstwirt erbracht werden, sofern nicht überhaupt ein Dienstverhältnis vorliegt.**

Auch Tätigkeiten, die auf Grund eines besonderen fachlichen Wissens ohne Einsatz land- und forstwirtschaftlicher Maschinen oder Betriebsmittel von einem Land- und Forstwirt ausgeübt werden, sind als Nebenerwerb anzusehen. Darunter sind jedenfalls die in den Punkten 6 und 7 der Anlage 2 zum BSVG angeführten Tätigkeiten zu verstehen. Dazu zählen Tätigkeiten als Schweinetätowierer, Waldhelfer, Milchprobennehmer, Besamungstechniker im Sinne eines Landes-Tierzuchtgesetzes, Klauenpfleger, Fleischklassifizierer, Saatgut- und Sortenberater, Biokontrollor, Zuchtwart, Hagelschätzer, Hagelberater sowie eine land- und forstwirtschaftliche Beratungs- und Vortragstätigkeit.

12. § 21 und § 23 EStG 1988 (Rz 5061 ff EStR 2000)

Gewerbliche Direktvermarktung

Die vom Landwirt betriebene Direktmarktung stellt infolge Überschreitens der Umsatzgrenze einen Gewerbebetrieb dar. Daneben erzeugt der Landwirt landwirtschaftliche Urprodukte, die er zu 100% bearbeitet und die Endprodukte zu 100 % im Rahmen einer gewerblichen Direktvermarktung vertreibt.

Bleibt die Urproduktion weiter Landwirtschaft und erfolgt eine anschließende Einlage der Urprodukte in den Gewerbebetrieb oder liegt, da die Landwirtschaft zu 100 % dem Gewerbebetrieb – der die größere Wertschöpfung bringt – dient, ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor?

In diesem Fall wird offensichtlich der landwirtschaftliche Betrieb planmäßig im Interesse des gewerblichen Hauptbetriebes geführt, sodass von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen ist. Eine Landwirtschaft wird nämlich dann Teil eines Gewerbebetriebes, wenn sie diesem zu dienen bestimmt ist (Landwirtschaft als Nebenbetrieb des Gewerbebetriebes, vgl VwGH 11.1.1963, 1562/61). Im Übrigen würde bereits die Be- und/oder Verarbeitung der Urprodukte für sich allein einen Gewerbebetrieb darstellen, wenn die Einnahmen aus dieser Be- und/oder Verarbeitung im Kalenderjahr 24.200 € (einschließlich Umsatzsteuer) übersteigen.

13. §§ 21, 23, 28, 29 EStG 1988

Ertragsteuerliche Behandlung von Entschädigungen für die Inanspruchnahme von Grund und Boden für die Verlegung von Leitungen ua für Daten, Gas, Strom, Öl, Wärme, (Ab)Wasser

Wie sind Entschädigungen für die Inanspruchnahme von Grund und Boden für die Verlegung von Leitungen ua für Daten, Gas, Strom, Öl, Wärme, (Ab)Wasser ertragsteuerlich zu behandeln?

13.1 Einräumung der Servitut (Dienstbarkeit, Leitungsrechte)

Im Entgelt für die Einräumung der Servitut sind meist mehrere Komponenten enthalten, insbesondere

- Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens
- Entschädigung für die durch die Beeinträchtigung der Verfügungsmacht des Grundeigentümers entstandene Wertminderung der Vermögenssubstanz
- Entgelt für Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich.

a) Das Benützungsentgelt zählt

- zu den betrieblichen Einkünften, wenn die Leitungen auf oder im zum Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden verlegt werden,
- zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn die Leitungen auf oder in Privatliegenschaften verlegt werden.

b) Eine steuerfreie Entschädigung für Bodenwertminderung (Verminderung des Teilwertes) setzt voraus, dass das Leitungsrecht zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumt wird (Rz 6409 EStR 2000). Die Obergrenze der Wertminderung ist aber jedenfalls der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Absicht der Leitungsverlegung (vgl dazu OGH 28.5.1983, 6 Ob 802/81). Diese Obergrenze wird in aller Regel nicht erreicht.

c) Das Entgelt für Gewinnminderung (Ertragsausfall oder Wirtschafterschwernis) ist grundsätzlich steuerpflichtig. Bei buchführenden Land- und Forstwirten kann eine Einmalentschädigung auf 20 Jahre verteilt werden (Rz 5171 EStR 2000). Bei vollpauschalierten Land- und Forstwirten erhöht das Entgelt nur dann den pauschalierten Gewinn, wenn die Leitungsverlegung zu einer Verminderung des Einheitswertes führt (Rz 4182 EStR 2000). Bei Voll- und Teilpauschalierung oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kann ein steuerpflichtiges Einmalentgelt auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif versteuert werden (Rz 7369 EStR 2000).

13.2 Optionsentgelt

Wird ein Optionsvertrag, der den Abschluss des Servitutsvertrages gewährleistet, abgeschlossen und für die Einräumung der Option ein Entgelt bezahlt, ist das Optionsentgelt jedenfalls steuerpflichtig (betriebliche Einkünfte, Erfassung zusätzlich zum pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Gewinn bzw Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG).

13.3 Zuordnung der Entschädigungssumme

13.3.1 Sachverhaltsermittlung

Eine in Verträgen getroffene Zuordnung der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten ist für das Finanzamt nicht bindend. 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.

Es ist dabei nicht zu beanstanden, wenn aus Gründen der Verwaltungsökonomie bei Entschädigungen bis zu einer Gesamthöhe von 7000 € (bis einschließlich 2001: 90.000 S) der Anteil der reinen Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen wird (Rz 4245 EStR 2000). In diese Gesamthöhe der Entschädigungssumme von 7000 € sind früher erhaltene Entschädigungen für Wertminderung von Grund und Boden einzurechnen. Wird dieser Betrag überschritten, ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Wird durch den Steuerpflichtigen betreffend die Zuordnung ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. Dabei sind sachkundige Mitarbeiter der Finanzverwaltung beizuziehen.

Der Betrag für Einmalentschädigungen wird auf 15.000 € angehoben (Änderung der EStR 2000).

13.3.2 Richtsätze der Kammern

Die Landeswirtschaftskammern erstellen Richtsätze für die Entschädigungen in der Land- und Forstwirtschaft. Weiters werden zwischen Kammer und Leitungsbetreiber Rahmenverträge erstellt, in denen die Entschädigungszahlungen nach den einzelnen Komponenten aufgegliedert werden.

Richtsätze und Aufgliederung sind Empfehlungen an die Kammermitglieder und entfalten keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung. Bestehen im Einzelfall Zweifel an der Richtigkeit der gewählten Ansätze für Bodenwertminderung, Rechtseinräumung, Wirtschafterschwernis, Ertragsentgang udgl., so ist deren Richtigkeit unter Beiziehung der sachkundigen Bediensteten der FÄ bzw FLDionen für land- und forstwirtschaftliche Bewertung zu überprüfen.

14. § 21 EStG 1988 (Rz 5122 EStR 2000)

Ertragsteuerliche Behandlung von Fischereirechten

14.1 Allgemeines

Für Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft verlangt § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 – anders als zB bei der Jagd - keinen Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Weder für die Zuordnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft noch für die Frage der Pauschalierung kommt es darauf an, ob zur Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft eigene oder fremde Futtermittel verwendet werden (BMF 29.11.91 SWK 1992, A I 111, steuerliche Würdigung der Fischzucht). Für die Zuordnung zur Land- und Forstwirtschaft ist es unmaßgeblich, ob der Steuerpflichtige die Fische selbst fängt und veräußert oder gegen Entgelt Dritten das Recht zum Fischfang einräumt. Einnahmen aus der Verpachtung des Fischereirechts sind den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen; dies gilt auch im Fall einer Dauerverpachtung.

14.2 Rz 5122 EStR 2000

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).

Das Fischereirecht an im Eigentum des Fischereiberechtigten stehenden Gewässern (gutseigene Fischwässer) wird als ein selbständiges, mit dem Eigentum am Grund und Boden verbundenes Recht oder als Ausfluss oder Teil des Eigentumsrechtes am gutseigenen Gewässer betrachtet.

Fischereirechte an Gewässern, die nicht im Eigentum des Fischereiberechtigten stehen, werden als Dienstbarkeiten angesehen. Das Fischereirecht ist dann ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum am Grund und Boden losgelöstes und daneben in Erscheinung tretendes, frei verfügbares und damit gesondert bewertbares Wirtschaftsgut im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

14.3 Grundstücksgleiches Recht

Auch wenn das Fischereirecht nach Landesfischereigesetzen ein grundstücksgleiches Recht ist, kann es nicht mit dem Grund und Boden gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 gleichgesetzt werden. Die Bestimmung für Grund und Boden gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 kommt daher nicht zur Anwendung (vgl. Baurecht Rz 487 EStR 2000).

14.4 Veräußerungserlöse

Die Veräußerung des Fischereirechtes kann insb. betreffen:

- a) Erlöse aus der Veräußerung eines Fischteiches auf eigenem Grund und Boden
- b) Erlöse aus der Veräußerung eines Fischereirechtes auf eigenem Grund und Boden
- c) Erlöse aus der Veräußerung eines 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 Rz 5082 ff, 5659 EStR 2000). Hegt das Finanzamt Zweifel an dem vom Steuerpflichtigen errechneten Grundanteil, sind die sachkundigen Bediensteten der FÄ bzw. FLDionen für land- und forstwirtschaftliche Bewertung einzubinden.

Zu b) und c) Der Erlös ist zur Gänze steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt dem Stpfl.

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 Stpfl.

14.5 (Teil)Betriebsveräußerung

Liegt eine (Teil)Betriebsveräußerung vor, erfolgt die Versteuerung nach Maßgabe der §§ 24, 37 EStG 1988.

15. § 21 EStG 1988

Ertragsteuerliche Behandlung von Entschädigungen für die Inanspruchnahme von land- und forstwirtschaftlichen Nutzflächen in Naturschutzgebieten und Nationalparks

15.1 Allgemeines

Im Zusammenhang mit der Errichtung von Naturschutzgebieten und Nationalparks werden bisher land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundflächen nach Landesnaturschutz- und Landesnationalparkgesetzen durch Verordnung oder Bescheid in den Nationalpark einbezogen und mit absoluten Nutzungsverböten oder wesentlichen Nutzungsbeschränkungen belegt bzw zur Nutzung für Zwecke des Nationalparks überlassen. Zur Abgeltung der entstehenden Vermögensnachteile wird idR aufgrund eines zwischen Grundeigentümer und Land (Nationalparkgesellschaft) abgeschlossenen Vergleiches eine einmalige oder jährliche Entschädigung geleistet.

15.2 Einheitswert

15.2.1 Naturschutz

Bei der Ermittlung des Einheitswertes sind im Eigentum des Grundeigentümers verbleibende Grundflächen auch dann zu berücksichtigen, wenn deren Bewirtschaftung auf Grund naturschutzbehördlicher Auflagen eingeschränkt ist (§ 30 Abs 1 Z 2, § 46 Abs 2, § 50 Abs 3 BewG). Bei der Bewertung bleiben somit alle Komponenten, die mit der Einbringung in einen Nationalpark im Zusammenhang stehen, außer Betracht. Daher sind wesentliche Nutzungseinschränkungen oder absolute Nutzungsverböte, erhöhte Aufwendungen, Wirtschafterschwernisse und allfällige Entschädigungen bei der Feststellung des Einheitswertes nicht zu berücksichtigen.

15.2.2 Betriebsaufgabe

Im Hinblick auf die gesetzliche Regelung der Einheitsbewertung könnte eine Betriebsveräußerung bzw -aufgabe wohl nur dann angenommen werden, wenn die unter Naturschutz gestellten land- und forstwirtschaftlichen Flächen die Merkmale eines (Teil)Betriebes aufweisen und iZm der Entschädigung auch der Grund und Boden durch Einlösung in das Eigentum des Landes übernommen wird.

15.3 Entschädigungen

Zu den Entschädigungen für eintretende wirtschaftliche Nachteile zählen insbesondere Entgelte für

- Servituts-(Dienstbarkeits-)einräumung
- Bodenwertminderung
- Wirtschaftserschwernisse
- Ertragsausfall, Ertragsminderung, Nutzungsentgang
- Jagdausübungsverbot, -beschränkung
- Fischereiausübungsverbot, -beschränkung

15.4 Einkommensteuerliche Beurteilung

15.4.1 Gutachten

Die Beurteilung vorgelegter Gutachten und die Ermittlung der steuerpflichtigen und steuerfreien Teile der Entgelte obliegt den Finanzämtern im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Wird durch den Steuerpflichtigen betreffend die Zuordnung ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. Dabei sind sachkundige Mitarbeiter der Finanzverwaltung beizuziehen.

15.4.2 Entschädigungen für absolutes Nutzungsverbot auf Dauer des Bestehens des Nationalparks

Der Land- und Forstwirt hat sich jeder Bewirtschaftungsmaßnahme zu enthalten.

15.4.2.1 Buchführende Land- und Forstwirte

15.4.2.1.1 Nutzungsüberlassung

Die für die Überlassung von Grundflächen an den Nationalpark erhaltenen Zahlungen sind mit Ausnahme des auf die Wertminderung des Grund und Bodens entfallenden Teiles steuerpflichtige Betriebseinnahmen.

Es bestehen keine Bedenken, für Einmalentschädigungen für die Überlassung an den Nationalpark, für Nutzungsentgang und Wirtschafterschwernisse einen Passivposten anzusetzen und diesen auf 20 Jahre verteilt zu Gunsten des Gewinnes aufzulösen (Rz 5010, 5171 EStR 2000).

15.4.2.1.2 Grund und Boden

Die Entschädigung für eine Bodenwertminderung darf nicht höher sein als der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Unterschutzstellung (vgl OGH 28.5.1983, 6 Ob 802/81). Steuerfrei bleibt jedenfalls die mit der Unterschutzstellung eingetretene Wertminderung (Differenz zwischen dem gemeinem Wert vor und nach Bekanntwerden der Unterschutzstellung).

Beispiel:

Laut Vergleich wird für Flächen von 100 ha (= 1 Mio m²) eine Entschädigung von 1,5 Mio € gezahlt (1,5 €/m²), davon 1,05 Mio € für Bodenwertminderung (1,05 €/m²) und 0,45 Mio € (0,45 €/m²) für die Nutzungsüberlassung.

Der gemeine Wert des nackten Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Unterschutzstellung beträgt 0,50 €/m² und nach Unterschutzstellung 0,20 €/m² (Wertminderung 0,30 €/m²). Der für die Bodenwertminderung gezahlte Betrag von 1,05 Mio € (1,05 €/m²) ist in Höhe von 0,30 €/m² (gesamt 0,30 Mio €) steuerfrei, der Rest ist wirtschaftlich betrachtet keine Entschädigung für Bodenwertminderung und daher steuerpflichtig (0,75 €/m², insgesamt 0,75 Mio €).

Wird der Grund und Boden später in einem zweiten Verfahren durch Einlösung in das Eigentum des Landes übernommen (zB § 15 nöNationalparkG), lässt der Einlösungsbetrag uU Rückschlüsse auf den gemeinen Wert des Grund und Bodens nach Unterschutzstellung zu. Auch Veräußerungen von lagemäßig vergleichbaren Grundstücken vor und nach Unterschutzstellung lassen uU Rückschlüsse auf den gemeinen Wert nach Unterschutzstellung zu.

15.4.2.1.3 Jagd- und Fischereirecht

Entschädigungen für Jagdausübungs- und Fischereiausübungsverbote sind steuerpflichtig.

Wird im Vertrag oder Vergleich nicht auf eine Jagd- bzw Fischereiausübung Bezug genommen, gilt Folgendes:

Ist die Entschädigung für ein Jagdausübungs- bzw Fischereiausübungsverbot in der Entschädigung für Wertminderung des Grund und Bodens enthalten, dann ist der auf die Jagd bzw Fischerei entfallende Betrag herauszulösen und zu versteuern: Betrag in Höhe des durchschnittlichen Ertragswertes der Jagd bzw Fischerei der letzten drei Jahre (durchschnittlicher Verpachtungszins; Reinerlös, wenn selbst betrieben).

15.4.2.2 Vollpauschalierte Land- und Forstwirte

Der Einheitswert ist gemäß PauschVO um den auf die Nutzungsüberlassung entfallenden Einheitswertanteil zu vermindern.

Die Entschädigungen (Einmalbeträge, laufende Zahlungen) sind als Betriebseinnahmen zu erfassen. Steuerfrei bleibt nur der auf die Wertminderung des Grund und Bodens entfallende Teil (Rz 4182 EStR 2000).

Steuerpflichtige Einmalentschädigungen für die Überlassung an den Nationalpark, Einmalentschädigungen für Nutzungsentgang und für Wirtschafterschwernisse sind über Antrag gleichmäßig auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif zu versteuern (Rz 7369 EStR 2000).

15.4.2.3 Teilpauschalierte Land- und Forstwirte

Die für die Nutzungsüberlassung vereinnahmten Zahlungen erhöhen ohne Kürzung um pauschale Betriebsausgaben die Zwischensumme gemäß § 13 PauschVO. Steuerfrei bleibt nur der auf die Wertminderung des Grund und Bodens entfallende Teil.

Einmalentschädigungen für die Überlassung an den Nationalpark und für Nutzungsentgang sind über Antrag gleichmäßig auf drei Jahre verteilt zum Normaltarif zu versteuern (Rz 7369 EStR 2000).

15.4.3 Wesentliche Nutzungseinschränkungen auf die Dauer des Bestehens des Nationalparks

Grundstücke werden gegen Entgelt für Zwecke des Nationalparks überlassen. Eine landwirtschaftliche Hauptnutzung ist nahezu nicht mehr möglich. Dem Eigentümer bleiben lediglich einzelne Nebennutzungen, bspw für Jagd- oder Fischereizwecke vorbehalten.

Die einkommensteuerliche Beurteilung erfolgt wie beim absoluten Nutzungsverbot (siehe Pkt. 15.4.2).

15.4.4 Agrargemeinschaften

15.4.4.1 Entschädigungen für land- und forstwirtschaftliche Zwecke sind steuerfrei (Rz 5034 EStR 2000).

15.4.4.2 Entschädigungen für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke, zB Baulichkeiten der Gastronomie, sind insoweit steuerpflichtig (Rz 5033 EStR 2000).

15.4.4.3 Anteile an einer Agrargemeinschaft

Zu Ausschüttungen siehe Rz 5035 EStR 2000. Zur Veräußerung von Anteilen siehe Rz 5037 EStR 2000.

16. § 24 EStG 1988 (Rz 5135 bis 5138 EStR 2000)

Teilbetriebseigenschaft aussetzender Forstbetriebe im Zusammenhang mit der Veräußerung von Waldparzellen

Ein forstwirtschaftlicher Betrieb mit 10 Waldparzellen und einem Gesamtflächenausmaß von rd. 30 ha veräußert im Jahre 2002 eine räumlich von den anderen getrennte Waldparzelle mit einem Flächenausmaß von rd. 3 ha. Der auf das stehende Holz entfallende Gewinn wird als Veräußerungsgewinn eines "Teilbetriebes" gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erklärt.

In weiterer Folge wird die Progressionsermäßigung für "Veräußerungsgewinne" gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 beantragt (Verteilung auf 3 Jahre), daher

<i>laufender Gewinn</i> aus Forstwirtschaft lt Formular E 25	5.000
+ <i>V-Gewinn</i> aus Teilbetriebsveräußerung – Waldverkauf	21.000
- Ausscheiden gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wegen Verteilung auf 3 Jahre (Kennzahl – KZ 312):	<u>-14.000</u>
ergibt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für 2001 – KZ 310	12.000

Die Aussage im Abschn. 75 Abs. 2 letzter Satz der EStR 1984 (anwendbar bis zur Veranlagung 1999), wonach bei einem aussetzenden Betrieb die Annahme eines Teilbetriebes insbesondere dann möglich erscheint, wenn es sich um weit auseinanderliegende größere Reviere handelt, wurde nicht in die EStR 2000 übernommen.

Stellen die einzelnen, räumlich getrennten und eine gewisse Größe aufweisenden Waldparzellen (Forstflächen) bei den aussetzenden Betrieben (Bauernwaldungen) auch im Anwendungsbereich der EStR 2000 weiterhin jeweils eigene "Teilbetriebe" dar?

Nach Rz 5136 EStR 2000 setzt das Vorliegen eines Teilbetriebes einen organisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Betriebes voraus, der es vermöge seiner Geschlossenheit dem Erwerber ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Der Teilbetrieb muss aus der Sicht des Übertragenden schon vor seiner Übertragung selbständig geführt worden sein. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht, vielmehr muss die Selbständigkeit nach außen in Erscheinung treten.

Da die veräußerten Forstflächen vor der Übertragung nicht selbständig geführt wurden und die Selbständigkeit nicht nach außen in Erscheinung getreten ist, liegt ein Teilbetrieb nicht vor.

Hätte der Land- und Forstwirt im vorliegenden Fall hingegen den gesamten Forst (30 ha) veräußert, so wäre nach Rz 5134 letzter Satz EStR 2000 vom Vorliegen eines Teilbetriebes auszugehen.