

22. März 2005

BMF-010203/0197-IV/6/2005

An
Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung

EStR-Wartungserlass

EStR 2000-Wartungserlass

I. Übersicht:

Durch diesen Erlass erfolgt:

- Die Einarbeitung der durch das Steuerreformgesetz 2005 erfolgten gesetzlichen Änderungen,
- die Einarbeitung der wesentlichen Aussagen des Einkommensteuerprotokolls 2004,
- die laufende Wartung der EStR 2000 sowie
- die Aktualisierung des Anhangs I (Doppelbesteuerungsabkommen und Erlässe dazu).

Insbesondere wird Folgendes behandelt (auszugsweise Darstellung):

Rz	Inhalt
137 dritter Punkt, 3323	Leasing: Klarstellung, dass das Optionsrecht vertraglich vereinbart sein muss und dass in einem solchen Fall infolge Zurechnung zum Leasingnehmer eine Aktivierung des Optionsrechtes zu unterbleiben hat
153	Der vertikale Verlustausgleich ist stets in der für den Steuerpflichtigen

	günstigsten Weise vorzunehmen
187 – 210 (neu)	Umfassende Aussagen zu § 2 Abs. 8 EStG 1988 (bisheriger Abschnitt 28.7.7 entfällt)
679a (neu), 4855	Rz 679a: Entschädigungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern: Nichtfestsetzung der auf nicht ausgleichbare und nicht vortragsfähige katastrophenbedingte Verluste entfallenden Einkommensteuer im Wege des § 206a BAO Rz 4855: Wirksamkeit des § 20 Abs. 2 ab Veranlagung 2005
2199	Steuerlich keine Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten im Rahmen der Herstellungskosten zulässig (gilt für ab 2005 begonnene Herstellungsvorgänge)
2394a – 2394d (neu)	Umfassende Aussagen zur Behandlung von CO2-Emissionszertifikaten
2591	Klarstellung: Der gemeine Wert beinhaltet keine USt
4175, 4180, 4180b	Aussagen zur Behandlung von Betriebsprämiens auf Grund der Betriebsprämiens-Verordnung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft
4185	Einkünfte aus Wildabschüssen sind gesondert zu erfassen und können mit 70% der Einnahmen angesetzt werden
4193a	Klarstellung hinsichtlich der 10-Betten-Grenze im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
4231	Bisherige Behandlung des Buschenschanks bleibt aufrecht
4245	Nichtlandwirtschaftliche Nutzungsüberlassung von Grund und Boden: Anhebung der Grenze auf 10.000 €
4356	Handelsvertreter-VO: Anwendung auf Finanzdienstleister
4771, 4772, 4775, 4777, 4782	Pkw-Luxustangente: Berücksichtigung der Pkw-Angemessenheits-Verordnung, Einarbeitung des VwGH-Erkenntnisses vom 22.12.2004, 2004/15/0101
5268a	§ 22 Z 2 EStG 1988: maßgebend ist nur die organisatorische Eingliederung entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018
5709	Zeiterfordernis für Hauptwohnsitzbefreiung von 2 Jahren
7723a	Agrargemeinschaften: Anhebung der KEST-Freigrenze auf 2.000 €, Nichtberücksichtigung von selbst verwendetem Holz

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

a) Folgende Abschnitte werden neu eingefügt oder geändert:

2.8 Ausländische Einkünfte

2.8.1 Allgemeine Grundsätze

2.8.2 Berücksichtigung ausländischer Einkünfte

2.8.3 Betriebliche Einkunftsermittlung

2.8.4 Ausländische Verluste

2.8.5 Nachversteuerung ausländischer Verluste

2.8.6 Einzelheiten zu ausländischen Verlusten

5.5.4 Abzugsfähige Spenden an begünstigte Spendenempfänger (§ 4 Abs. 4 Z 5 und Z 6 EStG 1988)

5.5.4a Zuwendungen in Katastrophenfällen (4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988)

6.7.5 CO2-Emissionszertifikate

9.3.10 Ausschluss der Übertragbarkeit bei Körperschaften

16.2.10 Beschäftigte Gesellschafter

24.11 Beteiligungsveräußerung gemäß § 31 EStG 1988 und Rente

24.12 Sterbetafeln (gültig für Vereinbarungen ab 1.1.2000 bis 31.12.2003)

29.7.4 Öffentliches Angebot (public placement)

29.7.5 Reichweite der Abgeltungswirkung bei Dividenden und dividendenähnlichen Kapitalerträgen

26a.3.7 Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 BAO

b) Folgender Abschnitt wird gestrichen:

28.7.7 Ausländische Verluste

III. Übersicht über die Randzahlenänderungen

a) Änderungen auf Grund des Steuerreformgesetzes:

187 bis 210, 4851a, 7512, 8209, 8211, 8215, 8228, 8229

b) Änderungen (neue Randzahlen) durch das Einkommensteuerprotokoll 2004:

306, 671, 2199, 2609, 2609a, 3320, 4180a, 4185, 4185a, 4193, 4193a, 4231, 6605a, 6910, 7377i, 7598, 8209, 8228, 8233

c) Änderungen bzw. neue Rz auf Grund der laufenden Wartung:

33, 108, 109, 137, 152, 153, 304, 561, 644, 679a, 683, 752, 1257, 1275, 1291, 1329e, 1330a (gestrichen), 1343, 1344, 1345, 1349a, 1392, 1610, 2126, 2186, 2265, 2281, 2357, 2362,

2394a, 2394b, 2394c, 2394d, 2452, 2591, 3115, 3162, 3170, 3223, 3308, 3313, 3327, 3345, 3369a, 3449, 3451b, 3462a, 3464a, 3762, 3860c, 3861a, 3884, 3888, 3892a, 3892b, 3892c, 3892d, 3896, 4043, 4175, 4180, 4180b, 4197, 4245, 4248a, 4356, 4357, 4625, 4771, 4772, 4775, 4777, 4782, 4850, 4851a, 4855, 5122a, 5141, 5175, 5188, 5223, 5267, 5268, 5268a, 5274, 5274a, 5275, 5435, 5574, 5661, 5667, 5677, 5678, 5709, 5851, 5870, 5888, 5955, 5991, 6018, 6198a, 6199, 6216, 6217, 6420, 6444, 6463, 6465a, 6469, 6511, 6515, 6611, 6665, 6676, 6811, 7011, 7018, 7026, 7057, 7253, 7301, 7304, 7315, 7703, 7723a, 7723d, 7723e, 7731, 7739a, 7750, 7793, 7803, 7804, 7805, 7806, 7807, 7808, 7816, 7928, 8216, 8217, 8218, 8219, 8220, 8221, 8222a, 8222b, 8230, 8231, 8233, 8302

IV. Randzahlenänderungen

Rz 33 wird geändert (Übernahme der Rz 7605)

Rz 33

Werden von unbeschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte aus Staaten bezogen, mit denen ein DBA bestehen, ist bei der Besteuerung in drei Schritten vorzugehen:

1. Zunächst ist der Bestand der Steuerpflicht nach österreichischem innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.
2. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch das DBA eingeschränkt wird (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).
3. Die weitere Vorgangsweise bei der Erhebung der abkommensgemäß Österreich zustehenden Steuern richtet sich wieder nur nach innerstaatlichem Steuerrecht (allerdings unter Beachtung von DBA-Diskriminierungsverboten).

Rz 108 wird geändert (Judikatur)

Rz 108

Einkünfte aus einem Nachlassvermögen sind ab dem Todestag dem oder den Erben (allenfalls im Verhältnis der Erbquoten) zuzurechnen, wobei anderweitige Vereinbarungen steuerrechtlich anerkannt werden können (VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0079; VwGH 20.4.2004, 2003/13/0160).

Rz 109 wird geändert (Klarstellung).

Rz 109

In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung der Einkunftsquelle gilt Folgendes:

-
- **Im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelte Einkünfte bzw. außerbetriebliche Einkünfte, die noch vom Erblasser (Rechtsvorgänger) erwirtschaftet worden sind, aber erst nach seinem Tod (der Übertragung der Einkunftsquelle) zufließen, sind nach dem Zuflussprinzip dem/den Erben (dem/den Rechtsnachfolger/n) zuzurechnen. Es bestehen aber keine Bedenken, die Einkünfte zeitanteilig zuzuordnen.**
 - **Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 ist grundsätzlich zum Ablauf des Todesstages (Übergabetages) eine Schlussbilanz aufzustellen. Erfolgt dies nicht, bestehen keine Bedenken, anstelle der Aufstellung einer Bilanz zum Todeszeitpunkt (Übergabezeitpunkt) die Einkünfte auf den Erblasser und die Erben zeitanteilig zuzuordnen.**
 - **In den Fällen der Voll- oder Teilpauschalierung bestehen keine Bedenken, die Einkünfte zwischen Übergeber und Übernehmer zeitanteilig zuzuordnen; siehe auch Rz 5154 betr. Land- und Forstwirtschaft.**

Rz 137 wird geändert (Klarstellung).

Rz 137

Varianten:

- Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein. Dies kann angenommen werden, wenn die Grundmietzeit mehr als 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt.
- Die Grundmietzeit beträgt weniger als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.
- Der Leasingnehmer hat bei einer Grundmietzeit von mindestens 40% und höchstens 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nach Ablauf der Grundmietzeit das **vertraglich vereinbarte** Optionsrecht, gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Betrages den Gegenstand zu erwerben oder den Leasingvertrag zu verlängern ([siehe Rz 3223](#)). **Da bei Vorliegen eines solchen Optionsrechtes das Leasinggut dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, hat bei diesem eine Aktivierung des Optionsrechtes zu unterbleiben.**
- Das Leasinggut ist speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten und kann nach Ablauf der Vertragsdauer nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung finden (Spezialleasing). Eine nur beim Leasingnehmer wirtschaftlich sinnvolle Verwendung kann angenommen werden, wenn die Verwertung

oder Nutzung des Leasinggegenstandes aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nur dem Leasingnehmer möglich ist.

Rz 152 wird geändert (Judikatur).

Rz 152

Unter horizontalem Verlustausgleich versteht man die Saldierung von positiven mit negativen Einkünften innerhalb der jeweiligen Einkunftsart. Es ist zunächst ein innerbetrieblicher Verlustausgleich für jeden einzelnen Betrieb vorzunehmen (zB laufender Verlust und Veräußerungsgewinn). **Es ist dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Reihenfolge er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornimmt (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250)**. Sodann werden im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches die positiven und negativen Einkünfte innerhalb der jeweiligen Einkunftsarten ausgeglichen.

Rz 153 wird geändert (Klarstellung)

Rz 153

Verbleibt nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches bei einer Einkunftsart ein Verlust, so ist dieser im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs mit den positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten auszugleichen. **Sind in einer Einkunftsart begünstigte Einkünfte enthalten, erfolgt der vertikale Verlustausgleich zunächst mit Einkunftsarten ohne begünstigte Einkünfte.**

Folgender Abschnitt 2.8 (Rz 187 bis 210) wird neu eingefügt:

2.8 Ausländische Einkünfte (§ 2 Abs. 8 EStG 1988)

2.8.1 Allgemeine Grundsätze

Rz 187

Natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Österreich sind in Österreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (vgl. Rz 15 ff). Die unbeschränkte Steuerpflicht erfasst das gesamte "Welteinkommen". Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich daher zB auch auf ausländische Betriebsstätten/Betriebe österreichischer Unternehmer. Ausländische Betriebsstätten/Betriebe unterliegen aber auch im Ausland der Besteuerung.

Rz 188

Zur Vermeidung von Mehrfachbesteuerungen in mehreren Staaten dienen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA); DBA teilen die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten auf. Die von Österreich abgeschlossenen DBA verwenden dabei überwiegend die "Befreiungsmethode". Die "Anrechnungsmethode" kommt insbesondere mit Italien, Schweden, Japan und Ländern des angloamerikanischen Rechtkreises (USA, Großbritannien, Irland, Kanada) zu Anwendung. Bei der Anrechnungsmethode besteuert der Ansässigkeitsstaat (Wohnsitzstaat) das gesamte Welteinkommen, rechnet aber die ausländischen Quellensteuern an (siehe dazu Rz 7583 ff).

Rz 189

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

Beispiel (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt):

Inlandseinkünfte: 20.000 €

Auslandseinkünfte: 5.000 €

Welteinkommen: 25.000 €

Da sich nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 idF StRefG 2005 bei einem Jahreseinkommen von 25.000 € (ohne Berücksichtigung von Sonderausgaben und sonstigen Absetzbeträgen) ein Durchschnittssteuersatz von 23% ergibt, ist dieser Durchschnittssteuersatz von 23% auf die Inlandseinkünfte iHv 20.000 € anzuwenden. Daraus ergibt sich eine österreichische Einkommensteuer von 4.600 €.

2.8.2 Berücksichtigung ausländischer Einkünfte

Rz 190

Die Behandlung von Verlusten aus ausländischen (DBA-befreiten) Betriebsstätten ist vom VwGH entschieden worden (VwGH 25.9.2001, Zl. 99/14/0217). § 2 Abs. 8 EStG 1988 idF StRefG 2005 trägt einerseits dieser Rechtsprechung des VwGH Rechnung, regelt zudem aber auch, wie ausländische Einkünfte in Österreich allgemein zu berücksichtigen sind.

Rz 191

Ausländische Einkünfte sind bei der Berücksichtigung in Österreich stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln. Für die Berücksichtigung in Österreich hat daher eine "Umrechnung" (Adaptierung) vom ausländischen (Steuer)Recht auf das österreichische Steuerrecht stattzufinden. Dabei bleiben zB nur im ausländischen Steuerrecht vorgesehene Steuerbefreiungen oder Investitionsbegünstigungen unbeachtlich. Es obliegt dem Abgabenpflichtigen, im Rahmen der ihn bei Auslandssachverhalten treffenden erhöhten Mitwirkungspflichten darzutun, dass eine Umrechnung (Adaptierung) auf österreichisches Steuerrecht vorgenommen worden ist. Die bloße Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden ist nicht ausreichend. Sofern die umgerechneten (adaptierten) ausländischen Einkünfte nicht ohnedies in Euro ermittelt wurden, sind sie nach dem Umrechnungskurs des Tages, zu dem sie bezogen wurden, in Euro anzugeben. Bezugstag ist bei außerbetrieblichen Einkünften stets der 31.12. eines Kalenderjahres, ansonsten der unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 maßgebliche Abschlussstichtag.

Rz 192

Die Berücksichtigung ausländischer Einkünfte gilt sowohl für betriebliche als auch für außerbetriebliche Einkünfte. Es sind daher auch z.B. ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Österreich zu berücksichtigen; daher hat auch die Überschussermittlung nach österreichischem Steuerrecht zu erfolgen (zB Zehntelabsetzung bei Instandsetzungsaufwendungen). Ebenso richtet sich eine allfällige Liebhabereibeurteilung nach österreichischem Steuerrecht.

2.8.3 Betriebliche Einkunftsermittlung

Rz 193

Hat ein in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtiger einen ausländischen Betrieb ohne inländische Betriebsstätte, ist für Zwecke der österreichischen Gewinn-ermittlung (Umrechnung) der Gewinn immer nach jener Gewinnermittlungsart zu

ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre (Inlandsfiktion; § 2 Abs. 8 Z 2 EStG 1988). Hinsichtlich der Gewinnermittlungsart ist daher zu unterstellen, dass der Betrieb im Inland liegt.

Rz 194

Ergibt sich (bei Inlandsfiktion) für den Betrieb (ohne inländische Betriebsstätte) eine Buchführungspflicht nach § 124 BAO oder nach § 125 BAO, ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Eine Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ist für einen ausländischen Betrieb nicht möglich, weil die formale Eintragung in das (österreichische) Firmenbuch nicht fingiert werden kann. Auch ein ausländischer Betrieb, der nicht im inländischen Firmenbuch, wohl aber in einem vergleichbaren ausländischen Register eingetragen ist, hat daher den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Der ausländische Betrieb kann daher nur notwendiges Betriebsvermögen haben; ist beispielsweise eine in Österreich ansässige natürliche Person an einer deutschen Kommanditgesellschaft beteiligt, in deren Betriebsvermögen nach deutschem Recht eine Beteiligung im gewillkürten Betriebsvermögen gehalten wird, ist diese Beteiligung dem Privatvermögen des österreichischen Personengesellschafters zuzurechnen. Dadurch verursachte Qualifikationskonflikte sind auf Grundlage einer OECD-konformen Auslegung des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens zu lösen. Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 hat auch bei freiwilliger Buchführung stattzufinden.

Rz 195

Wird der Gewinn des Betriebes (ohne inländische Betriebsstätte) im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend (§ 2 Abs 8 Z 2 EStG 1988). Ein im Ausland abweichendes Wirtschaftsjahr ist daher aus Gründen der Vereinfachung beizubehalten. Dies gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Es kann daher z.B. auch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit abweichendem Wirtschaftsjahr in Betracht kommen.

Rz 196

Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung. Betrieb und Betriebsstätte

sind gedanklich zu vereinigen (Einheitsbetrachtung). Ergibt sich nach dieser Vereinigung Buchführungspflicht (insbesondere wegen Überschreiten der Umsatzgrenzen), haben Betrieb und Betriebsstätte den Gewinn durch Bilanzierung zu ermitteln. Die Gewinnermittlung der Betriebsstätte kann nicht vom Betrieb abweichen (einheitliche Gewinnermittlung). Auf Grund der einheitlichen Gewinnermittlung ist es daher z.B. nicht möglich, dass der umsatzschwache inländische Betrieb den Gewinn nach einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) und die umsatzstarke ausländische Betriebsstätte nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt; Betrieb und Betriebsstätte haben den Gewinn einheitlich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Weichen die Wirtschaftsjahre der inländischen und ausländischen Betriebsstätte voneinander ab, prägt das Wirtschaftsjahr der inländischen Betriebsstätte.

Beispiele:

Ist der inländische Betrieb im Firmenbuch eingetragen, haben Betrieb und ausländische Betriebsstätte den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Ist eine inländische Betriebsstätte nicht im Firmenbuch eingetragen, wird aber zusammen mit dem ausländischen Betrieb die Umsatzgrenze nach § 125 BAO überschritten, haben die inländische Betriebsstätte und der ausländische Betrieb den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Ist eine inländische Betriebsstätte im Firmenbuch eingetragen, haben Betriebsstätte und ausländischer Betrieb den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln.

Rz 197

Ein Anteil eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer ausländischen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ist im Bezug auf § 2 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 (unabhängig von einer allfälligen inländischen Betriebsvermögenszugehörigkeit) als ausländischer Betrieb zu behandeln.

2.8.4 Ausländische Verluste

Rz 198

Nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste – auch bei DBA mit Befreiungsmethode - bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Daher sind z.B. ausländische Betriebsstättenverluste im Verlustentstehungsjahr mit inländischen positiven Einkünften auszugleichen. Die Verlustberücksichtigung hat einkunftsquellenbezogen, somit auch dann in vollem Umfang zu erfolgen, wenn zB ein Betriebsstättenverlust auf einen Gewinn (Überschuss) aus einer anderen

ausländischen Einkunftsquelle desselben Landes trifft. Hinsichtlich der Gewinn- bzw. Verlustermittlung gibt es bei den Verlusten keine Besonderheiten: Auch der ausländische Verlust ist nach innerstaatlichem (österreichischem) Einkommensteuerrecht zu ermitteln (Umrechnung auf österreichisches Recht, siehe Rz 191); hinsichtlich der Gewinnermittlungsart und des Gewinnermittlungszeitraumes gilt die Einheitsbetrachtung von Betrieb und Betriebsstätte (siehe Rz 196f). Die Berücksichtigung ausländischer Verluste hat nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 zwingend zu erfolgen (Ausnahme siehe Rz 210 sowie unten). Sollte jedoch eine Berücksichtigung ausländischer Verluste zu Unrecht unterblieben sein, kann die Verlustberücksichtigung in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden; in diesem Fall findet aber auch keine Nachversteuerung statt, wenn die Verluste im Ausland verwertet werden.

Es bestehen keine Bedenken, wenn bis zur Veranlagung 2004 Auslandsverluste bei Ermittlung der inländischen Besteuerungsgrundlage nicht berücksichtigt werden. Eine Anwendung des "negativen Progressionsvorbehaltes" kommt in derartigen Fällen nicht in Betracht. Im Falle der Nichtberücksichtigung derartiger Auslandsverluste hat eine Nachversteuerung zu unterbleiben.

Rz 199

Ausgangspunkt für die Verlustberücksichtigung waren die ausländischen Betriebsstättenverluste (VwGH-Rechtsprechung, siehe Rz 190), die Verlustberücksichtigung ist aber nicht auf ausländische Betriebsstättenverluste eingeschränkt und gilt für alle "ausländischen Verluste" (daher für alle betrieblichen und außerbetrieblichen Verluste). Daher sind z.B. auch ausländische Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Österreich zu berücksichtigen (Verlustermittlung und Liebhabereibeurteilung haben nach österreichischem Steuerrecht zu erfolgen).

Rz 200

Bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode und Progressionsvorbehalt ergibt sich für ausländische Gewinne (positive Einkünfte) und Verluste folgender Unterschied: Ausländische Gewinne werden im anzuwendenden Steuersatz berücksichtigt (siehe Rz 189), ausländische Verluste vermindern hingegen das Einkommen; sie können daher keinen Anlass für einen negativen Progressionsvorbehalt bieten.

2.8.5 Nachversteuerung ausländischer Verluste

Rz 201

Verluste dürfen nur einmal verwertet werden. Um Doppelverlustverwertungen (in Österreich und später im Ausland) auszuschließen, erfolgt in jenem Folgejahr, in dem der Verlust im Ausland verwertet wird oder verwertet hätte werden können, eine Nachversteuerung in Österreich. Kann daher der ausländische Verlust im Ausland vorgetragen und sodann (ganz oder teilweise) verwertet werden, kommt es in Österreich zur entsprechenden "Nachversteuerung" durch Zurechnung des Nachversteuerungsbetrages zur Bemessungsgrundlage. Insoweit werden ausländische Gewinne im Rahmen des positiven Progressionsvorbehaltes nicht (nochmals) berücksichtigt.

Rz 202

Die Nachversteuerung hat dann zu erfolgen, wenn der in Österreich ausgeglichene ausländische Verlust im Ausland im Wege eines Verlustvortrages verwertet wird. Eine Nachversteuerung hat auch dann zu erfolgen, wenn die Auslandsverlustverwertung antragsabhängig ist, der Steuerpflichtige die Antragstellung aber – aus welchen Gründen auch immer – unterlässt. Es kommt daher z.B. auch dann zur Nachversteuerung, wenn der Steuerpflichtige die Antragstellung deshalb unterlässt, weil mit der Verlustverwertung im Ausland nur vergleichsweise geringe steuerliche Vorteile verbunden sind.

Wann die Verlustverwertung im Ausland erfolgt oder erfolgen hätte können, richtet sich nach den Vorschriften des ausländischen Rechts. Sollten im Verlustvortrag vorrangig zu berücksichtigende (ältere) Verluste vorliegen, die im Inland weder nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 noch auf Grund des VwGH-Erkenntnisses vom 25.9.2001, 99/14/0217 ausgeglichen worden sind, sind diese nicht nachzuversteuern. Die Nachversteuerung hat in jenem Jahr zu erfolgen, in dem der jeweilige konkrete, im Inland verwertete Verlust nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts dort im Wege des Verlustvortrages verwertet wird (verwertet hätte werden können).

Rz 203

Die Nachversteuerung erfolgt höchstens im Ausmaß der Doppelverlustberücksichtigung. Sie ist daher einerseits auf das Ausmaß der Verlustberücksichtigung in Österreich eingeschränkt. Mehr als in Österreich an

Verlusten berücksichtigt wurde, kann daher nicht nachversteuert werden. Andererseits sind hinsichtlich der ausländischen Verlustberücksichtigung die ausländischen Ergebnisse nicht auf österreichisches Recht umzurechnen, weil die Nachversteuerung im Inland nur auf die Verlustverwertung im Ausland abstellt. Das Ausmaß der Doppelverlustberücksichtigung wird somit durch die Höhe des berücksichtigten (umgerechneten) inländischen Verlustes einerseits und die Höhe des (nicht umgerechneten) ausländischen Verlustes andererseits begrenzt (siehe auch Rz 206). Im Umfang der so ermittelten Doppelverlustberücksichtigung erfolgt die Nachversteuerung höchstens in jenem Umfang, in dem in dem betreffenden Jahr umgerechnete positive (an sich befreite) ausländische Einkünfte vorhanden sind (ergibt sich aus einer vollen Zurechung des ausländischen Verlustes abzüglich des sich aus der Umrechnung ergebenden Minderbetrages).

Der Nachversteuerungsbetrag ergibt sich somit folgendermaßen:

1.	Ausmaß des im Inland berücksichtigten (berücksichtigungsfähigen) umgerechneten ausländischen Verlustes	1. zu 2.: der niedrigere Betrag bestimmt das Ausmaß der Doppelverlustberücksichtigung (=2a)
2.	Ausmaß des im Ausland verwerteten (verwertungsfähigen) nicht umgerechneten ausländischen Verlustes	
3.	Ausmaß der im Ausland erzielten umgerechneten positiven Einkünfte	2a zu 3.: der niedrigere Betrag bestimmt das Ausmaß der Nachversteuerung

Beispiele (DBA mit Befreiungsmethode):

Jahr 01:

inländisches Betriebsergebnis	100
ausländisches Betriebsstättenergebnis (nicht umgerechnet)	- 80
ausländisches Betriebsergebnis (umgerechnet)	- 70
Welteinkommen	30
in Österreich angesetzt	30

Nachversteuerungshängig ist der im Inland verwertete Verlust von 70.

Jahr 02 – Variante 1: Volle Verwertung des Verlustes aus 01 durch Verlustabzug im Ausland

inländisches Betriebsergebnis	100
ausländisches Betriebsstättenergebnis (nicht umgerechnet)	90
ausländisches Betriebsstättenergebnis (umgerechnet)	80
Welteinkommen	180
in Österreich angesetzt	170
progressionserhöhende ausländische Einkünfte des Jahres 2	10

Der ausländische Verlust des Jahres 1 (80) wird im Ausland zur Gänze mit dem Gewinn des Jahres 2 (90) verrechnet. Im Ausland wurde somit der Verlust des Jahres 1 im vollen Umfang verwertet. Da dieser im Inland nur im Ausmaß von 70 ausgeglichen wurde, ist in diesem Umfang eine Doppelverlustverwertung eingetreten. Die umgerechneten ausländischen Einkünfte des Jahres 2 betragen 80. Davon sind 70 nachzuvesteuern, der Rest (10) ist als progressionserhöhende Einkünfte anzusetzen.

Jahr 02 – Variante 2: Volle Verwertung des Verlustes aus 01 durch Verlustabzug im Ausland

inländisches Betriebsergebnis	100
ausländisches Betriebsstättenergebnis (nicht umgerechnet)	90
ausländisches Betriebsstättenergebnis (umgerechnet)	65
Welteinkommen	165
in Österreich angesetzt	165

Der ausländische Verlust des Jahres 1 (80) wird im Ausland zur Gänze mit dem Gewinn des Jahres 2 (90) verrechnet. Im Ausland wurde somit der Verlust des Jahres 1 in vollem Umfang verwertet. Da dieser im Inland nur im Ausmaß von 70 ausgeglichen wurde, ist in diesem Umfang eine Doppelverlustverwertung

eingetreten. Da die Nachversteuerung im Jahr 2 mit dem Umfang der (an sich befreiten) umgerechneten positiven Auslandseinkünfte (65) begrenzt ist, sind 65 nachzuversteuern, sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte 165 beträgt. Der nicht im Jahr 2 nachversteuerte, aber doppelt verwertet Verlust von 5 (Differenz zwischen 70 und 65) bleibt weiter nachversteuerungshängig.

Jahr 02 – Variante 3: Teilweise Verwertung des Verlustes aus 01 durch Verlustabzug im Ausland

inländisches Betriebsergebnis	100
ausländisches Betriebsstättenergebnis (nicht umgerechnet)	30
ausländisches Betriebsstättenergebnis (umgerechnet)	30
Welteinkommen	130
in Österreich angesetzt	130

Der ausländische Verlust des Jahres 1 (80) wird im Ausland im Umfang von 30 mit dem Gewinn des Jahres 2 verrechnet. In diesem Umfang ist eine Doppelverlustverwertung eingetreten. Dem inländischen Betriebsergebnis von 100 ist daher das (auf österreichisches Recht umgerechnete) ausländische Betriebsstättenergebnis von 30 als Nachversteuerungsbetrag zuzuzählen; aus 01 verbleibt sodann noch ein Nachversteuerungsbetrag von 40 ($70 - 30$), der ab den Jahren 03 nachzuversteuern sein kann.

Jahr 02 – Variante 4: Eine Verwertung des Verlustes aus 01 durch Verlustabzug ist trotz positiver Auslandseinkünfte nach ausländischem Recht nicht oder noch nicht zulässig.

inländisches Betriebsergebnis	100
ausländisches Betriebsstättenergebnis (nicht umgerechnet)	90
ausländisches Betriebsstättenergebnis (umgerechnet)	80
Welteinkommen	180
in Österreich angesetzt	100

Da im Jahr 02 eine Verlustverwertung im Ausland nicht (oder noch nicht) zulässig ist, hat keine Doppelverlustverwertung stattgefunden, sodass auch keine Nachversteuerung zu erfolgen hat. Die umgerechneten ausländischen befreiten Einkünfte sind daher nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltens zu berücksichtigen Aus 01 verbleibt weiter ein Nachversteuerungsbetrag von 70, der ab den Jahren 03 insoweit nachzuversteuern ist, als der Verlust des Jahres 1 im Ausland verwertet wird.

2.8.6 Einzelheiten zu ausländischen Verlusten

Rz 204

Fällt der ausländische Verlust in einem Besteuerungszeitraum an, in dem er nicht oder nicht vollständig mit positiven inländischen Einkünften ausgeglichen werden kann, steht für den ausländischen Verlust insoweit ein inländischer Verlustvortrag zu. Dies gilt nur dann, wenn die (umgerechneten) ausländischen Verluste grundsätzlich vortragsfähig sind (§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988). Daher können ausländische Verluste aus Vermietung und Verpachtung – wie die entsprechenden österreichischen – zwar ausgeglichen, aber nicht vorgetragen werden. Können die ausländischen Verluste in Österreich nicht verwertet (ausgeglichen oder vorgetragen) werden, kommt es auch nicht zu einer späteren Nachversteuerung in Österreich.

Geht der ausländische Verlust mangels positiver inländischer Einkünfte in den inländischen Verlustvortrag ein und kommt es in einem späteren Jahr auf Grund von ausländischen Gewinnen zur Nachversteuerung, erfolgt diese Nachversteuerung unabhängig davon, ob die zuvor zugerechneten ausländischen Verluste im Inland bereits berücksichtigt wurden oder sich noch im Verlustvortrag befinden. Befinden sich die ausländischen Verluste noch im Verlustvortrag, erhöht der Nachversteuerungsbetrag den Gesamtbetrag der Einkünfte und es kann unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 zu einem Verlustabzug kommen.

Ein Verlustausgleich ist auch vorzunehmen, wenn die Verluste in Staaten eingetreten sind, mit denen kein DBA besteht und daher die Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, angewendet wird.

Können die ausländischen Verluste hingegen im Ausland sogleich, zB im Wege eines Verlustrücktrages, verwertet werden, liegt eine Berücksichtigung im Ausland

iSd § 2 Abs. 8 Z 3 erster Satz EStG 1988 vor und es kann daher im Inland keine Verlustberücksichtigung und Nachversteuerung stattfinden.

Rz 205

Fallen die ausländischen Verluste unter das Verlustverwertungsverbot nach § 2 Abs. 2a EStG 1988, sind sie nicht ausgleichsfähig. Diese ausländischen Verluste können aber mit späteren Gewinnen aus dieser Betätigung verrechnet werden, sodass insoweit keine Progressionsverschärfung im Weg des Progressionsvorbehalt in späteren Jahren eintritt.

Rz 206

Da der ausländische Verlust (ebenso wie ein ausländischer Gewinn) umzurechnen ist, können sich Abweichungen vom Ergebnis im ausländischen Quellenstaat ergeben: Ergibt sich nach dem Steuerrecht des Quellenstaates ein höherer Verlust als nach österreichischem Recht, bleibt dieser in Österreich insoweit unberücksichtigt und kann zu keiner Nachversteuerung führen. Ergibt sich im Quellenstaat hingegen ein niedrigerer Verlust als nach österreichischem Recht, ist der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte (höhere) Verlust zu berücksichtigen, nachversteuert werden kann aber nur der niedrigere ausländische Verlust. Denn in Österreich wird nicht mehr nachversteuert, als der Quellenstaat an Verlustvortrag zulässt; hinsichtlich der Differenz ist keine Doppelverlustverwertung gegeben und es kommt zu keiner Nachversteuerung in Österreich (siehe auch Rz 203).

Rz 207

Die Nachversteuerung in Österreich hängt nicht davon ab, ob der Abgabepflichtige die Auslandsverlustverwertung selbst veranlasst. Wird daher z.B. die ausländische Betriebsstätte unter Übernahme des Verlustvortragsrechtes steuerneutral in eine ausländische Kapitalgesellschaft umgegründet und verwertet nun diese Kapitalgesellschaft die in Österreich bereits berücksichtigten Verluste, kommt es ebenfalls zur Nachversteuerung in Österreich. Die Nachversteuerung (Zurechnung) erfolgt bei jenem Steuerpflichtigen, bei dem die Verluste seinerzeit einkommensmindernd angesetzt worden sind, oder bei seinem Gesamtrechtsnachfolger (bzw. "Umgründungsrechtsnachfolger"). Im Zeitpunkt der Veräußerung einer umgründungsbezogenen ausländischen bzw. inländischen Beteiligung hat jedenfalls eine Nachversteuerung zu erfolgen.

Rz 208

Ausländische Verluste, die bei einem beschränkt Steuerpflichtigen anfallen, können durch eine Wohnsitzverlegung nach Österreich und der damit eintretenden unbeschränkten Steuerpflicht weder ausgeglichen noch vorgetragen werden.
Verlegt der Steuerpflichtige umgekehrt seinen Wohnsitz von Österreich ins Ausland und wurden während des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht ausländische Verluste im Inland berücksichtigt, kommt es bei Verwertung dieser Verluste im Ausland zur Nachversteuerung im Inland; denn die Nachversteuerung hängt nicht davon ab, ob sich die persönliche Steuerpflicht nachträglich ändert oder ob der Steuerpflichtige nach der Wohnsitzverlegung ins Ausland in Österreich beschränkt steuerpflichtig bleibt.

Rz 209

Da die zu berücksichtigenden ausländischen Verluste ebenso wie inländische Verluste den Gesamtbetrag der "anderen", nicht-lohnsteuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des § 41 Abs 1 Z 1 EStG 1988 vermindern, sind sie auch für die Veranlagung und den Veranlagungsfreibetrag iHv 730 € von Bedeutung (vgl. auch Rz 7603). Reduzieren die ausländischen Verluste die anderen, nicht-lohnsteuerpflichtigen Einkünfte auf 730 € oder darunter, sind sie zur Gänze steuerfrei und es besteht keine Veranlagungspflicht. Eine spätere Nachversteuerung der berücksichtigten ausländischen Verluste kann nur dann und insoweit eintreten, als sich die ausländischen Verluste steuerwirksam ausgewirkt haben. Die steuerliche Auswirkung des Verlustausgleichs ist bei Wirksamkeit des Veranlagungsfreibetrages folgendermaßen zu ermitteln:

Summe der nicht lohnstpfli. Einkünfte ohne ausländische Verluste (unter Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages)

- Summe der nicht lohnstpfli. Einkünfte mit ausländischen Verlusten (unter Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages)

Bemessungsgrundlagendifferenz

Nachversteuerungshängig ist der ausländische Verlust, soweit er in der Bemessungsgrundlagendifferenz gedeckt ist. Die Nachversteuerung hat nach Maßgabe der ausländischen Verlustverwertung zu erfolgen.

Beispiele:

1. Im Jahr 1 betragen die inländischen nicht-lohnsteuerpflichtigen Einkünfte 1.000 € und es liegt ein ausländischer Verluste iHv 500 € vor. Die Bemessungsgrundlagendifferenz ist wie folgt zu ermitteln:

Summe der nicht lohnstpfl. Einkünfte ohne ausländische Verluste 540

- Summe der nicht lohnstpfl. Einkünfte mit ausländischen Verlusten 0

Bemessungsgrundlagendifferenz 540

Nachversteuerungshängig ist der gesamten ausländischen Verluste von 500. Wird davon im Jahr 3 im Ausland 200 € im Wege des Verlustvortrages durch Verrechnung mit positiven Einkünften in dieser Höhe verwertet, sind 200 € nachzuversteuern und es bleiben 300 € weiter nachversteuerungshängig.

2. Im Jahr 4 betragen die inländischen nicht-lohnsteuerpflichtigen Einkünfte 1.000 € und es liegen ausländische Verluste iHv 600 € vor. Die Bemessungsgrundlagendifferenz ist wie folgt zu ermitteln:

Summe der nicht lohnstpfl. Einkünfte ohne ausländische Verluste 540

- Summe der nicht lohnstpfl. Einkünfte mit ausländischen Verlusten 0

Bemessungsgrundlagendifferenz 540

Nachversteuerungshängig sind von den ausländischen Verlusten 540 €. Werden davon im Jahr 5 im Ausland 300 € im Wege des Verlustvortrages durch Verrechnung mit positiven Einkünften in dieser Höhe verwertet, sind 300 € nachzuversteuern und es bleiben 240 € weiter nachversteuerungshängig.

3. Im Jahr 5 betragen die inländischen nicht-lohnsteuerpflichtigen Einkünfte 1.000 € und es liegen ausländische Verluste iHv 200 € vor. Die Bemessungsgrundlagendifferenz ist wie folgt zu ermitteln:

Summe der nicht lohnstpfl. Einkünfte ohne ausländische Verluste 540

- Summe der nicht lohnstpfl. Einkünfte mit ausländischen Verlusten 140

Bemessungsgrundlagendifferenz 400

Nachversteuerungshängig sind von den ausländischen Verlusten 200 €. Werden davon im Jahr 6 im Ausland 150 € im Wege des Verlustvortrages durch Verrechnung mit positiven Einkünften in dieser Höhe verwertet, sind 150 € nachzuversteuern und es bleiben 50 € weiter nachversteuerungshängig.

Rz 210

Werden ausländische Einkünfte eines in Österreich ansässigen Abgabepflichtigen in einem ausländischen Staat nicht durch Gegenüberstellung der tatsächlich erzielten Erträge und der tatsächlich geleisteten Aufwendungen, sondern in pauschalierter Form der Besteuerung unterzogen (zB durch Erhebung einer Quellensteuer von den Zahlungen an einen inländischen Bauunternehmer mit verlust- und gewinnbringenden Baustellen oder durch Besteuerung fiktiv angesetzter Einnahmen oder Ausgaben), dann wird davon auszugehen sein, dass mit der Pauschalierung ausgleichend nicht nur die aus der Auslandstätigkeit

erzielten Gewinne, sondern auch die hierbei erlittenen Verluste berücksichtigt werden. Auch bei einem ausländischen Besteuerungsregime, das anerkanntermaßen insgesamt als Begünstigung des Abgabepflichtigen einzustufen ist (zB ausländische "Tonnagenbesteuerung"), wird davon auszugehen sein, dass auftretende Verlustsituationen mitberücksichtigt werden.

Wurden in Fällen einer ausländischen Pauschalbesteuerung nach österreichischem Steuerrecht ermittelte ausländische Verluste in Österreich berücksichtigt, hat idR eine Nachversteuerung stattzufinden, sobald nach österreichischem Steuerrecht ausländische Gewinne erzielt werden. Für die Nachversteuerung ist hier österreichisches Steuerrecht maßgebend, weil mit der Pauschalierung das (positive und das negative) wirtschaftliche Gesamtergebnis in vereinfachter Form der Besteuerung unterzogen wird und daher geradezu automatisch auch ausländische Verluste berücksichtigt werden.

Nur dann, wenn der Abgabepflichtige nachweisen kann, dass die Pauschalbesteuerung in seinem Fall nicht zur Verlustdoppelverwertung führt (zB 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.

In Fällen ausländischer Pauschalbesteuerung bestehen keine Bedenken, wenn die ausländischen Verluste in Österreich unberücksichtigt bleiben. Dementsprechend kommt es dann auch nicht zu einer Nachversteuerung.

Rz 304 wird geändert (Judikatur)

Rz 304:

Die Mittel müssen mit einer entsprechenden Zweckwidmung versehen und dementsprechend verwendet werden. Eine (teilweise) zweckwidrige Verwendung schließt die Steuerfreiheit (insoweit) aus (**VwGH 9.11.2004, 2000/15/0153**). Die Steuerfreiheit ist jedenfalls ausgeschlossen, wenn die Zuwendungen mit Leistungen des Empfängers in der Weise verknüpft sind, dass sie die Gegenleistung für dessen Leistung darstellen, wenn sie also Entgeltcharakter haben. Eine derartige Verknüpfung liegt vor, wenn die Leistung erbracht wird, um die Gegenleistung zu erhalten. Keine entgeltliche Leistung wird erbracht, wenn eine Zuwendung ohne jeden Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben wird.

Beispiel:

Einem Arzt wird auf Grund eines Gemeinderatsbeschlusses von der Gemeinde ein Grundstück zum Zweck der Errichtung eines Arzthauses geschenkt gegen die Verpflichtung, mindestens 15 Jahre lang die Arztpraxis in der Gemeinde zu betreiben. Eine Verletzung dieser Obliegenheit führt zur Verpflichtung, der Gemeinde die Anschaffungskosten und die Grunderwerbssteuer zu ersetzen. Die Leistung der Gemeinde steht demnach mit der Führung der Arztpraxis während der vereinbarten Zeitdauer in der beschriebenen Wechselbeziehung. Eine unentgeltliche Zuwendung iSd § 3 Abs 1 Z 6 EStG 1988 liegt nicht vor, sodass diese Gesetzesstelle nicht anwendbar ist (VwGH 26.3.1996, 95/14/0071).

Zur Bewertung von mit Hilfe steuerfreier Zuwendungen angeschaffter (hergestellter oder instandgesetzter) Anlagegüter [siehe Rz 2539 ff.](#)

Rz 306 wird geändert (ESt-Protokoll 2004).

Rz 306:

Eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auf Grund des Kapitalberichtigungsgesetzes, BGBl. Nr. 171/1967, wäre steuerlich dem Grunde nach als Ausschüttung an die Gesellschafter mit nachfolgender Wiedereinlage zu werten (Doppelmaßnahme). Um die damit im Jahr der Kapitalberichtigung verbundene Besteuerung natürlicher Personen gemäß § 97 EStG 1988 (Endbesteuerung) zu vermeiden, ist diese Ausschüttung gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 steuerfrei. Eine mitbeteiligte Körperschaft ist davon nicht betroffen, da die Ausschüttung unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG 1988 fällt. Der Kapitalberichtigungsbeschluss ist innerhalb von neun Monaten nach dem Bilanzstichtag beim Firmenbuch anzumelden und wird mit der Eintragung im Firmenbuch wirksam. Die Gratisaktien bzw. Freianteile wachsen den Aktionären/Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligungsquote zu. Zu den umwandlungsfähigen Rücklagen iSd § 2 Abs 3 Kapitalberichtigungsgesetz gehören: Offene freie und offene gebundene versteuerte Gewinnrücklagen unter Einbeziehung von Reingewinn- oder Reinverlust; Investitionsfreibeträge nach Ablauf der vierjährigen Behaltefrist; Investitionsprämien; stille Rücklagen, soweit sie durch handelsrechtliche Zuschreibungen realisiert wurden. Nicht umwandlungsfähig sind ua folgende Bilanzpositionen: Noch nicht realisierte stille Rücklagen; Übertragungsrücklagen nach § 12 EStG 1988; Investitionsfreibeträge innerhalb der (vier) Behaltejahre; Wertberichtigungen und Rückstellungen; Gesellschafterdarlehen, die nur abgabenrechtlich als Einlagen (verdecktes Grund- oder Stammkapital) behandelt werden. Die Erfüllung der gesellschaftsvertraglichen Einzahlungsverpflichtung durch die Gesellschafter einer

Kapitalgesellschaft stellt auch dann keine Kapitalerhöhung iSd Kapitalberichtigungsgesetzes dar, wenn die dafür erforderlichen Mittel aus den (ausgeschütteten) Gewinnen der Gesellschaft stammen.

Ein bei einer Kapitalerhöhung nach dem Kapitalberichtigungsgesetz aus dem Kapitalrücklagen-Evidenzsubkonto in das Nennkapital-Evidenzsubkonto übertragener Betrag fällt nicht unter die Doppelmaßnahme, § 3 Abs. 1 Z 29, § 6 Z 15 und § 32 Z 3 EStG 1988 sind darauf nicht anwendbar; es kann im Jahr der Kapitalberichtigung zu keiner Einlagenrückzahlung kommen.

Siehe dazu weiters Rz 2608f und Rz 6907ff.

Rz 561 wird geändert (Judikatur).

Rz 561

Entsprechend diesem Aufteilungsschlüssel ist die Aufteilung eines betrieblich und privat verwendeten Vorzimmers bei größerer Kunden- oder Klientenzahl vorzunehmen (VwGH 7.7.2004, 99/13/0197, Vorzimmer einer Rechtsanwaltskanzlei), während bei sehr geringer Kunden- oder Klientenzahl das Vorzimmer dem Privatvermögen zuzurechnen ist (VwGH 30.11.1962, 1268/61, Privatvermögen des Vorzimmers eines Restaurators mit sehr kleinem Kundenkreis; VwGH 3.7.1991, 90/14/0066, Privatvermögen des Vorraumes eines Einfamilienhauses mit einem Notordinationsraum).

Rz 644 wird geändert (Judikatur).

Rz 644

Eine Bilanzberichtigung muss in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens durchgeführt werden, ggf. auch von Amts wegen (VfGH 7.6.1984, B 401/79, 1985,114).

Die Berichtigungspflicht betrifft grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen, selbst dann, wenn Feststellungs- oder Abgabenbescheide, die auf einer unrichtigen Bilanz beruhen, endgültig in Rechtskraft erwachsen sind (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090; VwGH 17.2.1993, 88/14/0097).

Rz 671 wird geändert (ESt-Protokoll 2004).

Rz 671

Kursgewinne/Kursverluste

Kursgewinne/Kursverluste bei Geschäften in ausländischer Währung wirken sich beim Zahlungsvorgang in Form einer geringeren Einnahme bzw. einer höheren Ausgabe aus. Kursgewinne /Kursverluste im Zusammenhang mit Fremdwährungsdarlehen sind **bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern** im Zeitpunkt und im Ausmaß der Tilgung zu berücksichtigen (**bei Bilanzierern tritt die Gewinnverwirklichung im Konvertierungszeitpunkt ein**). Rz 6624a ist im betrieblichen Bereich nicht anwendbar.

Folgender Abschnitt 4.4.3.3 wird neu eingefügt:

4.4.3.3 Behandlung von Entschädigungen im Zusammenhang mit Katastrophenschäden bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern

Rz 679a

Die Entschädigungen fallen dem Grund nach unter § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988: Entschädigungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 bis zur Höhe des eingetretenen Schadens steuerfrei. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 sind (nach Rz 4855) nicht aktivierungspflichtige Ausgaben zur Schadensbeseitigung bis zur Höhe der steuerfreien Entschädigung nicht steuerwirksam. Im Fall einer Ersatzbeschaffung von Wirtschaftsgütern kommt im Umfang der Steuerfreiheit der Entschädigung § 6 Z 10 EStG 1988 zur Anwendung. Im Fall einer Unterdeckung (Schaden ist höher als die Entschädigung) sind nicht aktivierungspflichtige Ausgaben zur Schadensbeseitigung nach Maßgabe des Abflusses steuerwirksam, sobald sie die steuerfreie Entschädigung übersteigen. Im Fall einer Überdeckung (Entschädigung ist höher als der Schaden) ist die Entschädigung bis zur Höhe des Schadens steuerfrei, im darüber hinausgehenden Ausmaß steuerpflichtig. Fällt die Schadensbeseitigung (nicht aktivierungspflichtige Ausgaben oder Ersatzanschaffung oder –herstellung von Wirtschaftsgütern) einerseits und die Entschädigungen andererseits in verschiedene Veranlagungszeiträume, hat gegebenenfalls eine Abänderung schon rechtskräftiger Bescheide gemäß § 295a BAO dahingehend zu erfolgen, dass die steuerfreie Entschädigung dem Wirtschaftsjahr der Schadensbeseitigung zugeordnet wird.

Beispiele:

- 1. Im Jahr 1 tritt ein Katastrophenschaden an einem Gebäude in Höhe von 100 ein. Für die Wiederinstandsetzung des Gebäudes werden in diesem Jahr 100 bezahlt. Im Jahr 2 fließt ein steuerfreier Ersatz von 80 zu. Das Jahr 1 ist bereits veranlagt, wobei die Ausgaben zur Schadensbeseitigung in Höhe von**

100 als Betriebsausgaben behandelt wurden.

Der Zufluss des steuerfreien Ersatzes im Jahr 2 führt zu einer Abänderung des ESt-Bescheides gemäß § 295a BAO für das Jahr 1, bei der nur 20 als Betriebsausgaben anzusetzen sind.

2. Im Jahr 3 tritt ein Katastrophenschaden an einem Gebäude in Höhe von 80 ein. Für die Wiederinstandsetzung des Gebäudes werden in diesem Jahr 80 bezahlt. Im Jahr 4 fließt ein Ersatz von 30, im Jahr 5 ein Ersatz von 60 zu. Das Jahr 3 ist bereits veranlagt, wobei die Ausgaben zur Schadensbeseitigung in Höhe von 80 als Betriebsausgaben behandelt wurden.

a) Auswirkung des Zuflusses von 30 im Jahr 4: Der Ersatz im Jahr 4 führt zu einer Abänderung des ESt-Bescheides gemäß § 295a BAO für das Jahr 3, bei dem nur 50 als Betriebsausgaben anzusetzen sind.

b) Auswirkung des Zuflusses von 60 im Jahr 5 auf den schon rechtskräftigen Bescheid für das Jahr 3: Der Ersatz im Jahr 5 führt zu einer Abänderung des ESt-Bescheides gemäß § 295a BAO für das Jahr 3, bei dem keine Betriebsausgaben anzusetzen sind. Im Jahr 5 sind von der Entschädigung 10 als Einkünfte anzusetzen.

3. Im Jahr 6 tritt ein Katastrophenschaden an einer Maschine ein (Buchwert 10). Der Teilwert der Maschine vor Zerstörung betrug 20. Im Jahr 7 wird eine neue Maschine mit Anschaffungskosten von 45 angeschafft. Im Jahr 8 fließt ein Ersatz für die katastrophenbedingte Maschinenanschaffung iHv 30 zu. Das Jahr 6 ist bereits veranlagt, wobei der Buchwertabgang iHv 10 als Betriebsausgaben behandelt wurden.

a) Auswirkung der im Jahr 8 zufließenden Ersatzleistung von 30 auf das Jahr 7: Von der Ersatzleistung sind 20 steuerfrei und 10 steuerpflichtig. Der steuerfreie Teil der Ersatzleistung führt zu einer Abänderung des ESt-Bescheides gemäß § 295a BAO für das Jahr 2: Die Ersatzbeschaffung der Maschine ist nur mit 25 zu aktivieren und davon die AfA des Jahres 2 zu bemessen.

b) Auswirkung der im Jahr 8 zufließenden Ersatzleistung von 30 auf das Jahr 8: Im Jahr 8 ist der steuerpflichtige Teil der Entschädigung iHv 10 als Einkünfte anzusetzen.

Die Entschädigungen fallen dem Grunde nach nicht unter § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 EStG 1988 (zB Versicherungsentschädigungen):

Derartige Entschädigungen und die damit zusammenhängenden Ausgaben sind grundsätzlich nach Maßgabe des Zu- und Abflusses steuerlich zu erfassen. Fließt die Entschädigung zeitlich erst in Jahren nach dem Anfallen der Ausgaben zur Schadensbeseitigung zu, bestehen keine Bedenken schon rechtskräftige Bescheide gegebenenfalls gemäß § 295a BAO dahingehend abzuändern, dass der Zufluss der steuerpflichtigen Entschädigung in Höhe der schadensbedingten Ausgaben dem Wirtschaftsjahr des Anfallens dieser Ausgaben zugeordnet wird.

Beispiele:

1. Ausgaben zur Schadensbeseitigung im Jahr 1 in Höhe von 100. Im Jahr 2 fließt eine steuerpflichtige Versicherungsentschädigung in Höhe von 80 zu. Das Jahr 1 ist bereits veranlagt, wobei die Ausgaben zur Schadensbeseitigung in Höhe von 100 als Betriebsausgaben behandelt

wurden.

Der Zufluss der Versicherungsentschädigung im Jahr 2 führt zu einer Abänderung des ESt-Bescheides für das Jahr 1, bei dem nur 20 als Betriebsausgaben anzusetzen sind. Im Jahr 2 führt die Versicherungsentschädigung zu keinen Einnahmen.

2. Ausgaben zur Schadensbeseitigung im Jahr 1 in Höhe von 80. Im Jahr 2 fließt eine Rate der Versicherungsentschädigung in Höhe von 30, im Jahr 3 eine weitere Rate der Versicherungsentschädigung in Höhe von 60 zu. Das Jahr 1 ist bereits veranlagt, wobei die Ausgaben zur Schadensbeseitigung in Höhe von 80 als Betriebsausgaben behandelt wurden.

a) Auswirkung des Zuflusses im Jahr 2 (30): Der Versicherungsersatz im Jahr 2 führt zu einer Änderung des ESt-Bescheides gemäß § 295a BAO für das Jahr 1, in dem nur 50 als Betriebsausgaben anzusetzen sind. Im Jahr 2 führt die Versicherungsentschädigung zu keinen Einnahmen.

b) Auswirkung des Zuflusses im Jahr 3 (60) auf den schon rechtskräftigen Bescheid für das Jahr 1: Der Ratenzufluss im Jahr 3 führt zu einer Änderung des ESt-Bescheides gemäß § 295a BAO für das Jahr 1, bei dem keine Betriebsausgaben anzusetzen sind. Im Jahr 3 sind von der Versicherungsentschädigung 10 als Einkünfte anzusetzen.

Sollte bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern durch Ausgaben, die aus Katastrophenfällen resultieren, ein Verlust eintreten oder sich vergrößern und kann dieser Verlust weder mit anderen Einkünften ausgeglichen noch als Anlaufverlust (§ 18 Abs. 7 EStG 1988) vorgetragen werden, kommt auf Antrag eine Nichtfestsetzung an Einkommensteuer nach Maßgabe des § 206 lit. a BAO in Betracht. Dafür gilt Folgendes:

- a.) Es ist zu prüfen, inwieweit der Jahresverlust durch steuerwirksame Ausgaben aus dem Katastrophenschaden bedingt oder erhöht wird (Betrag 1).
- b.) Der Betrag 1 ist gedanklich als vortragsfähig (§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988) anzusehen.
- c.) In Folgejahren ist die Differenz zwischen der Einkommensteuer und der Einkommensteuer, die sich ergäbe, wenn der Betrag 1 im Wege eines Verlustvortrages berücksichtigt hätte werden können, gemäß § 206 lit. a BAO nicht festzusetzen.

Die Ermittlung dieses Betrages ist dem Antrag auf Nichtfestsetzung anzuschließen.

Beispiel:

Es werden nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einnahmen-Ausgaben-Rechner erzielt.

Jahr 1:

Verlust auf Grund steuerwirksamer Ausgaben aus Katastrophenschaden

10

Jahr 2:

Gewinn (= Gesamtbetrag der Einkünfte) 8

Im Jahr 2 ist die Steuerdifferenz, die sich aus der Gegenüberstellung der Einkommensteuer auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 8 (Sonderausgaben werden vernachlässigt) und einer Steuer auf Basis von 2 ergibt (Verlust von 10 aus dem Jahr 1, davon gedanklich als Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988 verwertbar 6), nicht festzusetzen (4 bleiben weiter berücksichtigungsfähig für eine Nichtfestsetzung in Folgejahren).

Rz 683 wird geändert (Streichung des dritten Punktes).

Rz 683

Durchlaufende Posten liegen vor,

- wenn im Namen und für Rechnung eines Anderen Beträge vereinnahmt und verausgabt werden und
- wenn nach Art des abgewickelten Geschäfts von einer Besorgung für eine andere Person auszugehen ist.

Rz 752 wird geändert (Zitierungsanpassung).

Rz 752

Dies gilt nicht,

- **wenn der Eigenverbrauch Betriebsausgabe ist, bspw. bei den begünstigten Sachspenden gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 (siehe Rz 732 f),**
- **in Fällen, in denen die Umsatzsteuer beim Betriebsvermögensvergleich gewinnwirksam wird, tritt auch beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner eine Gewinnwirkung ein, bspw. Eigenverbrauch durch Auslandsleistungen gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 (siehe Rz 732 f).**

Rz 1257 wird geändert (Erweiterung um das Jahr 2005).

Rz 1257

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

Tabellarische Übersicht:

Jahr	Höchstbeitragsgrundlage	Beitragssatz	Höchstbeitrag monatlich
1999	49.700 S	9,1	4.523,00 S/328,70 €
2000	50.400 S	9,1	4.586,40 S/333,30 €
2001	51.800 S	8,9	4.610,20 S/335,04 €
2002	3.815 €	8,9	339,54 €
2003	3.920 €	8,9	348 €
2004	4.025 €	9,0	362,25 €
2005	4.235 €	9,1	385,39 €

Rz 1275 wird geändert (Klarstellung).

Rz 1275

Beiträge an Pensionskassen iSd Pensionskassengesetzes, BGBl. Nr. 281/1990, sind nur dann abzugsfähige Betriebsausgaben, wenn die Vorschriften des Betriebspensionsgesetzes (BPG), BGBl. Nr. 282/1990, und BGBl. Nr. 754/1996, und des Pensionskassengesetzes (PKG) eingehalten werden. **Zu Beiträgen an ausländische Pensionskassen siehe Rz 1610.**

Rz 1291 wird geändert (Klarstellung)

Rz 1291:

Der Betriebsausgabenabzug ist unter Berücksichtigung der unmittelbaren Zuwendungen mit 10% der Lohn- und Gehaltssumme der Leistungsberechtigten der Kasse begrenzt.

Leistungsberechtigte sind jene Personen, die nach dem zu Grunde liegenden Vertrag gegenüber der Kasse anspruchsberechtigt sind, wobei sich der Umfang des begünstigten Personenkreises mit § 6 Abs. 2 Z 1 und 2 KStG 1988 nicht decken muss (siehe Rz 1290). Im Gegensatz zu Anwartschaftsberechtigten gegenüber Pensionskassen können dies neben aktiven Arbeitnehmern auch ehemalige Arbeitnehmer sein. Die 10%-Grenze ist gegenüber jener bei den Pensionskassenbeiträgen eigenständig. Für denselben Arbeitnehmer können beide Grenzen daher unabhängig voneinander genutzt werden. Diese 10%-Grenze darf nur insoweit ausgenutzt werden, als die Leistungen zu keinem unangemessenem Kassenvermögen (Rz 1292 ff.) führen. Wenn das Vermögen der Kasse unangemessen hoch geworden ist, sind

die Zuwendungen erst wieder abzugsfähig, wenn das Kassenvermögen die Grenze des § 4 Abs 4 Z 2 lit b EStG 1988 nicht mehr übersteigt.

Rz 1329e wird geändert (Klarstellung).

Rz 1329e

Investitionsaufwendungen und Grundstücksanschaffungskosten gehen bei nachhaltiger Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (nach allfälliger Kürzung um erhaltene oder zugesagte steuerfreie Subventionen, vgl. VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030) entsprechend dem Nutzungseinsatz (bei Vollnutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung zur Gänze, sonst in dem dem Nutzungseinsatz entsprechenden Ausmaß) in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag (die Forschungsprämie) ein; bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist daher eine AfA bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen.

Im Fall eines mehrjährigen Herstellungsverfahrens sind nicht die jeweils anteiligen, sondern im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung die gesamten Herstellungskosten der Bemessung des Forschungsfreibetrages (der Forschungsprämie) zu Grunde zu legen.

Eine nachhaltige Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung liegt vor, wenn

- abnutzbare Wirtschaftsgüter (ausgenommen Gebäude) mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von bis zu zehn Jahren für einen Zeitraum von mehr als der Hälfte ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer,
- Grundstücke, Gebäude und andere abnutzbare Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als zehn Jahren für zumindest zehn Jahre Zwecken der Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne der Verordnung BGBl.

II Nr. 506/2002

voraussichtlich dienen werden.

Beispiele:

1. Im Jahr 1 erfolgt die Anschaffung der Maschine A (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 4 Jahre, Anschaffungskosten 100.000 €). Die Maschine A wird während der gesamten Nutzungsdauer zu 30% für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung und zu 70% für andere betriebliche Zwecke verwendet. 30% der Anschaffungskosten (30.000 €) gehen in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 des Jahres 1 ein.

2. Im Jahr 2 erfolgt die Anschaffung der Maschine B (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 3 Jahre, Anschaffungskosten 200.000 €). Die Maschine B wird nur im Jahr 2 zur Gänze, sodann aber nicht mehr für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung verwendet. Mangels Nachhaltigkeit sind die Anschaffungskosten der Maschine B nicht in die Bemessungsgrundlage für den Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 des Jahres 2 einzubeziehen.

Abschnitt 5.5.4 enthält eine neue Überschrift:

5.5.4 Abzugsfähig Spenden an begünstigte Spendenempfänger (§ 4 Abs. 4 Z 5 und Z 6 EStG 1988)

Rz 1330a entfällt (Inhalt wird in die neue Rz 1349a aufgenommen).

Die Überschrift des Abschnittes 5.5.4.7 samt nachfolgenden Rz 1343 bis 1345 werden geändert:

5.5.4.7 Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23

Rz 1343

Die Abzugsfähigkeit von Spenden an die im § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d EStG 1988 und im § 4 Abs. 4 Z 5 lit. e EStG 1988 genannten Empfänger setzt darüber hinaus voraus, dass bereits vor Hingabe der Spende ein Bescheid des **Finanzamtes Wien 1/23 (bis 30.4.2004 der jeweiligen Finanzlandesdirektion)** ausgestellt wurde, in dem bestätigt wird, dass die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person dem begünstigten Empfängerkreis angehört. Dieser Bescheid wird für die jeweils begünstigte Einrichtung bzw. juristische Person ausgestellt. Es handelt sich dabei um einen Begünstigungsbescheid, dessen Spruch Bedingungen u Auflagen, wie die jährliche Beibringung eines Tätigkeitsberichts, beinhalten kann.

Rz 1344

Mit dem im § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 vorgesehenen Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs des Bescheides soll **dem Finanzamt Wien 1/23** die Möglichkeit eingeräumt werden, bei Wegfall der Voraussetzungen, die für die Bescheiderteilung maßgeblich waren, eine Begünstigung für Spenden auszuschließen. Für Widerruf bzw. Änderung gilt § 294 BAO. Bei einem solchen Widerruf können - ungeachtet eines im Bescheid angegebenen früheren Widerrufstermins - ab dem der Bescheidzustellung folgenden Tag keine steuerlich begünstigten Spenden an die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person mehr getätigt werden. Erlangt ein Spender auf Grund besonderer Umstände - zB auf Grund der Ausübung einer Funktion beim Spendenempfänger - vom Wegfall der für die Bescheiderteilung maßgeblichen Voraussetzungen schon vor dem Bescheidwiderruf Kenntnis, dann ist die Spende bereits zu einem entsprechend früheren Zeitpunkt nicht mehr abzugsfähig.

Rz 1345

Sämtliche Einrichtungen bzw. juristische Personen, für die ein Bescheid **des Finanzamtes Wien 1/23 (bis 30.4.2004 der jeweiligen Finanzlandesdirektion)** betreffend die

Zugehörigkeit zum begünstigten Spendenempfängerkreis ausgestellt worden ist, werden einmal jährlich im AÖF verlautbart. Eine Abfrage ist auch im Internet unter der Adresse <http://www.bmf.gv.at> möglich. Über allfällige bis zur nächstfolgenden Veröffentlichung im AÖF sich ergebende Änderungen der Liste der begünstigten Empfänger kann sich der Spender dadurch informieren, dass er vor Entrichtung der Spende beim Spendenempfänger rückfragt, ob ein aufrichter Bescheid **des Finanzamtes Wien 1/23 (bis 30.4.2004 der jeweiligen Finanzlandesdirektion)** hinsichtlich der Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis vorliegt. Die Finanzämter haben sich, soweit Rückfragen hinsichtlich der Zugehörigkeit des Spendenempfängers zum begünstigten Empfängerkreis erforderlich erscheinen, an **das Finanzamt Wien 1/23** zu wenden.

Folgender Abschnitt 5.5.4a und folgende Rz 1349a (entspricht inhaltlich der bisherigen Rz 1330a) werden neu aufgenommen:

5.5.4a Zuwendungen in Katastrophenfällen (4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988)

Rz 1349a:

Ab der Veranlagung 2002 sind gemäß § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 Geld- und Sachzuwendungen im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden), wenn sie der Werbung dienen, ohne betragliche Begrenzung als Betriebsausgaben abzugfähig. Siehe dazu Rz 4836ff.

Rz 1392 wird geändert (Klarstellung).

Rz 1392

Das Verteilungsgebot ist für alle Gewinnermittlungsarten sowie gemäß der analogen Bestimmung in § 19 Abs. 3 EStG 1988 auch für alle Überschusseinkünfte anzuwenden. In erster Linie findet es bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (als Durchbrechung des Abflussprinzips) sowie bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (als Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten vergleichbaren Abgrenzungen) Anwendung. Bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 liegt in den meisten Fällen Aktivierungspflicht auf Grund der nach handelsrechtlichen Grundsätzen zu bildenden Rechnungsabgrenzungsposten vor. Da der Gesetzeswortlaut nur auf nicht aktivierungspflichtige Vorauszahlungen Bezug nimmt, trifft die Verteilungspflicht nur gegebene Vorauszahlungen (die Aufwandseite; vgl. auch VwGH 24.10.1995, 95/14/0057). Die Behandlung erhaltener Vorauszahlungen ist davon nicht berührt.

Im Rahmen der USt-Bruttomethode (vgl. Rz 745) ist die abziehbare Vorsteuer, die auf verteilungspflichtige Ausgaben entfällt, gesondert abzugsfähig (Verteilung des Nettowertes).

Rz 1610 wird geändert (Klarstellung).

Rz 1610

Zu Beiträgen an Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes siehe Rz 1275ff. Beiträge an ausländische Pensionskassen sind nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff Betriebsausgaben. Zur Behandlung beim Arbeitnehmer siehe LStR 2002, Rz 245 und 764.

Rz 2126 wird geändert (Judikatur).

Rz 2126

Ein Wechsel der in den Vorjahren angewendeten Methoden und Grundsätze bei der Bewertung ist für dieselben und gleichartige Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht zulässig. Beizubehalten sind insbesondere:

- Abschreibungszeiträume (**VwGH 24.6.2003, 99/14/0015**),
- Abzinsungssätze (VwGH 11.4.1978, 2705/77),
- Festwertmethode (VwGH 29.4.1963, 1974/62),
- Wahlrechte bei den Herstellungskosten (beispielsweise Einbeziehung des freiwilligen Sozialaufwands),
- die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten (VwGH 26.2.1975, 1125/74),
- die Bildung einer Rückstellung (zB Gewährleistungsrückstellung eines Baumeisters).

Rz 2186 wird geändert (Zitatberichtigung).

Rz 2186

Dazu zählen zB:

- Abgaben auf Grund des Abschlusses des Rechtsgeschäftes
Beispielsweise Grunderwerbsteuer, NoVA, nicht als Vorsteuer abzugsfähige USt, gerichtliche Eintragungsgebühren (**VwGH 17.3.1961, 0207/58**), Zölle, Anmeldekosten für Kraftfahrzeuge, Börsenumsatzsteuer; zu Umgründungskosten siehe Rz 1662.

-
- Behördliche Genehmigung
Ist die Aufnahme des Betriebes einer Anlage von einer behördlichen Genehmigung abhängig, sind die dadurch veranlassten Aufwendungen aktivierungspflichtig.
 - Honorare auf Grund des Abschlusses des Rechtsgeschäftes.
Vermittlungsprovisionen (VwGH 20.11.1990, 89/14/0090), Anwalts- und Notarhonorare (VwGH 7.1.1955, 3195/53), Übersetzerhonorare, Maklergebühren.
 - Montage- und Anschlusskosten (auch dann wenn sie im Unternehmen durch Eigenleistungen anfallen)
Der Begriff der Montagekosten ist weit zu fassen. Er schließt alle Aufwendungen ein, die bei der Aufstellung einer Anlage erforderlich werden, wie bspw. Kosten für notwendige Zubehörteile, für Veränderungen an anderen Maschinen sowie alle baulichen Maßnahmen die damit verbunden sind. Daher sind bspw. auch Aufwendungen für das Niederreißen und Wiederherstellen von Mauern aktivierungspflichtig.
 - Reise- und Besichtigungskosten oder Kosten der Begutachtung der Beschaffenheit und des Wertes des anzuschaffenden Gegenstandes
Derartige Kosten sind zu aktivieren, wenn diese zu einem Vertragsabschluss führen. Nicht zu aktivieren sind hingegen die Personalkosten des Einkäufers.
 - Transaktionsentgelte und Bankspesen für an den Terminbörsen erworbene Optionsrechte sind zu aktivieren.
 - Transportkosten
Derartige Kosten sind zu aktivieren, gleichgültig ob sie durch Dritte oder betriebseigene Arbeitskräfte erbracht werden. Dazu zählen nur Aufwendungen der Überführung des Wirtschaftsgutes von der fremden in die eigene Verfügungsmacht. Kosten für innerbetriebliche Transporte - etwa vom Rohstofflager in ein Produktionslager - oder die Einsortierung von Handelswaren in die Verkaufsregale sind nicht zu aktivieren.
 - Transportversicherung
Die Aufwendungen sind zu aktivieren, wenn sie vom Erwerber zu bezahlen sind.
 - Umladung und Entladung
Derartige Kosten sind zu aktivieren, gleichgültig ob sie durch Dritte oder betriebseigene Arbeitskräfte erbracht werden.
 - Umrüstkosten
Werden gebraucht erworbene Gegenstände erst nach einer entsprechenden Umrüstung im

Unternehmen bestimmungsgemäß einsatzfähig, sind die Umrüstkosten als Kosten der erstmaligen Inbetriebnahme den Anschaffungskosten zuzuordnen.

- Verluste aus der Veräußerung notwendig mitangeschaffter Wirtschaftsgüter
Als Anschaffungsnebenkosten eines Wirtschaftsgutes und nicht als Aufwand der laufenden Periode gelten auch die Verluste aus der Veräußerung notwendig mitangeschaffter Wirtschaftsgüter (VwGH 22.1.1960, 714/59: Erwerb einer Liegenschaft im Rahmen einer Zwangsversteigerung; die miterworbenen Anlagen werden später mit Verlust veräußert).
- Vertragserrichtungskosten gehören zu den Anschaffungskosten (VwGH 22.9.1971, 406/71; VwGH 24.10.1978, 1006/76).
- Vorperiodische Anschaffungsnebenkosten
Entstehen die Anschaffungsnebenkosten spätestens zum Bilanzstichtag und erfolgt die Anschaffung erst danach, so sind diese zu aktivieren.
- Zwischenlagerung
Kosten der Zwischenlagerung auf dem Weg vom Lieferanten zum Erwerber sind zu aktivieren.

Rz 2199 wird geändert (ESt-Protokoll 2004).

Rz 2199

Fassung für Herstellungsvorgänge, die vor 2005 begonnen wurden:

Sind die Gemeinkosten durch offbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden (§ 203 Abs 3 HGB). Nur bei Aufträgen, deren Ausführung sich über mehr als 12 Monate erstreckt, dürfen angemessene Teile der Verwaltungs- und Vertriebskosten angesetzt werden, falls eine verlässliche Kostenrechnung vorliegt und soweit aus der weiteren Auftragsabwicklung keine Verluste drohen (Aktivierungswahlrecht, § 206 Abs. 3 HGB).

Fassung für Herstellungsvorgänge, die nach 2004 begonnen werden:

Sind die Gemeinkosten durch offbare Unterbeschäftigung überhöht, so dürfen nur die einer durchschnittlichen Beschäftigung entsprechenden Teile dieser Kosten eingerechnet werden. Aufwendungen für Sozialeinrichtungen des Betriebes, für freiwillige Sozialleistungen, für betriebliche Altersversorgung und Abfertigungen dürfen eingerechnet werden. Kosten der

allgemeinen Verwaltung und des Vertriebes dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden (§ 203 Abs 3 HGB). **Da der steuerliche Herstellungskostenbegriff Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht umfasst, besteht zum Unterschied vom Handelsrecht (§ 206 Abs. 3 HGB) für langfristige Aufträge steuerlich keine Möglichkeit zur Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten bzw. zum Ausweis der Selbstkosten.**

Rz 2265 wird geändert (Richtigstellung eines Zitates)

Rz 2265

Liegt der Teilwert niedriger, kann dieser angesetzt werden. Bei betrieblich entbehrlichen Wirtschaftsgütern entspricht der Teilwert dem Einzelveräußerungspreis, also dem gemeinen Wert. Eine Teilwertabschreibung kommt nicht in Betracht, wenn die Wertminderung nicht erheblich und dauerhaft ist (VwGH 18.7.1995, **91/14/0047**).

Rz 2281 wird geändert (Richtigstellung eines Zitates)

Rz 2281

Eine Teilwertabschreibung kommt nicht in Betracht, wenn die Wertminderung nicht erheblich und dauerhaft ist (VwGH **27.6.1989, 88/14/0126**). Als dauerhaft ist eine Wertminderung jedenfalls dann nicht anzusehen, wenn durch die lineare AfA innerhalb der halben Restnutzungsdauer der niedrigere Teilwert ohnehin erreicht würde. Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern mit einer Restnutzungsdauer von mehr als zehn Jahren ist diese Bedingung jedenfalls innerhalb von fünf Jahren zu erreichen.

Rz 2357 wird geändert (Richtigstellung eines Verweises)

Rz 2357

Eine Wertberichtigung wegen Niedrig- oder Unverzinslichkeit ist beim protokollierten Kaufmann (§ 5 Abs. 1 EStG 1988) idR zwingend, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 besteht ein Wahlrecht. Zur Teilwertabschreibung wegen Forderungsabzinsung siehe **Rz 2362, 2368 ff.**

Rz 2362 wird geändert (Judikatur)

Rz 2362

Forderungen aus Warenlieferungen, Abzinsung

Eine Abzinsung von Forderungen aus Warenlieferungen mit einem Zahlungsziel von nicht mehr als zwei Monaten wird nach allgemeiner kaufmännischer Übung nicht durchgeführt,

weshalb eine Teilwertabschreibung nicht mit der Notwendigkeit einer Abzinsung begründet werden kann. Solche Forderungen werden stets mit den Nennwert anzusetzen sein, wenn sie voll einbringlich sind (VwGH 15.5.1964, 1975/1962; VwGH 11.4.1978, 2752/1977).

Bei einer sich allmählich ergebenden Verlängerung der Zahlungsfristen widerspricht es aber nicht dem Grundsatz der Bewertungsgleichmäßigkeit, wenn der Steuerpflichtige im ersten Jahr eines sprunghaften Ansteigens der Zahlungsfristen auf über zwei Monate Laufzeit zur Bewertung der Forderungen aus Warenlieferungen unter Berücksichtigung einer Abzinsung übergeht; demnach ist bei einer Steigerung der durchschnittlichen Laufzeit der Forderungen in früheren Jahren von 2,06 über 2,21 und 2,45 Monaten auf 3,45 Monate eine sachliche Berechtigung zur Änderung der Bewertungsmethode im Jahr des sprunghaften Anstieges von 2,45 auf 3,45 Monate Laufzeit gegeben (VwGH 11.4.1978, 2705/1978).

Bei unverzinslichen oder besonders niedrig verzinslichen Forderungen – gemessen am allgemeinen Zinsniveau – mit einem Zahlungsziel von mehr als einem Jahr ist eine Abzinsung vorzunehmen (VwGH 14.12.1988, 84/13/0063; **VwGH 5.7.2004, 2000/14/0174**). IdR entspricht eine Abzinsung längerfristiger, zinsenlos gestundeter oder in langfristigen, zinsenlosen Raten eingehender Forderungen dem Niederstwertprinzip (VwGH 27.6.1989, 88/14/0126), was sinngemäß auch für eine Verzinsung unter dem üblichen Zinsfuß gilt. Eine Abzinsung ist unter diesen Voraussetzungen auch bei ausdrücklicher Zinsenlosigkeit vorzunehmen.

Nach Rz 2394 wird die Überschrift „6.7.5 CO2-Emissionszertifikate“ samt Rz 2394a bis Rz 2394d neu eingefügt.

6.7.5 CO2-Emissionszertifikate

Rz 2394a

CO2-Emissionszertifikate sind nach der EU-Richtlinie vom 25.10.2003, RL 2003/87/EG, grundsätzlich frei handel- und übertragbar und gewähren dem Inhaber das Recht, pro Zertifikat eine Tonne CO2 im Kalenderjahr zu emittieren. Ein gewisses Kontingent an Zertifikaten wird zunächst den Emittenten vom Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft für jeweils ein Kalenderjahr unentgeltlich zugeteilt; die Zertifikate müssen sodann entsprechend dem CO2-Ausstoß bis zum 30. April des Folgejahres wieder zurückgegeben werden. Nicht verbrauchte Zertifikate können an Dritte frei veräußert werden. Im Falle eines überhöhten CO2-Ausstoßes sind Zertifikate am Markt zuzukaufen, widrigenfalls eine Sanktionszahlung anfällt.

Rz 2394b

CO2-Emissionszertifikate sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, weil sie entweder dem Verbrauch dienen oder gehandelt werden können, wenn sie nicht verbraucht werden.

Rz 2394c

Die Bewertung der Zertifikate erfolgt nach dem Anschaffungswertprinzip (§ 6 EStG 1988): Für unentgeltlich zugeteilte Zertifikate betragen die Anschaffungskosten Null. Entgeltlich hinzuerworbene Zertifikate sind grundsätzlich gesondert mit den Anschaffungskosten auszuweisen; entgeltlich hinzuerworbene Zertifikate können aber auch als gleichartige Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens zu einer Gruppe zusammengefasst und entsprechend bewertet werden (dazu EStR Rz 2315 ff). Unentgeltlich zugeteilte und entgeltlich erworbene Zertifikate können nicht zu einer Gruppe zusammengefasst werden.

Werden unterjährig CO2-Emissionszertifikate für den überhöhten Jahresausstoß angeschafft, sind sie mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren. Für die Rückgabeverpflichtung bis spätestens 30.4. des Folgejahres ist ein entsprechender Passivposten anzusetzen, weil der Aufwand der betreffenden Periode zuzuordnen ist.

Werden CO2-Emissionszertifikate für einen in künftigen Jahren erwarteten überhöhten CO2-Ausstoß angeschafft, ist der Passivposten sodann im Jahr des überhöhten CO2-Ausstoßes anzusetzen.

Rz 2394d

Für den im abgelaufenen Wirtschaftsjahr nicht mit CO2-Emissionszertifikaten gedeckten (überhöhten) CO2-Ausstoß ist zum Bilanzstichtag eine Rückstellung zu bilden, die spätestens im Zeitpunkt der Anschaffung der fehlenden Zertifikate aufzulösen ist. Ist auf Grund der Unterdeckung zudem mit einer Sanktionszahlung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit ernsthaft zu rechnen (zB Knappheit von Zertifikaten am Weltmarkt), ist zusätzlich auch für die Sanktionszahlung eine Rückstellung zu bilden.

Da die Emissionszertifikate für Kalenderjahre (Jahresperioden) und nicht für Wirtschaftsjahre zugeteilt werden, kommt bei einem abweichendem Wirtschaftsjahr eine Rückstellungsbildung, die das abgelaufenen Kalenderjahr betrifft, nur dann in Betracht, wenn bis zum Bilanzstichtag für den (überhöhten)

CO2-Ausstoß für das abgelaufene Kalenderjahr die fehlenden Emissionszertifikate noch nicht nachbeschafft sind. Steht am Bilanzstichtag des abweichenden Wirtschaftsjahres für das laufende Kalenderjahr mit überwiegender Wahrscheinlichkeit fest, dass im Kalenderjahr ein überhöhter (nicht durch Emissionszertifikate gedeckter) CO2-Ausstoß vorliegt, ist eine Rückstellung für den überhöhten CO2-Ausstoß anteilig nach den Kalendermonaten zu bilden. Für abweichende Wirtschaftjahre mit Bilanzstichtag vor dem 30.4. bestehen keine Bedenken, wenn die Rückstellung in voller Höhe (ohne 80%-Kürzung) angesetzt wird.

Beispiel:

Abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 28.02. Für das Kalenderjahr 02 werden 90 Zertifikate zugeteilt, der tatsächliche Ausstoß des Jahres 02 erfolgt in einem Umfang, der 120 Zertifikate erforderlich machen würde. Steht zum 28.2.02 (Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres 01/02) mit überwiegender Wahrscheinlichkeit fest, dass der Ausstoß des Jahres 02 durch die zugeteilten 90 Zertifikate nicht gedeckt sein wird, muss im Wirtschaftsjahr 01/02 eine Rückstellung für Zertifikatsbeschaffungen, die wirtschaftlich den Zeitraum Jänner und Februar 02 betreffen, gebildet werden.

Ermittlung des Rückstellungsausmaßes:

<i>Kalenderjahr 02</i>	<i>Monate 1, 2</i>	<i>Monate 3-12</i>
<i>Zuteilung KJ 02 gesamt: 90 (= 12 x Monatswert von 7,5)</i>	<i>aliquoter Wert: 15</i>	<i>aliquoter Wert: 75</i>
<i>tatsächl. Ausstoß 02 gesamt: 120</i>	<i>tatsächl. Ausstoß: 20</i>	<i>tatsächl. Ausstoß: 100</i>
<i>Rst-Erfordernis KJ 02: 30</i>	<i>Rst- Erfordernis: 5</i>	<i>Rst-Erfordernis: 25</i>

Für die Kosten von 5 voraussichtlich nachzubeschaffenden Emissionszertifikaten ist zum Bilanzstichtag 28.2.02 eine Rückstellung zu bilden. Ein Rückstellungserfordernis (in Höhe der Kosten von 25 nachzubeschaffenden Emissionszertifikaten) besteht im Wirtschaftsjahr 02/03 insoweit, als bis zum Bilanzstichtag dieses Wirtschaftsjahres (28.2.03) keine 25 Emissionszertifikate beschafft wurden.

Rz 2452 wird geändert (Klarstellung).

Rz 2452

Bei Besserungsverpflichtungen handelt es sich um zunächst erlassene oder gestundete Verbindlichkeiten, die bei Eintritt gewisser vereinbarter Voraussetzungen (anteilig) wieder auflieben bzw. zu tilgen sind (zB bei Anfallen von Gewinnen beim Schuldner).

Besserungsverpflichtungen sind nach wirtschaftlichen Kriterien zu bewerten. **Ist mit der vollen Inanspruchnahme nicht mehr ernsthaft zu rechnen, ist die Besserungsverpflichtung entsprechend aufzulösen.** Kommt ihnen die Eigenschaft eines negativen Wirtschaftsgutes zu, so sind sie als Verbindlichkeiten auszuweisen (VwGH 27.9.2000, 95/14/0079, betr Zuschüsse an Unternehmen mit Besserungsvereinbarung und Vereinbarung einer vorzeitigen Schuldtilgung vor Erreichen der Rückzahlungsverpflichtung). Rückzahlungen des Besserungskapitals sind ab Überschreiten des passivierten Betrages aufwandswirksam.

Rz 2591 wird geändert (Klarstellung).

Rz 2591

Während bei Ermittlung des Teilwertes die Wiederbeschaffungskosten (VwGH 20.10.1971, 1055/69, das von einem Beschaffungsmarkt ausgeht) im Vordergrund stehen, ergibt sich der gemeine Wert aus einem Marktwert ohne Zusammenhang mit einem Betrieb und entspricht dem Liquidationswert bei Einzelveräußerung (VwGH 6.3.1989, 86/15/0109). Der gemeine Wert ist ein Verkaufswert und schließt die Anschaffungsnebenkosten nicht mit ein, während der Teilwert diese beinhaltet (VwGH 29.4.1992, 90/13/0031). Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse einschließlich personenbezogener Verfügungsbeschränkungen sind bei Ermittlung des gemeinen Wertes auszuschalten (§ 10 Abs. 2 und 3 BewG). **Der gemeinsame Wert beinhaltet keine USt.**

Rz 2609 wird geändert (ESt-Protokoll 2004).

Rz 2609

§ 6 Z 15 EStG 1988 sieht im Falle einer Kapitalberichtigung die „Spreizung“ der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile an der berichtigenden Gesellschaft vor. Im Verhältnis des ursprünglichen Nennkapitals zum erhöhten Nennkapital werden die Anschaffungskosten bzw. Buchwerte abgestockt und die Abstockungsbeträge als Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der „Freianteile“ (bei GmbH) oder „Gratisaktien“ (bei AG) behandelt.

Bestehen für Altanteile unterschiedliche Anschaffungskosten aus verschiedenen Anschaffungsvorgängen, so wird für Zwecke der Behaltefrist des § 12 EStG 1988 bzw. der Spekulationsfrist des § 30 EStG 1988 eine Zuordnung der Neuanteile zu den einzelnen Anschaffungsvorgängen vorzunehmen sein. Denn mangels eines steuerpflichtigen Vermögenszugangs haben die anlässlich einer Kapitalberichtigung ausgegebenen Freianteile

keinen eigenständigen Wertansatz. Es ist der Wertansatz der Altanteile auf die Alt- und Neuanteile zu verteilen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige besitzt 40 Aktien mit Anschaffungskosten von 280.000 S und 30 weitere Aktien mit Anschaffungskosten von 180.000 S bei gleich hohen Nennwerten. Wird das Grundkapital aus Gesellschaftsmitteln im Verhältnis 2:1 erhöht, so verteilen sich die Aktien mit Anschaffungskosten von 280.000 S nunmehr auf 60 Aktien und die Aktien mit Anschaffungskosten von 180.000 S auf 45 Aktien.

Bei durch Teilwertabschreibungen oder Übertragungen gem § 12 EStG 1988 reduzierte Altanteile ist dieser reduzierte Buchwert für die Aufteilung auf Alt- und Neuanteile heranzuziehen.

Folgende Rz 2609a wird nach der Überschrift "6.20.2.2 Steuerpflicht für Rückzahlungen auf Grund einer nachfolgenden Kapitalherabsetzung gemäß § 32 Z 3 EStG 1988" neu eingefügt (ESt-Protokoll 2004)

Rz 2609a

Siehe Rz 6907ff.

§ 6 Z 15 EStG 1988 regelt die Qualifikation der Anschaffungskosten bzw. Buchwerte der Anteile nach Ablauf der Zehnjahresfrist nicht.

Die ordentliche Kapitalherabsetzung nach Ablauf der Zehnjahresfrist mit Rückzahlung ist als Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG 1988 zu werten. Mangels Veränderung der Anschaffungskosten oder Buchwerte der Anteile kann sich daher ein Überhang des Rückzahlungsbetrages gegenüber den Anschaffungskosten bzw. Buchwerten ergeben, der sowohl bei der natürlichen Person gemäß § 31 EStG 1988 als auch bei der Körperschaft gemäß § 7 Abs 2 KStG 1988 Steuerpflicht auslöst.

Beispiel:

Eine GmbH hat 1993 ihr Nennkapital von damals 500.000 S im Wege einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach den KapitalberichtigungsG BGBI. Nr. 171/1967 auf 1.000.000 S erhöht. Für die Kapitalberichtigung wurden 200.000 S aus der Kapitalrücklage und 300.000 S aus der Gewinnrücklage verwendet.

Im Jahre 2004 beschließen die Gesellschafter der GmbH – beteiligt sind zu 50% die natürliche Person A (AK bis 2003 unverändert 250.000 S, nunmehr 18.169 €) und zu 50% die A-GmbH (BW 210.000 S nach Übertragung stiller Rücklagen iSd seinerzeitigen § 12 EStG 1988, nunmehr 15.262 €) – das Nennkapital im Wege einer ordentlichen Kapitalherabsetzung von 72.700 € (früher 1.000.000 S) auf 35.000 € herabzusetzen und an die Gesellschafter rückzuzahlen.

Die ordentliche Kapitalherabsetzung im Nominale von 37.700 € fällt mit 18.850 € auf A und mit 18.850 € auf die GmbH:

-
- Bei A übersteigt der Rückzahlungsbetrag von 18.850 € die Gesamtanschaffungskosten der Beteiligung (Altanteil und Freianteil) iHv 18.169 € (früher 250.000 S) um 681 €, dieser Betrag ist gemäß § 4 Abs 12 EStG 1988 iVm § 31 EStG 1988 steuerpflichtig und im Veranlagungsweg zu erfassen. Die Anschaffungskosten von 0 € sind für die fortgesetzte steuerliche Behandlung maßgebend.
 - Bei der GmbH übersteigt die Forderung auf das rückzuzahlende Kapital iHv 18.850 € den Gesamtbuchwert der Beteiligung von 15.262 € (früher 210.000 S) um 3.588 €, damit liegt insoweit gemäß § 4 Abs 12 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG 1988 ein körperschaftsteuerpflichtiger Ertrag vor. Der Buchwert von 0 € ist für die fortgesetzte steuerliche Behandlung maßgebend.

Rz 3115 wird geändert (Hinweis).

Rz 3115

Die Nutzungsdauer ist vom Steuerpflichtigen zu schätzen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162, VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Dabei sind alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen, und zwar sowohl jene, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch jene, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)Form im Betrieb des Steuerpflichtigen ergeben (VwGH 10.10.1978, 631/78). Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255). Sofern eine Nutzungsdauer im Gesetz nicht vorgegeben ist, können die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel bei Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern herangezogen werden (**zu finden unter <http://www.bundesfinanzministerium.de>**).

Rz 3162 wird geändert (Hinweis).

Rz 3162

Das Ausmaß der Gebäudenutzung für einen bestimmten Verwendungszweck ist grundsätzlich nach der Nutzfläche (ohne Keller-, Dachboden-, Abstellräume uä) zu ermitteln. Ergibt diese Ermittlungsmethode auf Grund der besonderen Verhältnisse des Einzelfalles keine befriedigenden Ergebnisse, so kann auch ein anderer Aufteilungsschlüssel (insbesondere die Kubatur) herangezogen werden (siehe Rz 558 ff).

Rz 3170 wird geändert (Streichung des bisherigen vierten Punktes).

Rz 3170

Danach gelten als selbständige bewertbare Gebäudeinvestitionen:

- Einbaumöbel, Holzdecken und Wandverkleidungen, die der Raumausstattung dienen (VwGH 1.3.1983, 82/14/156);
- außerhalb des Verputzes verlegte Elektroinstallationen (VwGH 23.4.1985, 84/14/0188);
- Einbauküchen;
- eine in Leichtbauweise errichtete Halle, die mit einem aus massivem Material (Ziegel) gebauten und unterkellerten Wohn- und Bürogebäude verbunden ist (VwGH 27.1.1994, 93/15/0161).

Rz 3223 wird geändert (Klarstellung).

Rz 3223

Besteht bei einem Vollamortisationsvertrag, dessen Grundmietzeit zwischen 40% und 90% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt, eine **vertraglich vereinbarte** Kaufoption gegen Leistung eines wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Entgeltes (siehe auch dazu [Rz 135 ff](#)), so erfolgt eine Zurechnung beim Leasingnehmer.

Rz 3308 wird geändert (Ersetzung eines Verweises).

Rz 3308

Eine Rückstellung ist nur im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens des Schuldgrundes zu bilden (siehe **Rz 3313 ff**). Eine unterlassene Rückstellung darf in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden (VwGH 29.9.1961, 1463/1959; VwGH 16.9.1986, 86/14/0017; VwGH 10.10.1996, 94/15/0089; VwGH 25.2.1998, 97/14/0015).

Rz 3313 wird geändert (Judikatur).

Rz 3313

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

- privatrechtlicher Verpflichtungen auf vertraglicher oder deliktischer Grundlage (zB Rechts- und Beratungskosten, Pfandverbindlichkeiten, drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften, vertraglich vereinbarte Miet- oder Pachterneuerungskosten, Gewährleistungsansprüche),

-
- öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen (Gesetz, Verordnung, Bescheid - zB Rückstellung für Umzugsräumungskosten, Baustellenräumungskosten - VwGH 25.2.1954, 2959/51, sonstige Entfernungs- und Entsorgungspflichten) sowie
 - wirtschaftlicher Verpflichtungen (zB Rückstellungen für nicht einklagbare Kulanzfälle, für freiwillig gewährte zusätzliche Arbeitsentgelte).

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

Im Bereich von Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgeldern ist ab Veranlagung 2004 eine steuerwirksame Rückstellungsbildung nicht nach § 9 Abs. 1 Z 3, sondern ausschließlich nach Maßgabe des § 14 EStG 1988 zulässig.

Rz 3320 wird geändert (ESt-Protokoll 2004).

Rz 3320

Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so ist dieser im Wege einer Rückstellung jener Periode zuzuweisen, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt (VwGH 15.7.1998, 97/13/0190).

Voraussetzung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist, dass der Vertrag bereits abgeschlossen oder zumindest ein bindendes Vertragsangebot vom Rückstellungsbildenden gestellt worden ist. Für die Frage, ob ein Verlust "droht", sind die allgemeinen Grundsätze der Rückstellungsbildung heranzuziehen. Die Grundsätze für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gelten auch für die Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

(Droh)verlustrückstellungen sind wie Verbindlichkeitsrückstellungen steuerlich auf Vollkostenbasis zu bewerten. Die Bewertung zu Vollkosten ergibt sich schon aus dem Gesetz: § 9 Abs. 5 EStG sieht für die Bewertung von Rückstellungen den Teilwert (bzw. 80% davon) als Bewertungsmaßstab vor. Es lässt sich schon nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht rechtfertigen, bei den

Verbindlichkeitsrückstellungen die Vollkosten und bei den Verlustrückstellungen nur die Teilkosten anzusetzen. Der Teilwert ist ein Bewertungsmaßstab auf Vollkostenbasis. Das gilt für alle Rückstellungen, also für Verbindlichkeits- und Verlustrückstellungen gleichermaßen.

Rz 3327 wird geändert (Judikatur).

Rz 3327

Bei Aufwandsrückstellungen ist kein Verpflichtungscharakter gegenüber Dritten gegeben (zB Rückstellungen für unterlassene Instandsetzungen). Sie sind in § 9 EStG 1988 nicht aufgezählt; ihre Bildung und Auflösung ist daher steuerlich unwirksam. Bereits vor der gesetzlichen Normierung durch das SteuerreformG 1993 wurden Aufwandsrückstellungen steuerlich nicht anerkannt. **Der gesetzliche Ausschluss von Aufwandsrückstellungen stellt bloß eine Klarstellung gegenüber der Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 1993 und nicht inhaltlich neues Recht dar (VwGH 26.5.2004, 2000/14/0181).**

Rz 3345 wird geändert (Klarstellung).

Rz 3345

Gehen die Abfertigungsverpflichtungen im Falle einer entgeltlichen Betriebsübertragung auf den Erwerber über, ist für Zwecke der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nur der Betrag der Rückstellung als Passivposten zu behandeln (vgl. VwGH 2.4.1965, 2126/64). Der Erwerber hat die Rückstellung gemäß § 14 Abs. 4 EStG 1988 weiterzuführen (mit dem vom Vorgänger gewählten Prozentsatz).

Werden die Abfertigungsverpflichtungen in der Kaufvereinbarung mit einem höheren Wert angesetzt als dem Betrag der Rückstellung entspricht, kürzt dies beim Veräußerer den Veräußerungsgewinn. Der Erwerber hat in der ersten Eröffnungsbilanz für den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rückstellungsbetrag und dem in der Kaufvereinbarung angesetzten Wert einen Passivposten einzustellen. In den Folgejahren ist eine Aufstockung der Rückstellung jeweils (gewinnneutral) gegen den Passivposten zu verrechnen. In Wirtschaftsjahren, in denen die Abfertigungsrückstellung sinkt, ist der Passivposten unverändert weiterzuführen. Fallen die Abfertigungsverpflichtungen hingegen zur Gänze weg, ist der Passivposten gemeinsam mit der Rückstellung gewinnerhöhend aufzulösen. **Im Fall einer steuerfreien Auflösung der Rückstellung (Rz 3351a) ist der Passivposten weiterzuführen und im Zeitpunkt des Entstehens der Abfertigungsverpflichtung gewinnerhöhend aufzulösen. Im Fall einer Vollübertragung der**

Abfertigungsansprüche an eine Mitarbeitervorsorgekasse ist der Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen. Im Fall des "Einfrierens der Abfertigungsrückstellung" (Rz 3351c) ist der Passivposten weiterzuführen und im Zeitpunkt des Entstehens der Abfertigungsverpflichtung gewinnerhöhend aufzulösen.

Werden Abfertigungsverpflichtungen im Rahmen einer Betriebsübertragung übernommen und hat der Erwerber von der steuerfreien Auflösung der Abfertigungsrückstellung Gebrauch gemacht, sind die übernommenen Verpflichtungen zu passivieren. Dieser Passivposten ist im Zeitpunkt des Entstehens der Abfertigungsverpflichtung gewinnerhöhend aufzulösen.

Rz 3369a wird geändert (Einarbeitung von Einzelerledigungen).

Rz 3369a

Werden Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldverpflichtungen **im Sinne des § 14 Abs. 1 bzw. Abs. 12 EStG 1988** für sämtliche oder einzelne Mitarbeiter zur Gänze (siehe Punkt 2) an eine Versicherung übertragen (Ausgliederung der Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldverpflichtungen), gilt für bilanzierende Steuerpflichtige und Einnahmen-Ausgaben-Rechner Folgendes:

Der die Verwaltungskosten der Versicherung betreffende Teil der Versicherungsprämien ist uneingeschränkt abzugsfähig. Der übrige Teil der Prämienzahlungen an die Versicherung ist unter den nachfolgenden Voraussetzungen als Betriebsausgaben abzugsfähig.

1. Die den arbeitsrechtlichen Bestimmungen entsprechenden Abfertigungsansprüche sowie Jubiläumsgeldansprüche von Mitarbeitern können an eine Versicherung übertragen werden (Direktversicherung mit Bezugsrecht des Mitarbeiters). Diese Übertragung bewirkt den Entfall der Aktivierung eines Anspruches gegenüber der Versicherung, den Entfall der fortgesetzten Bildung einer (steuerwirksamen) Rückstellung für Abfertigungs- bzw. Jubiläumsgeldverpflichtungen hinsichtlich der betroffenen Mitarbeiter sowie den Entfall einer Wertpapierdeckungspflicht, wenn
 - ihr eine unwiderrufliche Zweckwidmung zu Grunde liegt und
 - von jenen bilanzierenden Steuerpflichtigen und bei Abfertigungsvorsorge Einnahmen-Ausgaben-Rechnern, die eine Vorsorge für Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldverpflichtungen (§ 14 EStG 1988) bisher vorgenommen haben, für Vertragsabschlüsse nach dem 31.12.2002 ein Erstbeitrag tatsächlich geleistet wird, deren Höhe der Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldrückstellung (dem steuerfreiem

Betrag) gemäß § 14 EStG 1988 laut letzter Bilanz (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) entspricht, bzw.

- von jenen bilanzierenden Steuerpflichtigen und Einnahmen-Ausgaben-Rechnern, die eine Vorsorge für Abfertigungsverpflichtungen (§ 14 EStG 1988) bisher nicht vorgenommen haben für Vertragsabschlüsse nach dem 31.12.2002 die Beitragsleistung in den ersten fünf Jahren den Zuführungsbeträgen zur Rückstellung (zum steuerfreien Betrag) im "Aufbauzeitraum" des § 14 Abs. 3 EStG 1988 mindestens entspricht.

Eine derartige "unwiderrufliche Zweckwidmung" liegt vor, wenn vertraglich sichergestellt ist, dass die Versicherungsleistung durch die Versicherung ausschließlich zur Erfüllung von gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungs- bzw. Jubiläumsgeldverpflichtungen gegenüber Mitarbeitern des Versicherungsnehmers zu verwenden ist. Dem Prämien leistenden Steuerpflichtigen darf als Versicherungsnehmer somit - abgesehen vom Fall des ersatzlosen Entfalles einer Abfertigungs- bzw. Jubiläumsgeldverpflichtung - keine (anderweitige) Verfügungsmöglichkeit über die Versicherungsleistung verbleiben. Nur für den Fall des ersatzlosen Entfalles der Abfertigungs- bzw. Jubiläumsgeldverpflichtung gegenüber dem betreffenden Mitarbeiter kann eine Verfügung über den (insoweit frei werdenden) Anspruch vorbehalten werden. Gleiches gilt für den Fall, dass die Versicherungsleistung die Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldverpflichtung übersteigt. Wurde die Abfertigungsrückstellung im Jahr 2002 oder 2003 steuerfrei aufgelöst (§ 124b Z 68 EStG 1988), hat bei einer danach erfolgenden Ausgliederung von Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldverpflichtungen der Erstbeitrag im Sinne des obigen Punktes zumindest jenem Betrag zu entsprechen, der sich bei Weiterführung der Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldrückstellung ergäbe.

2. Eine gänzliche Ausgliederung der Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldverpflichtung liegt vor, wenn vertraglich vereinbart ist, dass die aus dem Vertrag zur Auszahlung gelangende Versicherungsleistung jenem Betrag entspricht, der zur Erfüllung des gesamten künftigen gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungs- bzw. Jubiläumsgeldanspruches des jeweiligen Mitarbeiters erforderlich sein wird. Dieser Betrag bestimmt das versicherungsvertragliche Deckungserfordernis. Einer nachträglich eintretenden Unter- oder Überdeckung während der Vertragslaufzeit ist durch eine Prämienanpassung zu begegnen. Ist die Gestaltung der laufenden Prämien (ohne Erstbeitrag) unter Berücksichtigung von Verzinsung und Gewinnbeteiligung auf eine gänzliche Auslagerung

gerichtet, kann die Prämienanpassung auch durch Zahlung einer Ergänzungsprämie unmittelbar vor Auszahlung der Abfertigung erfolgen.

3. Die Prämienzahlungen an die Versicherung stellen insoweit Betriebsausgaben dar, als sie insgesamt nicht höher sind, als die jährlichen auf den Mitarbeiter entfallenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der sonst erfolgenden Bildung der Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldrückstellung gemäß § 14 EStG 1988 in der jeweils geltenden Fassung sowie allfälliger sonst erfolgender, die Rückstellungsauflösung übersteigender Abfertigungs- bzw. Jubiläumsgeldzahlungen. Prämienzahlungen, die über dieses Ausmaß hinausgehen, sind einem Aktivposten zuzuführen, der – sofern nicht Punkt 4 zur Anwendung kommt – grundsätzlich im Zeitpunkt der Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldzahlung durch die Versicherung aufwandswirksam aufzulösen ist. Der Aktivposten ist für jeden Mitarbeiter individuell zu führen. Im Zusammenhang mit dem BMVG können hinsichtlich der Abfertigungsverpflichtungen folgende Sachverhalte bzw. Rechtsfolgen auftreten:

- Die Abfertigungsrückstellung wurde im Jahr 2002 oder 2003 steuerfrei aufgelöst und es werden in einem Wirtschaftsjahr nach steuerfreier Auflösung die Abfertigungsverpflichtungen ausgegliedert: Sämtliche Prämienzahlungen sind zur Gänze einem Aktivposten zuzuführen, der im Leistungsfall in analoger Anwendung des § 124b Z 68 lit. c EStG 1988 auf fünf Jahre verteilt abzusetzen ist.
- Soll zu den Bilanzstichtagen 2002 oder 2003 die Abfertigungsverpflichtung hinsichtlich sämtlicher Mitarbeiter in eine Versicherung ausgelagert werden, besteht ein Wahlrecht, die gesamte Abfertigungsrückstellung entweder steuerfrei oder steuerwirksam aufzulösen. Wird die gesamte Abfertigungsrückstellung steuerfrei aufgelöst, kommt der Vorpunkt zur Anwendung. Der Aktivposten ist im Leistungsfall in analoger Anwendung des § 124b Z 68 lit. c EStG 1988 auf fünf Jahre verteilt abzusetzen. Wird die gesamte Abfertigungsrückstellung steuerwirksam aufgelöst, kommt Punkt 3 erster Absatz zur Anwendung.
- Die Abfertigungsverpflichtungen werden für einige (nicht für sämtliche) Mitarbeiter in eine Versicherung ausgelagert, hinsichtlich der verbleibenden Abfertigungsverpflichtungen erfolgt im selben Wirtschaftsjahr eine steuerfreie Auflösung der Abfertigungsrückstellung: Da die steuerfreie Auflösung der Abfertigungsrückstellung gesetzlich auf die Rückstellung in ihrer Gesamtheit zu beziehen ist, sind sämtliche Prämienzahlungen dem Aktivposten zuzuführen, der im

Leistungsfall in analoger Anwendung des § 124b Z 68 lit. c EStG 1988 auf fünf Jahre verteilt abzusetzen ist.

- Die Abfertigungsverpflichtungen wurden bereits für sämtliche Mitarbeiter in eine Versicherung ausgelagert, wobei die gesamte Abfertigungsrückstellung steuerwirksam aufgelöst wurde: Zu den Bilanzstichtagen 2002 oder 2003 besteht die Möglichkeit, an Stelle der im ersten Absatz des Punktes 3 beschriebenen Vorgangsweise die zu diesem Stichtag gemäß § 14 EStG 1988 fiktiv bestehende Abfertigungsrückstellung (Punkt 9) steuerneutral einem Aktivposten zuzuführen. Da damit eine Gleichstellung mit der effektiven steuerneutralen Auflösung der Abfertigungsrückstellung hergestellt wird, sind alle laufenden und künftigen Prämienzahlungen ebenfalls dem Aktivposten zuzuführen. Der Aktivposten ist im Leistungsfall in analoger Anwendung des § 124b Z 68 lit. c EStG 1988 auf fünf Jahre verteilt abzusetzen.
- Die Abfertigungsverpflichtungen wurden bereits für einige (nicht für sämtliche) Mitarbeiter in eine Versicherung ausgelagert, wobei die Abfertigungsrückstellung hinsichtlich der ausgelagerten Ansprüche steuerwirksam aufgelöst wurde: Wird hinsichtlich der verbleibenden Abfertigungsverpflichtungen in einem späteren Wirtschaftsjahr eine steuerfreie Auflösung der diesbezüglichen Abfertigungsrückstellung vorgenommen, sind sämtliche im selben Wirtschaftsjahr und danach geleisteten Prämienzahlungen zur Gänze einem Aktivposten zuzuführen. Die in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren geleisteten Prämienzahlungen sind, soweit sie Betriebsausgaben waren, steuerneutral dem Aktivposten zuzuführen. Der Aktivposten ist im Leistungsfall in analoger Anwendung des § 124b Z 68 lit. c EStG 1988 auf fünf Jahre verteilt abzusetzen.
- Wurden Teile der Abfertigungsansprüche "eingefroren", können auch diese Abfertigungsansprüche auf eine Versicherung übertragen werden. Die Dotierung einer Abfertigungsrückstellung könnte in diesem Fall nur insoweit zu Betriebsausgaben führen, als die "eingefrorenen" Abfertigungsansprüche im Hinblick auf Gehaltssteigerungen zunehmen bzw. das Ausmaß der Abfertigungsrückstellung wegen Vollendung des 50. Lebensjahres (60%) zunimmt. Prämienzahlungen sind daher nur in diesem Ausmaß als Betriebsausgabe abzugfähig.

4. Übersteigt das Ausmaß der sonst erfolgenden Zuführung zur Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldrückstellung die Prämienzahlungen eines Wirtschaftsjahrs, können insoweit die auf die betreffenden Mitarbeiter entfallenden Aktivposten gewinnmindernd aufgelöst werden. Sollte ein Aktivposten nicht bestehen, ist die Bildung eines Passivpostens in Höhe

-
- der die Prämienzahlung übersteigenden gedachten Rückstellungszuführung ausgeschlossen.
5. Abweichend von Punkt 3 gilt für das Wirtschaftsjahr der gewinnerhöhenden Auflösung einer bestehenden Abfertigungs- bzw. Jubiläumsgeldrückstellung Folgendes:
- a. Im Fall der Ausgliederung von Abfertigungsverpflichtungen können im Jahr der gewinnerhöhenden Auflösung der bestehenden Abfertigungsrückstellung Prämien bis zu jenem Höchstausmaß als Betriebsausgabe abgesetzt werden, das insgesamt dem Betrag der aufzulösenden Abfertigungsrückstellung entspricht. Dies gilt dementsprechend für eingefrorene Abfertigungsrückstellungen (Siehe Rz 3351c). Für über dieses Ausmaß hinausgehende Prämienleistungen gilt Punkt 3 entsprechend. Wurde die Abfertigungsrückstellung im Jahr 2002 oder 2003 steuerfrei aufgelöst und werden danach die Abfertigungsverpflichtungen ausgegliedert, sind die Prämien zur Gänze einem Aktivposten zuzuführen.
 - b. Im Fall der Ausgliederung von Jubiläumsgeldverpflichtungen können im Jahr der gewinnerhöhenden Auflösung der bestehenden Jubiläumsgeldrückstellung Prämien bis zu jenem Höchstausmaß als Betriebsausgabe abgesetzt werden, das insgesamt dem Betrag der aufzulösenden Jubiläumsgeldrückstellung zuzüglich der noch aushaftenden Fünfzehntelbeträge gemäß Rz 3440 EStR 2000 entspricht. Für über dieses Ausmaß hinausgehende Prämienleistungen gilt Punkt 3 entsprechend. Eine Verteilung von Fünfzehntelbeträgen gemäß Rz 3440 EStR 2000 kommt nach Ausgliederung der Jubiläumsgeldverpflichtung nicht mehr in Betracht.
 - c. Im Fall des Bestehens einer Abfertigungsrückdeckungsversicherung gelten die Ausführungen der lit. a und b mit der Maßgabe, dass die Abschreibung des aktivierte Anspruches aus der Abfertigungsrückdeckungsversicherung bis zur Höhe der aufgelösten Rückstellung steuerwirksam ist und ein darüber hinausgehender Betrag dem in Punkt 3 genannten Aktivposten zuzuführen ist.
6. Bei Ausgliederung von Abfertigungsverpflichtungen hat der Deckungsstock der Versicherung hinsichtlich der Veranlagungsvorschriften den Erfordernissen des § 14 EStG 1988 zu entsprechen und zwar im Ausmaß der nach den gesetzlichen Vorschriften (§ 124b Z 69 EStG 1988) für eine entsprechende Abfertigungsrückstellung erforderlichen Wertpapierdeckung. Eine Rückversicherung kann das Nichtvorhandensein eines entsprechenden Deckungsstocks nicht ersetzen. In jenen Fällen, in denen Prämienzahlungen in vollem Umfang einem Aktivposten zuzuführen sind, entfällt die Wertpapierdeckungspflicht zur Gänze.

-
7. Die Prämienzahlungen an die Versicherung stellen im Hinblick auf das Fehlen eines individuell gesicherten Anspruches beim Mitarbeiter keinen geldwerten Vorteil dar. Abfertigungs- oder Jubiläumsgeldzahlungen durch die Versicherung an die Mitarbeiter sind bei Arbeitnehmern in die Lohnverrechnung des Arbeitgebers aufzunehmen. Die Auszahlung der Abfertigung durch die Versicherung unmittelbar an den berechtigten Arbeitnehmer stellt eine Abkürzungszahlung dar, die keinen Einfluss auf die Haftung des Arbeitgebers bzw. dessen Pflichten zum Lohnsteuerabzug hat (siehe LStR 2002, Rz 1078a). Der Arbeitgeber haftet daher auch für die auf die Abfertigung entfallende Lohnsteuer. **Ungeachtet des Punktes 1 kann zur vereinfachten Abwicklung die Abfertigung an Stelle der Auszahlung durch die Versicherung auch durch das auslagernde Unternehmen an den Mitarbeiter ausbezahlt werden, wobei letzterer seine Ansprüche aus der Versicherung an das auslagernde Unternehmen abtritt.**
 8. Eine Abfertigungsbesteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 im Sinne des Punktes 7 hat auch dann zu erfolgen, wenn an Stelle einer Barauszahlung der Abfertigung der Abfertigungsanspruch als Einmalprämie für eine Rentenversicherung behandelt wird.
 9. Zu jedem Bilanzstichtag sind für jeden Mitarbeiter folgende Daten aufzuzeichnen und evident zu halten:
 - Die Versicherungsprämie an die Versicherung abzüglich der Verwaltungskosten,
 - die gemäß § 14 EStG 1988 fiktiv zulässige Rückstellung,
 - einen allfälligen Aktivposten,
 - Anfangsstand, Veränderung und Endstand eines Aktivpostens,
 - Höhe des versicherungsvertraglichen Deckungserfordernisses laut Punkt 2,
 - Wert der Versicherung (Rückkaufswert bzw. Wert des Vertrages bei vorzeitiger Inanspruchnahme wegen Fälligkeit der Abfertigungsverpflichtung).
 10. Im Wirtschaftsjahr der Ausgliederung können Wertpapiere, die zur Deckung der Abfertigungsrückstellung gedient haben, zuschlagsfrei (§ 14 abs. 5 Z 2 EStG 1988) verkauft werden.

Rz 3449 wird geändert (Judikatur).

Rz 3449 Abraumarbeiten

Rückstellungen, die nach Art einer Rechnungsabgrenzung sowohl zu aktiv- als auch zu passivseitigen Positionen führen können, zählen nicht zu den steuerunwirksamen

Aufwandsrückstellungen. Darunter fallen auch Rückstellungen für rückständige Abraumbeseitigung. **Hängen die Abräumarbeiten wirtschaftlich mit der Erzielung künftiger Erträge zusammen (Beseitigung unbrauchbarer Gesteinsschichten, um an darunter liegende Schichten zu gelangen), scheidet eine Rückstellung aus (vgl. VwGH 26.5.2004, 2000/14/0181; siehe auch Umweltschäden, Rz 3519).**

Nach Rz 3451a wird Rz 3451b neu eingefügt.

Rz 3451b Altersteilzeit

Nach § 27 Abs. 2 AIVG haben seit 1.10.2001 Anspruch auf Altersteilzeit

- **Männer, die das 55. und Frauen, die das 50. Lebensjahr vollendet haben und innerhalb der letzten 25 Jahre mindestens 15 Jahre arbeitslosenversicherungspflichtig beschäftigt waren.**

Die Normalarbeitszeit derartiger Personen kann dabei für einen Durchrechnungszeitraum von bis zu 6,5 Jahren (ab 1.1.2004 bis zu 5 Jahren) auf 40% bis 60% der Normalarbeitszeit vor Herabsetzung reduziert werden. Vom Dienstgeber sind dabei zusätzlich 50% des Unterschiedsbetrages zwischen dem vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit gebührenden Bruttoentgelt und jenem für die verringerte Arbeitszeit inkl. der Dienstnehmerbeiträge zur SV entsprechend der Beitragsgrundlage vor Herabsetzung zu entrichten, sodass der Mitarbeiter etwa bei einer Reduzierung der Arbeitszeit um 50% 75% seines bisherigen Entgeltes erhält. Der Arbeitgeber kann diesen Aufstockungsbetrag inkl. Dienstnehmer- und Dienstgeberbeiträge zur SV vom AMS rückfordern. Die reduzierte Arbeitszeit kann flexibel verteilt bzw. geblockt werden, das Arbeitsentgelt ist jedoch gleichmäßig verteilt über den gesamten Zeitraum zu leisten.

Zur Beurteilung der Frage, ob bei der Inanspruchnahme des Blockmodells (in der ersten Phase der Altersteilzeit liegt dabei die tatsächliche Beschäftigungsdauer über der vereinbarten reduzierten Arbeitszeit) in der Bilanz eine entsprechende Vorsorge in Form eines Passivpostens in der Bilanz getroffen werden muss, können die Grundsätze, die zur Verpflichtung der Bildung einer Urlaubsrückstellung oder einer Rückstellung für Zeitguthaben führen, herangezogen werden.

Liegt im Rahmen des Blockmodells in der ersten Phase die tatsächliche Arbeitszeit des Arbeitnehmers über der reduzierten vereinbarten Arbeitszeit, leistet der

Arbeitgeber jedoch nur jenes Arbeitsentgelt, das der reduzierten Arbeitszeit entspricht, so liegt in der Differenz ein Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers vor, der nach den Grundsätzen einer periodengerechten Gewinnabgrenzung mit dem Betrag zu passivieren ist, der aufzuwenden gewesen wäre, wenn der Rückstand bereits am Bilanzstichtag zu erfüllen gewesen wäre. Es werden damit zukünftige Personalaufwendungen erfasst, denen zukünftig keine Arbeitsleistung des Arbeitnehmers gegenübersteht, weil er in der abgelaufenen Gewinnermittlungsperiode vorgeleistet hat. Für Zeiträume in denen der Arbeitnehmer von der Dienstleistung freigestellt ist, hat eine Auflösung der Rückstellung zu erfolgen.

Die Rückstellung ist dabei nur entsprechend dem sich aufbauenden Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers während der Beschäftigungsphase einer Altersteilzeitvereinbarung zu bilden. Eine volle Rückstellungsbildung im ersten Jahr der Altersteilzeitvereinbarung würde dem Prinzip der periodengerechten Gewinnabgrenzung widersprechen. Wird die Altersteilzeitvereinbarung in der Form abgeschlossen, dass während des gesamten Zeitraumes die vereinbarte reduzierte Arbeitszeit beibehalten wird, so liegt weder eine Vorleistung noch ein Erfüllungsrückstand des Arbeitgebers vor, eine Rückstellungsbildung ist daher nicht möglich.

Für die Bewertung der Rückstellung ist das laufend ausbezahlte Entgelt einschließlich des gesetzlichen Aufstockungsbetrages zuzüglich der darauf entfallenden Lohnnebenkosten heranzuziehen. Da jedoch der Arbeitgeber beim AMS einen Anspruch auf Vergütung des Aufstockungsbetrages inkl. Nebenkosten geltend machen kann, ist die Rückstellung insoweit zu reduzieren. Als maßgeblicher Teilwert ist jener Betrag anzusetzen der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag wahrscheinlich zur Erfüllung notwendig ist, das ist der als Erfüllungsbetrag zu verstehende Rückzahlungsbetrag. Bis zur Auszahlung anfallende Biennalsprünge oder zu erwartende Gehaltserhöhungen des Arbeitnehmers sind daher bei der Bewertung zu berücksichtigen. Ab dem Jahr 2001 sind Rückstellungen iSd § 9 Abs. 1 Z 3 und 4 EStG 1988 nur mehr mit 80% des Teilwertes anzusetzen, wenn deren Laufzeit am Bilanzstichtag mindestens 12 Monate beträgt, wobei die Ermittlung des Teilwertes ohne Vornahme von Abzinsungen zu erfolgen hat.

Beispiel:

Es erfolgt der Abschluss einer Altersteilzeitvereinbarung auf sechs Jahre, es wird das Blockmodell in Anspruch genommen, d. h. der Arbeitnehmer leistet in den ersten drei Jahren vor und ist in den Jahren vier bis sechs von der Leistung freigestellt, das Arbeitsentgelt wird gleichmäßig verteilt auf sechs Jahre geleistet. Aus der Vorleistung des Arbeitnehmers resultiert für den Arbeitgeber ein Erfüllungsrückstand im Jahr 01 von 1000, für das Jahr 02 von 1050 und für das Jahr 03 von 1100.

Die Rückstellung ist wie folgt zu bilden und gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 zu den Bilanzstichtagen zu bewerten:

	31.12. 01	31.12. 02	31.12. 03	31.12. 04	31.12. 05	31.12. 06
Rst Jahr 01	800 (80 % von 1000)	800	1000 (100%)	Auflösung im Jahr 04 (100%)		
Rst Jahr 02		840 (80 % von 1050)	840	1050 (100%)	Auflösung im Jahr 05 (100%)	
Rst Jahr 03			880 (80 % von 1100)	880	1100 (100%)	Auflösung im Jahr 06 (100%)
Summe	800	1640	2720	1930	1100	0

Nach Rz 3462 wird Rz 3462a neu eingefügt (Judikatur).

Rz 3462a Brandmeldeanlagen

Für den behördlich auferlegten Einbau einer Brandmeldeanlage darf keine Rückstellung gebildet werden, weil die Kosten für die Brandmeldeanlage aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand darstellen (VwGH 26.5.2004, 99/14/0261).

Nach Rz 3464 wird Rz 3464a neu eingefügt (Verweis).

Rz 3464a Emissionszertifikate

Zur Rückstellungsbildung für den im abgelaufenen Wirtschaftsjahr nicht durch Emissionszertifikate gedeckten CO2-Ausstoß oder wegen einer drohenden Sanktionszahlung siehe Rz 2394d.

Rz 3762 wird geändert (Klarstellung iVm Rz 8219).

Rz 3762

Von einem ungebrauchten Wirtschaftsgut ist jedenfalls auszugehen, wenn es im Zeitpunkt der Anschaffung fabriksneu ist. Als ungebraucht sind weiters Wirtschaftsgüter zu werten, die lediglich als Ausstellungsstücke (bspw. auf Messen) oder im Probetrieb eingesetzt wurden. Vorführgeräte sind keinesfalls als ungebrauchte Wirtschaftsgüter anzusehen. Hergestellte Wirtschaftsgüter sind nur ungebraucht, wenn sie überdies weitaus überwiegend aus ungebrauchten Bestandteilen hergestellt sind. **Dies ist der Fall, wenn der Wertanteil ungebrauchter Bestandteile und der Eigenleistung mindestens 75% der Herstellungskosten beträgt.**

Rz 3860c wird geändert (Klarstellung)

Rz 3860c

Die Ermittlung eines Eigenkapitalanstieges bzw. Eigenkapitalabfalles hat für jeden zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) oder aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) führenden Betrieb und für jede derartige Mitunternehmerbeteiligung gesondert zu erfolgen.

Der für die Begünstigung maßgebliche Eigenkapitalanstieg ermittelt sich aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahrs zuzüglich „betriebsnotwendiger“ Einlagen (siehe Rz 3860e) und abzüglich Entnahmen.

Komponenten des Eigenkapitalaufbaus sind der (laufende) Gewinn, Einlagen und Entnahmen, und zwar jeweils im einkommensteuerrechtlichen Sinn.

Veräußerungs- und Übergangsgewinne sind nicht zu berücksichtigen. Entnahmen anlässlich einer Betriebsveräußerung und/oder Entnahmen in Höhe eines Übergangsgewinnes bleiben im Hinblick darauf, dass diese Gewinnteile gesetzlich aus der Ermittlung eines Eigenkapitalanstieges/abfalles ausgenommen sind, bei dessen Ermittlung ebenfalls unberücksichtigt. **In Fällen der Ermittlung eines Übergangsgewinnes sind bei weiter bestehendem Betrieb nachfolgende Entnahmen bis zur Höhe des Übergangsgewinnes nicht zu berücksichtigen.**

Beispiele:

**1. Übergang zur Bilanzierung mit 1.1.01. Übergangsgewinn zum 1.1.01:
46.000 €, (laufender) Gewinn des Jahres 1: 93.000 € Entnahmen 01:
75.000 €.**

Ermittlung des Eigenkapitalanstieges 01:

Laufender Gewinn 93.000 €

- Entnahmen (75.000 – 46.000) 29.000 €

Eigenkapitalanstieg 64.000 €

2. Angaben wie Beispiel 1, allerdings betragen die Entnahmen des Jahres 01 nur 45.000 €.

Ermittlung des Eigenkapitalanstieges 01:

Laufender Gewinn 93.000 €

- Entnahmen 0 €

Eigenkapitalanstieg 93.000 €

Von den nächstfolgenden Entnahmen (zB des Jahres 2) bleiben 1.000 € (Differenz zwischen dem Übergangsgewinn und den Entnahmen des Jahres 01) bei Ermittlung eines Eigenkapitalanstieges oder –abfallen unberücksichtigt.

Von der Entnahme von Veräußerungs- und Übergangsgewinnen abgesehen sind jedoch sämtliche Entnahmen – auch in Fällen einer nicht vollständigen Inanspruchnahme der Begünstigung oder der Beurteilung einer vorhergehenden Einlage als nicht betriebsnotwendig – als eigenkapitalmindernd zu berücksichtigen; eine Zuordnung von Entnahmen zu nicht nach § 11a EStG 1988 begünstigten Gewinnteilen hat zu unterbleiben.

Beispiele:

2004 wird ein Gewinn von 150.000 € und ein Eigenkapitalanstieg von 140.000 € erzielt. Es können 2004 versteuert werden

- 100.000 € (Höchstbetrag) mit dem Hälftesteuersatz und
- 50.000 € mit dem Normalsatz.

2005 beträgt der Gewinn 10.000 €; Entnahmen sind im Ausmaß von 30.000 € getätigt worden, nicht jedoch Einlagen.

2005 liegt ein Eigenkapitalabfall von 20.000 € vor, der zur Nachversteuerung führt. Ungeachtet dessen, dass 2004 ein Eigenkapitalanstieg von 40.000 € zu keiner Tarifbegünstigung nach § 11a EStG 1988 geführt hat, sind sämtliche Entnahmen des Jahres 2005 (30.000 €) in die Ermittlung des Eigenkapitalabfalles einzubeziehen.

2004 wird ein Gewinn von 130.000 € und ein Eigenkapitalanstieg von 80.000 € erzielt. Im Gewinn sind Einkünfte aus der Verwertung von patentrechtlich geschützten Erfindungen in Höhe von 60.000 € enthalten. Da diese Einkünfte außerhalb des § 11a EStG 1988 halbsatzbegünstigt sind, entschließt sich der Steuerpflichtige die Begünstigung des § 11a EStG 1988 nur hinsichtlich von 70.000 € in Anspruch zu nehmen. Der gesamte Gewinn 2004 wird somit mit dem Hälftesteuersatz besteuert. 2005 beträgt der Gewinn 90.000 €; Entnahmen sind im Ausmaß von 110.000 € getätigt worden.

2005 liegt ein Eigenkapitalabfall von 20.000 € vor, der zur Nachversteuerung führt. Ungeachtet dessen, dass 2004 ein Eigenkapitalanstieg von 10.000 € zu keiner Tarifbegünstigung nach § 11a EStG 1988 geführt hat, sind sämtliche Entnahmen des Jahres 2005 (110.000 €) in die Ermittlung des Eigenkapitalabfalles einzubeziehen.

Rz 3861a wird geändert (Klarstellung).

Rz 3861a

Eine Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages nach § 12 EStG 1988) ist bei Anwendung der LuF PauschVO 2001 nicht möglich:

Der VwGH hat im Erk 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 (vollständigen) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor. Die im Rahmen dieser Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in der Praxis angewendeten pauschalen Ausgabensätze waren reine Sätze **der ehemaligen Finanzlandesdirektionen**, auf deren Anwendung kein Rechtsanspruch bestand. Es ist davon auszugehen, dass der VwGH die Reservenübertragung (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.

Rz 3884 wird geändert (Klarstellung)

Rz 3884

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

Rz 3888 wird geändert (Klarstellung)

Rz 3888

Wird bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 der Veräußerungserlös (**die Entschädigungsleistung**) erst in späteren Jahren vereinnahmt, so steht dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen, den Buchwert sofort als Betriebsausgabe abzusetzen oder nach Art eines Merkpostens zu behandeln (zum Zeitpunkt der Vereinnahmung siehe Rz 4601 ff). **In beiden Fällen werden stille Reserven aufgedeckt, sobald der zugeflossene Veräußerungserlös (die zugeflossene Entschädigung) den Buchwert übersteigt (vgl. VwGH 26.6.1984, 83/14/234).** Die Frist für den Verwendungszeitraum beginnt in beiden Fällen mit dem Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven.

Beispiel :

Im Jahr 1 wird ein Anlagegut (Buchwert nach Abschreibung 50.000, Behaltefrist erfüllt) um 80.000 veräußert. Es wird je eine Ratenzahlung für 1 und 2 von 40.000 vereinbart.

BW = Betriebsausgabe	BW = Merkposten
----------------------	-----------------

Jahr 1:

Erste Rate	40.000	40.000
Abfluss BW	50.000	40.000
Verlust	10.000	0

Jahr 2:

Zweite Rate	40.000	40.000
Abfluss BW	0	10.000
Gewinn	40.000	30.000

Bei beiden Varianten wird im Jahr 2 eine stille Reserve in Höhe von 30.000 S aufgedeckt. Diese kann im Jahr 2 übertragen oder einem steuerfreien Betrag zugeführt werden, wobei in letzterem Fall die Verwendungsfrist mit den Zufließen der zweiten Ratenzahlung zu laufen beginnt.

Nach Rz 3892 wird der Abschnitt "9.3.10 Ausschluss der Übertragbarkeit bei Körperschaften" mit den Rz 3892a bis 3892d neu eingefügt.

9.3.10 Ausschluss der Übertragbarkeit bei Körperschaften

Rz 3892a

Der Anwendungsbereich des § 12 EStG 1988 wird durch das SteuerrefG 2005 auf natürliche Personen (Einzelunternehmer, Mitunternehmer als natürliche Person) eingeschränkt. Der Ausschluss von Körperschaften tritt stichtagsbezogen für stille Reserven ein, die nach dem 31.12.2004 aufgedeckt werden, und zwar auch dann, wenn Anlagevermögen infolge höherer Gewalt, durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Bis zum

31.12.2004 aufgedeckte stille Reserven bleiben bei Körperschaften weiterhin übertragbar.

Beispiel:

Eine Körperschaft ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1.7 bis 30.6. Veräußert sie ein Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 1.000 am 1.9.2004 um 5.000, kann sie die stillen Reserven von 4.000 im Wirtschaftsjahr 1.7.2004 bis 30.6.2005 entweder auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines in diesem Wirtschaftsjahr erworbenen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens übertragen oder einer Übertragungsrücklage in der Bilanz zum 30.6.2005 zuführen.

Rz 3892b

Sind am Vermögen einer Mitunternehmerschaft natürliche Personen und Körperschaften beteiligt, können hinsichtlich der nach dem 31.12.2004 aufgedeckten stillen Reserven von § 12 EStG 1988 nur die natürlichen Personen einheitlich (siehe Rz 5955) Gebrauch machen.

Die stille Reserven werden dann nicht im Gesellschaftsvermögen übertragen bzw. einer offenen steuerfreien Rücklage zugeführt, sondern sind die Wertkorrekturen zu den Ansätzen in der Gesellschaftsbilanz in einer Ergänzungsbilanz vorzunehmen.

Beispiel:

An einer GmbH & Co KG sind am Vermögen die GmbH A zu 60 % und die natürliche Person B zu 40 % beteiligt. Im Wirtschaftsjahr 08 wird ein im Gesellschaftsvermögen stehendes Anlagegut mit einem Buchwert von 1.000 um 5.000 veräußert. Die stillen Reserven werden entweder auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines im Wirtschaftsjahr 08 erworbenen Anlagegutes übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt.

Im ersten Halbjahr eines Wirtschaftsjahres wird von der KG ein neues Anlagegut um 10.000 mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren angeschafft.

Gesellschaftsebene

- Auf Ebene der Gesellschaft sind die aufgedeckten stillen Reserven von 4.000 einnahmenwirksam zu erfassen.
- Das neu erworbene Anlagegut wird in der Bilanz der KG mit 10.000 aktiviert und jährlich entsprechend der Nutzungsdauer mit 1.000 abgeschrieben.

Gesellschafterebene

- Auf den Gesellschafter B entfallen 40 % der stillen Reserven des veräußerten Anlagegutes.

-
- **Macht der Gesellschafter B von § 12 EStG 1988 Gebrauch, ist der Betrag von 1.600 (= 40 % von 4.000) bei ihm zunächst als Sonderbetriebsausgabe gewinnmindernd zu berücksichtigen.**
 - **In weiterer Folge werden die stillen Reserven entweder auf die Anschaffungskosten des im selben Wirtschaftsjahr erworbenen Anlagegutes übertragen oder einer Übertragungsrücklage in der Ergänzungsbilanz zugeführt.**
 - **Im Fall der Übertragung im selben Wirtschaftsjahr ist in eine Ergänzungsbilanz des Gesellschafters B ein passiver Ausgleichsposten "Minderwert Anlagegut" (Bewertungsreserve § 12 EStG 1988) in Höhe von 1.600 einzustellen, der analog der Abschreibung der Anschaffungskosten jenes Anlagegutes, auf das die stillen Reserven übertragen wurden, verteilt auf zehn Jahre jährlich gewinnerhöhend als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen ist. Dadurch wird die für den Gesellschafter B zu hohe Abschreibung in der Gesellschaftsbilanz korrigiert.**
 - **Wird die Übertragungsrücklage in einer Ergänzungsbilanz gebildet, ist im Fall der Übertragung diese auf den passiven Ausgleichsposten "Minderwert Anlagegut" (Bewertungsreserve § 12 EStG 1988) umzubuchen. Für die Auflösung gilt der erste Punkt.**
 - **Scheidet dieses Wirtschaftsgut vor Ablauf der Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen der KG aus, ist der noch verbleibende Minderwert vom Gesellschafter B im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens des Wirtschaftsgutes zur Gänze als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen.**

Rz 3892c

Sind Körperschaften als bloße Arbeitsgesellschafter nicht am Vermögen der Mitunternehmerschaft beteiligt, sind aufgedeckte stille Reserven den natürlichen Personen zur Gänze zuzurechnen.

Rz 3892d

Gehen Übertragungsrücklagen (steuerfreie Beträge) auf eine Körperschaft über, erfolgt nur dann keine Nachversteuerung, wenn die stillen Reserven vor dem 1.1.2005 aufgedeckt wurden. Bei Einbringung eines ganzen Betriebes nach Art. III UmgrStG sind Übertragungsrücklagen (steuerfreie Beträge) aus nach dem 31.12.2004 aufgedeckten stillen Reserven zum Einbringungsstichtag jedenfalls

nachzuversteuern. Wird nur ein Teilbetrieb nach Art. III eingebracht, kann die Übertragungsrücklage im verbleibenden Restbetrieb zurückbehalten werden. Bei Zusammenschlüssen nach Art. IV UmgrStG ist insoweit eine Nachversteuerung nicht vorzunehmen, als die Rücklagen (steuerfreien Beträge) weiterhin natürlichen Personen zuzurechnen sind.

Rz 3896 wird geändert (Verweis)

Rz 3896

Bei buchführenden Steuerpflichtigen hat die Sofortabschreibung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung zu erfolgen, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sowie bei der Geltendmachung als Werbungskosten ist das Jahr der Verausgabung maßgeblich. Auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme kommt es nicht an. **Zur Einlage von zunächst privat erworbenen Wirtschaftsgütern siehe Rz 441.**

Rz 4043 wird geändert (Klarstellung).

Rz 4043

Die Umsatzsteuer kann im Rahmen der Überschusseinkünfte nach der Brutto- oder Nettomethode behandelt werden (vgl. Rz 4008). **Im Rahmen der USt-Bruttomethode (vgl. Rz 745) ist die abziehbare Vorsteuer, die auf Ausgaben entfällt, die verteilt als Werbungskosten zu berücksichtigen sind oder berücksichtigt werden (§ 28 Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988), gesondert als Werbungskosten abzugfähig (Verteilung des Nettowertes).**

Eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 führt nur dann zu Werbungskosten, wenn der die Vorsteuerberichtigung auslösende Vorgang einkommensteuerpflichtig ist. Löst der Verkauf eines Gebäudes eine Vorsteuerberichtigung aus, kommt ein Werbungskostenabzug bzw. eine Erfassung als Einnahme jedenfalls nicht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern nur im Rahmen des Einkunftstatbestandes in Betracht, der durch den Verkauf verwirklicht wird (zB § 30 EStG 1988). In diesem Fall ist die berichtigte Vorsteuer bei Inanspruchnahme der Nettomethode – abweichend vom Grundsatz, dass die Umsatzsteuer bei der Einkünfteermittlung außer Ansatz bleibt - nach Maßgabe des Abflusses als Werbungskosten bzw. nach Maßgabe des Zuflusses als Einnahme zu berücksichtigen.

Rz 4175 wird geändert (Klarstellung).

Rz 4175

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

- Verkäufe von Altmaschinen im Zuge der Erneuerung des Maschinenparks (**gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte**);
- **Versicherungsentschädigungen zB für zerstörte Gebäude, Einrichtungen und Maschinen, soweit ihnen entsprechende Aufwendungen (Ersatzinvestitionen oder Schadensbeseitigungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte)**;
- **Betriebsprämien auf Grund der Betriebsprämien-Verordnung, BGBl. II Nr. 336/2004, für selbst bewirtschaftete Flächen (siehe aber auch Rz 4180 und 4180b);**
- Zuschuss zur Hagelversicherung, Übernahme eines wesentlichen Teiles der Kosten für Milchleistungskontrolle, Fleischklassifizierung, Geflügelhygiene sowie Ausgleichszahlungen und Prämien zu laufenden Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben;
- Anlagensubventionen (Alternativenergieförderung zB bei Errichtung einer Biomasseanlage, Solaranlage, Stückholzkessel, ökologische Bauweise) seitens der EU, Bund, Länder und Gemeinden sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 insoweit steuerfrei, als entsprechende Aufwendungen vorliegen; "Überförderungen" sind zusätzlich als Betriebseinnahmen zu erfassen;
- Jährliche (degressive) Ausgleichszahlungen (nicht im Rahmen der EU-Rodungsaktion);
- Prämien für Flächenstilllegungen (zB nach der Agenda 2000);
- Sonderprämien für männliche Rinder (Stiere und Ochsen, einmal jährlich pro Altersklasse), Mutterkuhprämie für Kalbinnen und Kalbinnenprämie für Milchrassen, Mutterschaf- und Ziegenprämien;
- Extensivierungsprämien (zB für Rinder, wenn die Besatzdichte nicht höher ist als 1,4 GVE/ha Futterfläche; diese Prämie gibt es für prämienbeantragte männliche Rinder, Mutterkühe und für im Rahmen der Mutterkuhprämie beantragte Kalbinnen);
- Schlachtprämien für Rinder und Kälber;
- Förderung von Biobetrieben (Betriebe mit biologischer Wirtschaftsweise erhalten Prämien für Ackerland, förderbares Grünland, Gemüse, Obst und Wein);
- Alpungsprämie (die Auftriebsprämie - je ha/beweidete Almfläche eine GVE-Einheit - samt dem Behirtungszuschlag);

-
- Forstförderungen für Neuaufforstungen, für Energieholzflächen (Umtrieb höchstens 10 Jahre auf stillgelegten Flächen) und für die Pflege aufgegebener Forstflächen;
 - Biotopförderungen.

Rz 4180 wird geändert (Erweiterung der Aufzählung).

Rz 4180

Aufgabe von Rechten

- **Übertragung und freiwillige Abtretung von Zahlungsansprüchen auf Grund der Betriebsprämiens-Verordnung, BGBl. II Nr. 336/2004,**
- Aufgabe eines Eigenstromrechtes,
- Erlös für Veräußerung oder Verpachtung des Milchkontingents (siehe dazu Rz 4180a) oder Rübenkontingentes,
- Verzicht auf Nachbarrecht stellt sonstige Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 dar (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012),
- Entgelt für die Aufgabe des Pacht(Miet)rechtes,
- Veräußerung von Teilwaldrechten (Holz- und Streunutzung) (VwGH 31.1.1990, 89/14/0143, VwGH 6.2.1990, 89/14/0147),
- Aufgabe von Wasserbenutzungsrechten, Entschädigungen als Kostenersatz für den Anschluss oder Zuleitung der Wasserversorgungsanlage bzw. Entschädigungen in Höhe des Kostenersatzes für den Wasserzins,
- Endgültige Aufgabe von Auspflanzrechten von Wein.

Rz 4180a wird geändert (ESt-Protokoll 2004)

Rz 4180a

Zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinnes aus der Veräußerung von Milchreferenzmengen (Milchkontingente oder Milchquoten, siehe Rz 4180) können vom Veräußerungserlös (Betriebseinnahme) allenfalls vorhandene Buchwerte (seinerzeitige Anschaffungskosten des Milchkontingents) abgezogen werden. Bei Fehlen von Belegen über konkrete Anschaffungskosten können diese gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Es bestehen keine Bedenken, aus den Statistiken der AMA und des früheren Milchwirtschaftsfonds über die durchschnittlichen Milchquoten je Betrieb im Schätzungswege anzunehmen, dass 50% des verkauften Michkontingentes entgeltlich erworben wurden. Im Rahmen dieser Schätzung sind die Anschaffungskosten für diese 50% in Anlehnung an die in Art. VI Abs. 2 Z 3 der

Marktordnungsnovelle 1986, BGBl. Nr. 183/1986 aufgestellten Preise pauschal mit 0,83 € pro Kilogramm anzusetzen.

Beispiel:

Ein Landwirt besitzt eine einzelbetriebliche Milchreferenzmenge von 38.000 kg. Davon sollen 18.000 kg um insgesamt 16.150 Euro verkauft werden.

Ermittlung der geschätzten Anschaffungskosten

<i>veräußerte Menge</i>	<i>18.000 kg</i>
<i>davon 50%</i>	<i>9.000 kg</i>
<i>9.000 kg mal 0,83 Euro</i>	<i>7.470 €</i>

Ermittlung des gesondert anzusetzenden Gewinns

<i>Veräußerungserlös</i>	<i>16.150 €</i>
<i>- Anschaffungskosten (geschätzt)</i>	<i>- 7.470 €</i>
<i>gesondert anzusetzender Gewinn</i>	<i>8.680 €</i>

Angesichts des Umstandes, dass auf die gesonderte Erfassung der Veräußerung von Milchquoten erstmals in dieser Deutlichkeit in den EStR 2000 hingewiesen wurde, bestehen keine Bedenken, Verkäufe nicht zu erfassen, wenn das Verpflichtungsgeschäft vor dem 1.1.2000 abgeschlossen wurde.

Der Verkauf des Milchkontingents ist durch die landwirtschaftliche Pauschalierung nicht erfasst. Während die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, gilt die Teilpauschalierung als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (vgl. Rz 4250).

Jene Einnahmen, die durch die Pauschalierung nicht abgegolten sind, sind jedoch sowohl bei vollpauschalierten als auch bei teilpauschalierten Landwirten nach Zu- und Abflussgrundsätzen zu erfassen. Beim Verkauf des Milchkontingents handelt es sich um den Verkauf von Anlagevermögen.

Wird der Verkaufserlös ratenweise vereinnahmt, bestehen folgende Möglichkeiten der Einkünfteermittlung:

Variante 1 - Erfassung des gesamten Buchwertabgangs im Zeitpunkt der Veräußerung

Variante 2 - Erfassung des Buchwertabgangs nach Maßgabe des Zufließens der Raten entsprechend Rz 3888 (Merkposten)

Variante 3 - Erfassung des Buchwertabganges durch Abzug der geschätzten Anschaffungskosten von 0,415 €/kg entsprechend dem Zufließen der Raten

Beispiel:

Ein vollpauschalierter Landwirt verkauft 2004 sein gesamtes Milchkontingent von 20.000 kg um 20.000 Euro (1 €/kg). Der Kaufpreis wird in zwei Raten bezahlt, und zwar 2004 10.000 € und 2005 ebenfalls 10.000 €. Die Anschaffungskosten werden entsprechend der Rz 4180a EStR 2000 im Schätzungswege mit 8.300 € (10.000 kg x 0,83 €) ermittelt.

	<i>Variante 1 und 2</i>	<i>Variante 3</i>
<i>Betriebsausgabe 2004</i>	8.300	4.150
<i>Betriebseinnahme 2004</i>	10.000	10.000
<i>Einkünfte 2004</i>	1.700	5.850
<i>Betriebsausgabe 2005</i>	-	4.150
<i>Betriebseinnahme 2005</i>	10.000	10.000
<i>Einkünfte 2005</i>	10.000	5.850
<i>Einkünfte gesamt</i>	11.700	11.700

Nach Rz 4180a wird Rz 4180b neu eingefügt.

Rz 4180b

- **Betriebsprämiens**

auf Grund der Betriebsprämiens-Verordnung, BGBl. II Nr. 336/2004, für verpachtete Flächen (einschließlich Einräumung von Fruchtgenussrechten) oder verkauften Flächen.

Rz 4185 wird geändert (ESt-Protokoll 2004)

Rz 4185

- **Jagdpachterlöse, Wildabschüsse**

Jagdpachterlöse, die für die Zur-Verfügung-Stellung von Grundflächen einer Eigen- oder Gemeindejagd gezahlt werden, sind im Rahmen der pauschalen

Gewinnermittlung als "Pachtzins" gesondert anzusetzen. Dies gilt sinngemäß für den Verkauf von Wildabschüssen.

Die Einkünfte aus den Wildabschüssen (Einnahmen abzüglich der tatsächlich angefallenen Ausgaben für den vergebenen Abschuss, zB anteilige Wildfütterungskosten, anteilige Kosten für die Errichtung von Hochsitzen und Kanzeln) sind daher gesondert anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, die anteiligen Ausgaben mit 30 % der Einnahmen aus dem Wildabschuss zu schätzen und die Einkünfte aus den Wildabschüssen mit 70 % der Einnahmen anzusetzen.

Rz 4185a wird neu eingefügt (ESt-Protokoll 2004)

Rz 4185a

Da Holzservitutsrechte gemäß § 11 Abs 4 BewG 1955 im Einheitswert nicht erfasst sind, sind sie bei Zugehörigkeit zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen durch die Pauschalierung nicht abgegolten und somit gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. Die Erfassung kann wahlweise durch vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung oder entsprechend der Rz 7723e EStR 2000 vorgenommen werden. Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Vorliegen von Einkünften gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 die Einkunftsermittlung wie bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erfolgt.

Rz 4193 wird geändert (Verweis auf Rz 4193a)

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

- Entschädigungen für die Überlassung landwirtschaftlicher Grundstücke für die (vorübergehende) Lagerung von Humus und Mutterboden.
- (Vorübergehende) Vermietung von Grund- und Boden, Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Zwecke.
- Die Beherbergung von Feriengästen im Rahmen der saisonal bedingten Zimmervermietung ist bis zu fünf Betten mit der Pauschalierung abgegolten, von sechs bis zehn Betten liegt ein steuerpflichtiger Nebenerwerb und über zehn Betten gewerbliche Tätigkeit vor (siehe Rz 5435). Sofern ein Nebenerwerb vorliegt, bestehen keine Bedenken die Ausgaben mit 50% der Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) zu schätzen. **Siehe dazu auch Rz 4193a.**

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

Rz 4193a wird neu eingefügt (ESt-Protokoll 2004)

Rz 4193a

Die Beherbergung von Feriengästen durch Zimmervermietung führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn von der Vermietung nicht mehr als zehn Betten erfasst werden (vgl. Rz 4193). Hinsichtlich dieser Zehn-Betten-Grenze ist folgendermaßen zu unterscheiden:

1. **Es werden zur Nutzungsüberlassung mit Frühstück weitere zusätzliche Nebenleistungen erbracht ("Urlaub am Bauernhof", wie zB Produktverkostung, "Mitarbeit" der Gäste, Besichtigung des Betriebes, Zugang zu den Stallungen, Demonstrieren der Wirtschaftsabläufe usw.):**
In diesem Fall ist die Zehn-Betten-Grenze einheitlich zu sehen, dh es ist unerheblich, ob die Betten in einem (mehreren) Appartement(s) oder in einem (mehreren) sonstigen Zimmer(n) angeboten werden. Es liegen bei Überschreitung der 10 Betten-Grenze – unabhängig, ob sich diese in Fremdenzimmern oder Appartements befinden - insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.
2. **Es werden Fremdenzimmer mit Nebenleistungen in Form von Frühstück und täglicher Reinigung angeboten, während bei der Vermietung der Appartements keine Nebenleistungen erbracht werden. In diesem Fall sind die Zimmervermietung und die Appartementvermietung getrennt zu beurteilen.**
Die Zehn-Betten-Grenze bezieht sich nur auf die Überlassung von

Fremenzimmern. Die Appartementvermietung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

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

Beispiele:

1. Im Rahmen von "Urlaub am Bauernhof" (umfassend Frühstück, Produktverkostung, "Mitarbeit" der Gäste, Besichtigung des Betriebes und Demonstrieren der Wirtschaftsabläufe) werden 4 Doppelzimmer und 2 Appartements mit jeweils 4 Betten (insgesamt 16 Betten) mit Frühstück vermietet. Es liegt insgesamt hinsichtlich der gesamten Zimmervermietung eine gewerbliche Tätigkeit vor.
2. Es werden 4 Doppelzimmer und 2 Appartements mit jeweils 4 Betten vermietet. Bei der Appartementvermietung wird kein Frühstück verabreicht, es werden keine Nebenleistungen angeboten. Es erfolgt keine tägliche Reinigung, sondern lediglich eine Endreinigung. Die Fremenzimmer werden hingegen täglich gereinigt und es wird ein Frühstück verabreicht. Die Einkünfte aus der Vermietung der Fremenzimmer sind als Nebentätigkeit im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (Rz 4193) zu ermitteln. Die Vermietung der Appartements führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.
3. Wie Beispiel 2, es werden allerdings auch die Appartements wie die Fremenzimmer täglich gereinigt und es wird an alle Gäste ein Frühstück verabreicht. Es liegt eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit vor.

Rz 4197 wird geändert (Klarstellung).

Rz 4197

Macht der Forstwirt von der 35%-**Gewinn**pauschalierung nicht Gebrauch, liegen aber Anschaffungskosten vor, die den veräußerten Forstflächen zuordenbar sind, sind sie vom Veräußerungserlös (neben den anteiligen Veräußerungskosten) in Abzug zu bringen. Sind keine Anschaffungskosten gegeben, weil der Forst unentgeltlich vom Vorgänger (zumeist Generationen hindurch) erworben wurde, sind die historischen Anschaffungskosten zu schätzen. Es bestehen keine Bedenken, wenn die historischen Anschaffungskosten in Höhe des (auf die entsprechenden Flächen anteilig entfallenden) Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 geschätzt werden (siehe auch Rz 5082 ff). Wurde vom Wahlrecht der Aktivierung des höheren Teilwertes für das stehende Holz nicht Gebrauch gemacht (§ 4 Abs. 8 EStG 1988), dürfen vom

Veräußerungserlös keine Wiederaufforstungskosten in Abzug gebracht werden (VwGH 19.6.2002, 99/15/0264).

Rz 4231 wird geändert (ESt-Protokoll 2004)

Rz 4231

Der Buschenschank ist kein Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes. Auf Grund der engen Verbindung gehört dazu auch das Buschenschankbuffet. Werden daher bäuerliche Urprodukte für Zwecke der Verabreichung im Rahmen des Buschenschanks be- und/oder verarbeitet, liegt kein Nebenbetrieb vor. Einnahmen aus dem Buschenschank samt Buschenschankbuffet sind daher nicht in die **Grenze von 330.000 S (2001: 24.000 €, ab 2002: 24.200 €, siehe Rz 5045 ff) einzurechnen. Dies gilt ungeachtet des VwGH-Erkenntnises vom 16.9.2003, 99/14/0228. Aus diesem Erkenntnis können keine über den Einzelfall hinausgehenden Schlussfolgerungen gezogen werden.**

Rz 4245 wird geändert (Anhebung des Betrages von 7.000 € auf 10.000 € analog zu Rz 1383 KStR).

Rz 4245

Bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden ist nur das reine Nutzungsentgelt anzusetzen. Es bestehen keine Bedenken, bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von **10.000 € (2002 und 2003: 7.000 €, bis einschließlich 2001: 90.000 S)** sowie bei Einmalentgelten bis 15.000 € den Anteil der reinen (steuerpflichtigen) Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen. Bei höheren Beträgen ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen.

Rz 4248a wird geändert (Klarstellung).

Rz 4248a

Der Abzug der gewinnmindernden Beträge darf insgesamt zu keinem Verlust der **laufenden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft führen. Veräußerungsgewinne und –verluste sowie Übergangsgewinne und –verluste sind außerhalb der Pauschalierung gesondert zu erfassen.**

Rz 4356 wird geändert.

Rz 4356

Werden Warenpräsentatoren, Bausparkassenvertreter unter Umständen tätig, die dem in § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz 1993, BGBl. Nr. 88/1993, umschriebenen Tätigkeitsfeld von

Handelsvertretern entsprechen, sind sie als Handelsvertreter im Sinne der Verordnung anzusehen.

Werden Finanzdienstleister (zB AWD-Berater) und Vermögensberater unter Umständen tätig, die dem in § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz 1993, BGBl. Nr. 88/1993, umschriebenen Tätigkeitsfeld von Handelsvertretern entsprechen, sind sie als Handelsvertreter im Sinne der Verordnung anzusehen. Voraussetzung ist somit, dass von derartig Tägigen eine Vertretungstätigkeit ausgeübt wird, die der in § 1 Abs. 1 Handelsvertretergesetz 1993, BGBl. Nr. 88/1993, umschriebenen entspricht. In diesem Fall ist Rz 4357 nicht anzuwenden. Die Verordnung ist jedoch nicht auf Finanzdienstleister und Vermögensberater anzuwenden, die keine derartige Vertretungstätigkeit ausüben (zB Ausgleichsvermittler, Auskunfteien über Kreditverhältnisse, Leasingunternehmen, Pfandleihunternehmen, Vermögensverwalter, Versteigerer beweglicher Sachen).

Auf selbstständige Versicherungsagenten im Sinn des § 94 Z 76 Gewerbeordnung, BGBl. Nr. 194/1994 idF BGBl I Nr. 111/2002, ist die Verordnung anwendbar (**auch auf "Mehrfachagenten", die mit mehreren Versicherungsunternehmen vertraglich verbunden sind**). Selbstständiger Versicherungsagent ist, wer von einem Versicherer ständig damit betraut ist, für diesen Versicherungsverträge zu vermitteln oder zu schließen (§ 43 Versicherungsvertragsgesetz, BGBl. Nr. 509/1994).

Auf Versicherungsmakler (vgl. § 94 Z 77 Gewerbeordnung, BGBl. Nr. 194/1994 idF BGBl. I Nr. 111/2002) ist die Verordnung nicht anwendbar. Der Versicherungsmakler unterliegt dem Maklergesetz BGBl. Nr. 262/1996. Danach ist Makler, wer auf Grund privatrechtlicher Vereinbarung (Maklervertrag) für einen Auftraggeber Geschäfte mit einem Dritten vermittelt, ohne ständig damit beauftragt zu sein. Der Makler vermittelt unabhängig von seinen und dritten Interessen, insbes. unabhängig vom Versicherungsnehmer (Versicherer) Versicherungsverträge zwischen Versicherer und Versicherungskunden. Der vom Versicherungskunden mit seiner Interessenwahrung in privaten bzw. betrieblichen Versicherungsangelegenheiten beauftragte Versicherungsmakler ist für beide Parteien des Versicherungsvertrages tätig, hat aber überwiegend die Interessen des Versicherungskunden zu wahren.

Rz 4357 wird geändert (Klarstellung).

Rz 4357

Die Betriebsausgabenpauschalierung nach der Verordnung kommt sowohl für die Bilanzierung als auch für die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Betracht. Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung sind die nicht "abpauschalierten" Betriebsausgaben in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen anzusetzen. Durch diese Bestimmung wird die pauschale Geltendmachung von Betriebsausgaben (Kilometergeld bei untergeordneter betrieblicher Nutzung, Nächtigungsgeld in Höhe von 15 €) nicht ausgeschlossen.

Für Kapitalgesellschaften ist die Pauschalierung nicht anwendbar, da die abpauschalierten Betriebsausgabenkategorien auf natürliche Personen zugeschnitten sind.

Wird neben einer Tätigkeit die dem in Rz 4355 definierten Tätigkeitsbild des Handelsvertreters entspricht, im Rahmen desselben Betriebes eine andere Tätigkeit ausgeübt wird, auf die dies nicht zutrifft, ist dies für die Inanspruchnahme der Pauschalierung unschädlich, wenn die "Nicht-Handelsvertretertätigkeit" lediglich untergeordnet ist. Dies wird in Fällen zutreffen, in denen der Umsatz aus der "Nicht-Handelsvertretertätigkeit" 25 % des Gesamtumsatzes nicht übersteigt (vgl. Rz 4292, Rz 4314 und Rz 4325). In derartigen Fällen ist die Pauschalierung auf die gesamte Tätigkeit zu beziehen (kein Herausschälen der Umsätze aus der "Nicht-Handelsvertretertätigkeit"). Wird die genannte Grenze hingegen überschritten, ist die Handelsvertreterpauschalierung zur Gänze nicht anwendbar".

Rz 4625 wird geändert (Judikatur).

Rz 4625

Im Rahmen eines Abbuchungsauftrages (Dauerauftrages) behält der Auftraggeber die Verfügungsmacht (zB Widerrufsmöglichkeit) bis zum eigentlichen Abbuchungsvorgang; es tritt somit erst in diesem Zeitpunkt der Abfluss ein. Dies gilt auch für Einziehungsaufträge **und Überweisungsaufträge (VwGH 22.1.2004, 98/14/0025). Es bestehen keine Bedenken, auf den Valutatag abzustellen.**

Rz 4771 wird geändert (Judikatur, Verordnung).

Rz 4771

Aufwendungen bzw Ausgaben in Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens sind insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten ab der Veranlagung 2002 34.000 € (inklusive USt und NoVA, bis einschließlich 2001: 467.000 S) nicht übersteigen. **Durch die Pkw-Angemessenheitsverordnung, BGBl II Nr. 466/2004, sind für Anschaffungen des Kalenderjahres 2004 Anschaffungskosten in Höhe von 34.000 €, für Anschaffungen der Kalenderjahre ab 2005 Anschaffungskosten in**

Höhe von 40.000 € als angemessen anzusehen. Ob überhaupt bzw. in welchem Ausmaß Aufwendungen unangemessen sind, ist – auch für Folgejahre - danach zu beurteilen, ob bzw. in welchem Umfang die Anschaffungskosten den jeweiligen Höchstwert im Kalenderjahr der Anschaffung (2004: 34.000 €, ab 2005: 40.000 €) übersteigen.

Für Veranlagungszeiträume bis 2003 ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass Anschaffungskosten in Höhe von 34.000 € angemessen sind; nur in Ausnahmefällen, wenn konkrete betriebliche Besonderheiten im Einzelfall vorliegen, kommt eine höhere Angemessenheitsgrenze in Betracht (zB Allradfahrzeug für GemeinDearzt im Gebirge, VwGH 22.12.2004, 2004/15/0101).

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

Wurde eine AfA (bis einschließlich Veranlagung 2001) auf Grundlage angemessener Anschaffungskosten von 467.000 S vorgenommen, bestehen keine Bedenken, ab der Veranlagung für das Jahr 2002 die AfA unter Zugrundelegung angemessener Anschaffungskosten von 34.000 € vorzunehmen. Die aus Anlass der Euro-Umstellung erfolgende Änderung der Angemessenheitsgrenze rechtfertigt jedoch keine rückwirkende Änderung von AfA-Sätzen für Veranlagungen bis einschließlich 2001.

Rz 4772 wird geändert.

Rz 4772

Der auf die Repräsentation entfallende Teil der Aufwendung kann nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden (VwGH 18.12.1996, 94/15/0155). Höhere Anschaffungskosten als 34.000 € (40.000 €, siehe Rz 4771) sind nicht abzugsfähig. Dem entspricht, dass bei Überlassung des Fahrzeuges an den Arbeitnehmer kein höherer Sachbezugswert als 1,5% der Anschaffungskosten von 34.000 € (**ab 2005: 40.000 €**) pro Monat - also maximal 510 € (**ab 2005: 600 €**) - zugerechnet wird.

Rz 4775 wird geändert.

Rz 4775

Ein Luxusfahrzeug verliert seine Luxustangente nicht dadurch, dass es gebraucht angeschafft wird (VwGH 22.1.2004, 98/14/0165). Bei Fahrzeugen, die in gebrauchtem

Zustand angeschafft wurden, hat die Kürzung der Aufwendungen (Anschaffungskosten) auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung dieses Fahrzeuges zu erfolgen. Die Kürzung ist daher vorzunehmen, wenn der Neupreis dieses Fahrzeuges über 34.000 € (**ab 2005: 40.000 €**, siehe Rz 4771) liegt. Bei Fahrzeugen, die mehr als fünf Jahre (60 Monate) nach ihrer Erstzulassung angeschafft werden, sind die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebrauchtfahrzeuges maßgeblich.

Beispiel:

*Ein drei Jahre alter PKW wird **2004** gebraucht um 21.000 € angeschafft. Der Neupreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung betrug 51.000 €. Die Anschaffungskosten sind daher um 1/3 zu kürzen. Die AfA-Basis beträgt 14.000 €.*

Rz 4777 wird geändert.

Rz 4777

Die obigen Ausführungen gelten auch für Leasingfahrzeuge. Betragen die Anschaffungskosten eines Leasingfahrzeuges mehr als 34.000 € (**ab 2005: 40.000 €**, siehe Rz 4771), ist der auf den übersteigenden Betrag entfallende Teil der Leasingrate nicht absetzbar. Dabei ist von jenen Anschaffungskosten auszugehen, die der Berechnung der Leasingrate zu Grunde gelegt wurden. Ist dieser Wert nicht bekannt, so ist der Neupreis heranzuziehen.

Beispiel:

*Die Preisbasis für die Berechnung der Leasingrate eines PKW beträgt 51.000 €. Die Leasingrate **für 2004** beträgt monatlich 1.200 € inklusive Umsatzsteuer. Die Leasingrate ist im selben Verhältnis wie die Anschaffungskosten zu kürzen. Im gegenständlichen Beispiel beträgt die Kürzung ein Drittel, die Leasingrate ist daher iHv 800 € abzugsfähig.*

Abgesehen von Fällen der kurzfristigen Anmietung (Rz 4779) sind nicht nur Leasingraten, sondern auch („schlichte“) Mietentgelte von der Kürzung betroffen, wenn die Anschaffungskosten des Fahrzeuges, die der Berechnung des Mietentgeltes zu Grunde gelegt wurden, die Angemessenheitsgrenze übersteigen.

Rz 4782 wird geändert.

Rz 4782

Die Angemessenheitsprüfung erstreckt sich auch auf Personen- oder Kombinationskraftwagen, die ausschließlich von Angestellten des Unternehmens genutzt werden. Eine Kürzung der Anschaffungskosten entfällt insoweit, als der Arbeitnehmer hinsichtlich des unangemessenen Teiles der Aufwendungen Kostenbeiträge leistet. Kostenbeiträge sind in diesem Fall zuerst gegen unangemessene Aufwendungen zu verrechnen, ein übersteigender Betrag kürzt den Sachbezugswert.

Beispiel 1:

*Ein Unternehmen stellt **2004** einem Arbeitnehmer einen PKW mit Anschaffungskosten von 51.000 € für dienstliche und private Fahrten zur Verfügung. Die Privatnutzung beträgt mehr als 500 km pro Monat. Die als unangemessen zu qualifizierenden Aufwendungen (AfA und sonstige Aufwendungen) betragen jährlich 4.500 €. Der Arbeitnehmer leistet einen Kostenbeitrag von 5.100 €. Beim Arbeitgeber unterbleibt eine Kürzung der Aufwendungen. Der Kostenbeitrag ist als Einnahme zu erfassen. Beim Arbeitnehmer führt der Kostenbeitrag zu keinen Werbungskosten. Der Sachbezugswert ist um den die unangemessenen Aufwendungen übersteigenden Betrag zu kürzen (jährlich 600 €, der monatliche Sachbezugswert von 510 € vermindert sich daher um 50 € auf 460 €).*

Beispiel 2

*Ein Unternehmen schafft **2004** einen neuen PKW um 48.400 € an. Die Nutzungsdauer beträgt acht Jahre. Die unangemessene AfA beträgt daher jährlich 1.800 €, die unangemessenen laufenden Kosten betragen jährlich 750 €. Der 34.000 € übersteigende Kaufpreis von 14.400 € wird vom Angestellten zum Zeitpunkt der Anschaffung gezahlt, die unangemessenen laufenden Kosten trägt der Arbeitgeber. Der Kostenbeitrag des Angestellten in Höhe von 14.400 € ist auf die Nutzungsdauer abzulegen, sodass in der Folge jährlich 1.800 € einnahmenwirksam werden; dementsprechend erhöht sich auch die AfA um 1.800 €. Die unangemessenen laufenden Aufwendungen sind nicht abzugsfähig. Der Kostenbeitrag des Arbeitnehmers stellt für diesen keine Werbungskosten dar. Unabhängig davon ist entsprechend dem Ausmaß der Privatnutzung ein monatlicher Sachbezug (510 € bzw. 255 €) anzusetzen.*

Rz 4850 wird geändert (die Klammer im ersten Satz "§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994" entfällt).

Rz 4850

Auch die im Rahmen eines Eigenverbrauchs durch Entnahme eines gemäß § 3 Z 3 NoVAG befreiten Kraftfahrzeugs oder Vorführkraftfahrzeugs anfallende NoVA ist nicht abzugsfähig, weil sie durch die Entnahme veranlasst ist.

Beispiele:

- **Ein Autohändler entnimmt ein Vorführkraftfahrzeug für den Eigenverbrauch.**
- **Ein Taxiunternehmer entnimmt ein Taxi für den Eigenverbrauch (siehe auch Durchführungserlass zum NoVAG 1991 vom 6.3.1992, AÖF Nr. 156/1992).**

Rz 4851a wird neu eingefügt (StRefG 2005).

Rz 4851a

Abzugsfähig ist die USt auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist. Dies gilt nur für gemischt genutzte Grundstücke, die umsatzsteuerrechtlich zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet worden sind und bei denen

hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte. Die bloß auf die unternehmerische Widmung entfallende Vorsteuer von derartigen gemischt genutzten Grundstücken stellt im Zeitpunkt der Vereinnahmung eine Einnahme dar. Die auf den diesbezüglichen Eigenverbrauch entfallende USt stellt im Zeitpunkt der Verausgabung eine Ausgabe dar.

Rz 4855 wird geändert (Klarstellung).

Rz 4855

Fassung bis zur Veranlagung 2004:

Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 EStG 1988 liegt dort, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist. Ein bloß allgemeiner Zusammenhang genügt daher nicht, etwa bei der Gewährung von Beihilfen, die allgemein "zur Verlustabdeckung" gewährt werden (VwGH 30.6.1987, 87/14/0041).

Steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988) führen nur dann zur Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988, wenn die Zuwendung selbst zweckgewidmet ist. Das ist bei Zuwendungen aus dem Katastrophenfonds nicht der Fall, bei denen im Zuge der Schadensfeststellung eine Erhebung und Bewertung des eingetretenen Schadens erfolgt, an der die Schadensabgeltung - ohne eine ausdrückliche Zweckwidmung im Bezug auf den zugewendeten Betrag zu enthalten - anknüpft.

Fassung ab der Veranlagung 2005:

Die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 EStG 1988 liegt dort, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist. Ein bloß allgemeiner Zusammenhang genügt daher nicht, etwa bei der Gewährung von Beihilfen, die allgemein "zur Verlustabdeckung" gewährt werden (VwGH 30.6.1987, 87/14/0041). **Steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988), kürzen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ersatzbeschaffter Wirtschaftsgüter (§ 6 Z 10 EStG 1988) oder die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung; dies gilt auch in Fällen, in denen im Zuerkennungsschreiben keine ausdrückliche Zweckwidmung hinsichtlich des gewährten Betrages erfolgt.**

Beispiel:

Im Zuge eines Hochwasserschadens wurde eine abgeschriebene Hobelmaschine eines Tischlers (Teilwert 15) völlig zerstört. Außerdem sind Ausbesserungen am Betriebsgebäude (Instandsetzungskosten von 20) erforderlich. Im Zug der Schadenserhebung wird der Schaden aus der notwendigen Neuinvestition hinsichtlich der Hobelmaschine sowie aus der

Instandsetzung des Gebäudes bewertet. Der Schadenersatz wird mit 40% der Neuinvestitionskosten bzw. 40% der Gebäudeinstandsetzungskosten bemessen. Die Kosten aus der Neuanschaffung für die Maschine betragen 100, die Instandsetzungskosten des Gebäudes 20. Der Tischler erhält somit 48 als Katastrophenersatz zuerkannt, wobei im Zuerkennungsschreiben keine Zweckwidmung dieses Betrages erfolgt.

Der Katastrophenersatz hinsichtlich der Maschine (40) ist im Ausmaß von 15 steuerfrei und im Ausmaß von 25 steuerpflichtig. Es sind daher die Anschaffungskosten für die Hobelmaschine von 100 um 15 zu kürzen (steuerliche Anschaffungskosten gemäß § 6 Z 10 EStG 1988 daher 85). Der Restbuchwert von 15 ist als AfA absetzbar. Die Instandsetzungskosten von 20 sind um den steuerfreien Ersatz von 8 zu kürzen, sodass davon 12 steuerwirksam sind.

Siehe dazu auch Rz 679a.

Rz 5122a wird geändert.

Rz 5122a

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 **des bundesweiten Fachbereiches Gebühren, Verkehrsteuern und Bewertung** einzubinden.

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

Zu d) Wird das Fischereirecht von den Miteigentümern genutzt, liegt eine Mitunternehmerschaft vor. Die Veräußerung des Fischerrechtes ist steuerpflichtig. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt den Steuerpflichtigen.

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

Rz 5141 wird geändert (Klarstellung).

Rz 5141

Ein landwirtschaftlicher Hauptbetrieb liegt vor, wenn zur Tierzucht oder Tierhaltung überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewonnen wurden (§ 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 iVm § 30 Abs. 3 BewG 1955). Die Futtermittel müssen daher **wertmäßig** zu mehr als 50% aus der eigenen Bodenbewirtschaftung gewonnen werden.

Rz 5175 wird geändert.

Rz 5175

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, Wirtschafterschwierigkeit, Ertragsentgang usgl., so ist deren Richtigkeit unter Beziehung der sachkundigen Bediensteten **des bundesweiten Fachbereiches Gebühren, Verkehrsteuern und Bewertung** zu überprüfen.

Die Rz nach der Überschrift "15.8.4.4 Agrargemeinschaften" wird berichtigt auf Rz 5188.

Rz 5188

Entschädigungen für land- und forstwirtschaftliche Zwecke sind steuerfrei (Rz 5034). Entschädigungen für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke sind steuerpflichtig (Rz 5033).

Randzahlen 5189 - 5200: Derzeit frei.

Rz 5223 wird geändert (Judikatur).

Rz 5223

Die so genannten Klassegebühren gehören sowohl beim Assistenzarzt als auch beim Primärarzt grundsätzlich zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (neben den Dienstbezügen erhaltener Arbeitslohn von dritter Seite; VwGH 19.1.1984, 83/15/0113; VwGH 19.1.1984, 82/15/0114). Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulanter Behandlung; darunter fällt auch eine solche von Nicht-Klassepatienten) zählen auf Grund ausdrücklicher Gesetzesordnung zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit, soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen

Namen verrechnet werden. Von dieser Regelung ist nur das ärztliche Personal betroffen (Primarii, Sekundärärzte, Assistenzärzte, u.ä.), nicht hingegen das nichtärztliche Personal. Dieses bezieht - unabhängig von der Art der Verrechnung - Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Form eines Arbeitslohnes von dritter Seite (VwGH 27.1.1983, 13/3831/80), und zwar auch dann, wenn es sich um Personal aus dem Kreis des § 22 Z 1 lit. c EStG 1988 handelt.

Sonderklassegebühren stellen nichtselbständige Einkünfte dar, wenn nach dem zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz der Träger des Krankenhauses verpflichtet ist, die Sonderklassegebühren im eigenen Namen einzuheben (VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034).

Die Überschrift zum Abschnitt 16.2.10 wird geändert.

16.2.10 Beschäftigte Gesellschafter

Rz 5267 wird geändert (Judikatur).

Rz 5267

Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, sind stets den Einkünften aus sonstiger selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zuzurechnnen. Dabei müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit - gegeben sein. Es kommt nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft an (VwGH 28.11.2002, 98/13/0041) bzw. ist auf die Art der Tätigkeit nicht abzustellen. Unter diese Bestimmung fällt sohin nicht nur die Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer, sondern jede Art der dienstnehmerähnlichen Beschäftigung des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten, bspw. ein mehr als 25% beteiligter Gesellschafter, der als Kraftfahrer beschäftigt ist (VwGH 30.4.2003, 2001/13/0320), oder ein an einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH mehr als 25% beteiligter Gesellschafter mit der Befugnis zur Ausübung der Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers, wenn er im operativen Bereich dieser Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH eine einem Wirtschaftsprüfer entsprechende Tätigkeit ausübt und dabei dienstnehmerähnlich tätig wird (VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219).

Rz 5268 wird geändert (Judikatur).

Rz 5268

Eine wesentlich beteiligte Person, die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung weisungsgebunden ist (Beteiligung mehr als 25% bis unter 50% ohne Vereinbarung Sperrminorität), erzielt aus der Beschäftigung Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, insbesondere

- **wenn sie in den Organismus des Betriebes der Kapitalgesellschaft eingegliedert ist,**
- **eine laufende, wenn auch nicht notwenig monatliche Entlohnung erhält und**
- **kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt.**

Nach Rz 5268 wird Rz 5268a neu eingefügt (Judikatur).

Rz 5268a

Eine wesentlich beteiligte Person, die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung nicht weisungsgebunden ist (Beteiligung ab 50% oder Beteiligung mehr als 25% mit Vereinbarung einer Sperrminorität), erzielt aus der Beschäftigung Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, wenn sie in den Organismus des Betriebes der Kapitalgesellschaft eingegliedert ist; unmaßgeblich ist die Art der Entlohnung und ein Unternehmerrisiko (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, verstärkter Senat).

Rz 5274 wird geändert (Judikatur).

Rz 5274

Ein gegen die Eingliederung und damit gegen Einkünfte nach § 22 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechender Werkvertrag kann nur angenommen werden, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist (VwGH 30.11.1999, 99/14/0270). Hingegen ist Eingliederung gegeben, wenn die Tätigkeit des Gesellschafters in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich auf Dauer angelegt ist und damit die zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen betrifft (zB VwGH 18.12.2002, 2001/13/0208).

Nach Rz 5274 wird Rz 5274a neu eingefügt (Inhalt bisher in Rz 5274).

Rz 5274a

Der gewerberechtliche Geschäftsführer einer juristischen Person erzielt idR Einkünfte aus Gewerbebetrieb (VwGH 5.10.1994, 92/15/0003; VwGH 13.10.1993, 91/13/0058; VwGH 21.7.1993, 92/13/0056).

Rz 5275 wird geändert (Judikatur).

Rz 5275:

Tätigkeiten im Rahmen von Werkverträgen oder anderen nicht dem Charakter eines Dienstverhältnisses entsprechenden Rechtsbeziehungen stellen nicht Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar. Bspw fällt die Rechtsvertretung durch einen an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Rechtsanwalt oder die **eigenständige** wirtschaftstreuhänderische Leistung eines beteiligten Steuerberaters unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 EStG 1988.

Rz 5435 wird geändert (Judikatur).

Rz 5435

Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind idR auch Einkünfte aus dem landläufigen Zimmervermieten zu behandeln, wenn die Zimmervermietung nur von geringem Ausmaß ist und nicht als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit (siehe Rz 5073 f) zu erfassen ist (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059, 92/15/0107; **VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024**). Eine saisonale Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, ist nicht mehr als Zimmervermietung geringen Ausmaßes, sondern als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, weil sie dann in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht.

Rz 5574 wird geändert (Judikatur).

Rz 5574

Werden vom Veräußerer - wenn auch nur geringe - Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen zurück behalten und wird mit diesen der Betrieb weitergeführt, so liegt nur eine Einschränkung des Betriebsumfanges und keine Betriebsveräußerung vor (VwGH 4.4.1989, 88/14/0083; **VwGH 9.9.2004, 2001/15/0215**).

Rz 5661 wird geändert (Klarstellung).

Rz 5661

Änderungen des Veräußerungserlöses, die erst durch nach Ablauf des Jahres einer Betriebsveräußerung eingetretene Umstände bewirkt werden, **sind im Rahmen des § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen.**

Rz 5667 wird geändert (§ 295a BAO).

Rz 5667

Veräußerungskosten sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes vom Veräußerungserlös in Abzug zu bringen. Darunter sind nur jene dem Verkäufer entstandenen Kosten zu verstehen, die unmittelbar durch die Veräußerung (Aufgabe) verursacht wurden (VwGH 29.11.1963, 1059/62).

Beispiele:

Maklerprovisionen und Vermittlungsgebühren, Gerichts- und Notariatskosten, Vertragserrichtungskosten, Inseratskosten, Reisekosten, Beratungs- und Gutachterkosten, auf die Veräußerung entfallende Abgaben.

Nachträgliche Veräußerungskosten sind im Rahmen des § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen.

Rz 5677 wird geändert (Klarstellung).

Rz 5677

Soll die Bezahlung des vereinbarten Preises für einen veräußerten Betrieb laut Kaufvertrag innerhalb kürzerer Zeit (weniger als ein Jahr) erfolgen, ist nicht davon auszugehen, dass der zu zahlende Betrag bzw. die zu zahlenden Teilbeträge einen Zinsanteil enthalten. Die Bezahlung stellt dann eine steuerneutrale Umschichtung dar. **Ein Forderungsausfall ist im Rahmen des § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen.**

Rz 5678 wird geändert (Klarstellung)

Rz 5678

Bei der Stundung des vereinbarten Preises auf längere Zeit (ab einem Jahr) oder bei Bezahlung des Preises in Raten über einen längeren Zeitraum ist davon auszugehen, dass die Raten einen Zinsanteil enthalten. Ist die Verzinsung des gestundeten (in Raten zu entrichtenden) Kaufpreises im Kaufvertrag angemessen geregelt, kann der Barwert des Kaufpreises dem Kaufvertrag entnommen werden. Ansonsten - auch im Fall einer ausdrücklich vereinbarten Zinslosigkeit - ist der bankübliche Sollzinssatz zur Ermittlung des Barwertes - bezogen auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung - heranzuziehen. Die Bezahlung einer Rate abzüglich Zinsanteil stellt eine steuerneutrale Umschichtung dar; der Zinsanteil stellt nachträgliche nicht begünstigte Einkünfte dar. **Der Forderungsausfall hinsichtlich einer Rate ist im Rahmen des § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen.**

Beispiel:

Ein Betrieb wird per 30. Juni des Jahres 1 um 3.000.000 S verkauft. Der Preis ist in drei

gleich hohen Raten zu bezahlen, die erste Rate sofort, die Zweite am 30. Juni des Jahres 2 und die Dritte am 30. Juni des Jahres 3. Das buchmäßige Reinvermögen (Eigenkapital) des Betriebes beträgt unmittelbar vor dem Veräußerungszeitpunkt 2.000.000 S. Als banküblicher Sollzinssatz wird in diesem Beispiel 6% p.a. angenommen. Der Veräußerer führt zur Ermittlung der nachträglichen Einkünfte keine doppelte Buchhaltung.

Unter Barwert ist der auf einen Stichtag bezogene Wert eines erst später fälligen Geldbetrages zu verstehen. Finanzmathematisch wird der Barwert unter Anwendung der Grundsätze der Zinseszinsrechnung ermittelt. Die Grundformel der Zinseszinsrechnung lautet: $k_n = k_0 * q^n$

Hierbei bedeuten:

k_0 = Anfangskapital

k_n = Endkapital (inklusive Zinseszinsen) nach n Jahren

q = Verzinsungsfaktor = $1 + p/100$

p = Zinssatz in Prozent p.a.

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

k_0 (Barwert) = k_n (nach n Jahren fälliger Geldbetrag) dividiert durch q^n

Im vorliegenden Beispiel sind somit:

der Barwert der ersten, nach 0 Jahren fälligen Rate: $1.000.000/1,060 = 1.000.000$, weil 1,06 (oder jede andere Zahl) hoch Null den Wert 1 hat;

der Barwert der zweiten, nach einem Jahr fälligen Rate: $1.000.000/1,06 = 943.396$;

der Barwert der dritten, nach 2 Jahren fälligen Rate: $1.000.000/1,062 = 889.996$.

Zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung beträgt die Summe dieser Barwerte (2.833.392 S), sodass sich ein Veräußerungsgewinn von 833.392 S ergibt. Die bald danach erfolgende Zahlung der ersten Rate ist eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung.

Die Bezahlung der zweiten Rate nach einem Jahr stellt im Ausmaß von 943.396 S eine Vermögensumschichtung und im Ausmaß von 56.604 S das Zufließen eines Zinsertrages (nachträgliche betriebliche Einkünfte des Jahres 2) dar. Die Bezahlung der dritten Rate im Jahr 3 stellt im Ausmaß von 889.996 S eine Vermögensumschichtung und im Ausmaß von 110.004 S das Zufließen eines Zinsertrages (nachträgliche betriebliche Einkünfte des Jahres 3) dar.

Rz 5709 wird geändert.

Rz 5709

Die nur kurzfristige Begründung des Hauptwohnsitzes in einem zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteil ist bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze nicht ausreichend. Von einer kurzfristigen Begründung ist jedenfalls auszugehen, wenn die Wohnung nur wenige Monate als Hauptwohnsitz gedient hat. **Für Betriebsaufgaben ab der Veranlagung 2005 muss das Gebäude in Anlehnung an § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in den beiden vor der Erfassung des Aufgabegewinnes liegenden Kalenderjahren durchgehend der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein.**

Rz 5851 wird geändert (Ergänzung).

Rz 5851

Die Einkünfte werden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt und den einzelnen Mitunternehmern direkt zugerechnet. Sind an einer Mitunternehmerschaft wiederum Mitunternehmerschaften beteiligt, kommt es zu einem Durchgriff auf die dahinter stehenden natürlichen bzw. juristischen Personen (VwGH 17.6.1992, 87/13/0157). **Bei mehrstöckigen Personengesellschaften sind mehrere hintereinander geschaltete Feststellungsverfahren durchzuführen. Es muss jedenfalls sichergestellt werden, dass die Einkünfte aus der Personengesellschaft letztendlich einer (natürlichen oder juristischen) Person zum Zwecke der Ertragsbesteuerung zugerechnet werden. Im Rahmen der einzelnen Feststellungsverfahren können die unterschiedlichen Vertragsgestaltungen und die damit verbundenen Gewinnauswirkungen berücksichtigt werden.**

Rz 5870 wird geändert (Richtigstellung eines Verweises).

Rz 5870

Wird ein Arbeitnehmer, für den bereits Rückstellungen für Pensionszahlungen gebildet wurden, Gesellschafter, so sind die gebildeten Rückstellungen aufzulösen. Zahlungen an ehemalige Gesellschafter (zB Pensionszahlungen an Gesellschafter nach deren Ausscheiden aus der Gesellschaft oder an den Rechtsnachfolger eines Gesellschafters ohne eigene Gesellschafterstellung) sind als betriebliche Versorgungsrenten Betriebsausgaben der Gesellschaft (VwGH 15.1.1960, 2464/56), siehe Rz **7026**.

Rz 5888 wird geändert (Judikatur).

Rz 5888

Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sind daran zu messen, ob sie

- **nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,**
- **einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließlichen Inhalt haben und**
- **auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 13.10.1987, 87/14/0114).**

Unter diesen Umständen ist auch eine bloß schlüssige wie auch mündliche Gesellschaftsgründung einer Mitunternehmerschaft in Form einer GesBR und die entsprechende Gewinnverteilung anzuerkennen (VwGH 21.10.1980, 2385/79). **Bei nicht durch Nahebeziehung verbundenen Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung einer**

Mitunternehmerschaft dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessengegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden. Ein im Verhältnis zur Tätigkeit des anderen Gesellschafters geringerer laufender Arbeitsanteil eines Gesellschafters berechtigt die Abgabenbehörde zu einer von der Parteienvereinbarung abweichenden Gewinnverteilung, nicht aber dazu, ein Gesellschaftsverhältnis überhaupt in Abrede zu stellen. Die Angemessenheit der Gewinnverteilung einer Mitunternehmerschaft richtet sich nach den Gesellschafterbeiträgen. Entscheidend ist, ob sich die Gewinnverteilung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als angemessen erweist (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0069). Siehe ferner Rz 1181 ff.

Rz 5955 wird geändert (Hinweis).

Rz 5955

Bei der Übertragung, Verwendung und Auflösung stiller Rücklagen im Gesellschaftsvermögen ist grundsätzlich hinsichtlich aller Gesellschafter einheitlich vorzugehen. Sind für eine im Gesellschaftsvermögen aufgedeckte stille Rücklage die Voraussetzungen des § 12 EStG 1988 gegeben, so kann eine Übertragung auf einzelne Mitunternehmer beschränkt nicht vorgenommen werden. **Zur Beteiligung einer Körperschaft siehe Rz 3892a ff.**

Rz 5991 wird geändert (§ 295a BAO)

Rz 5991

Übersteigen die stillen Reserven und der Firmenwert den Betrag des negativen Kapitalkontos nicht, besteht insoweit eine Auffüllungsverpflichtung des ausscheidenden Gesellschafters. Ein Veräußerungsgewinn entsteht iHd stillen Reserven zuzüglich des Firmenwertes. Wird auf die Auffüllung aus betrieblichen Gründen verzichtet, entsteht ein Veräußerungsgewinn iHd negativen Kapitalkontos (außer der ausscheidende Gesellschafter muss mit der Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger rechnen). **Einkünfte aus einem späteren Verzicht sind gemäß § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen. Tritt beim ausscheidenden Gesellschafter Gewinnverwirklichung ein, wird er aber später wider Erwarten von Gesellschaftsgläubigern in Anspruch genommen, kann für ihn ein Verlust insoweit entstehen, als keine durchsetzbaren Ausgleichsforderungen gegenüber den anderen Gesellschaftern bestehen. Dieser Verlust ist im Rahmen des § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung zu berücksichtigen.**

Rz 6018 wird geändert (Judikatur)

Rz 6018

Aus einem Werbungskostenüberschuss resultierende Verluste sind, soweit sie über die Hafteinlage des Kommanditisten oder Stillen hinausgehen, grundsätzlich nicht diesen, sondern dem Komplementär zuzurechnen. In gleicher Höhe sind spätere auf Kommanditisten oder Stillen entfallende Einnahmenüberschüsse dem Komplementär zuzurechnen (VwGH 20.5.1987, 86/13/0068). Soweit handelsrechtliche Erträge (bei Fehlen steuerlicher Einnahmen, bspw. Veräußerung der Liegenschaft) vorliegen, kommt es zu einem Anstieg des Kapitalkontos des Kommanditisten (Stillen), was eine weitere Verlustzuweisung ermöglicht. Ansonsten kommt eine Verlustzuweisung an den Kommanditisten (Stillen) über die Hafteinlage nur dann in Betracht, wenn sich dieser im Innenverhältnis verpflichtet, über seine Einlage hinaus haftungsmäßig am Verlust der K(E)G teilzunehmen (Nachschusspflicht, ernst gemeinte Haftungserweiterungs- bzw. Garantieerklärung, VwGH 21.2.2001, 2000/14/0127).

Die Zurechnung des Jahresverlustes hängt nicht davon ab, dass im Verlustentstehungsjahr aktuell mit einem Zugriff der Gläubiger auf das Vermögen des Gesellschafters zu rechnen ist. Entscheidend ist lediglich, dass der Kommanditist oder Stille im Ernstfall für den Verlust einzustehen hat. Der Verlustzurechnung steht es nicht entgegen, dass im Falle eines günstigen wirtschaftlichen Verlaufes die Inanspruchnahme unterbleibt, weil es der Gesellschaft aus eigener Kraft gelingt, ihre Außenstände abzudecken (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0196).

Nach Rz 6198 wird der Abschnitt "20.2.4.3.5 Discount Zertifikate und andere Wertpapiere, die von Aktien oder Wirtschaftsgütern abhängen, die keinen Index bilden" mit der Rz 6198a neu eingefügt (Judikatur)

20.2.4.3.5 Discount Zertifikate und andere Wertpapiere, die von Aktien oder Wirtschaftsgütern abhängen, die keinen Index bilden

Rz 6198a

Discountzertifikate sind Forderungswertpapiere, die das Recht verbrieften, am Tilgungstag einen Betrag ausbezahlt zu bekommen, der vom Wert einer zugrunde gelegten Aktie abgeleitet wird. Es handelt sich dabei um Schuldverschreibungen, bei denen der Gläubiger (Anleger) dem Schuldner (Emittenten) einen Kapitalbetrag überlässt. Die Höhe des Entgelts für die Überlassung dieses Kapitals knüpft dabei nicht an einem marktüblichen Zinssatz, sondern an eine von

vornherein festgelegte Bezugsgröße an. Die Differenz zwischen dem Rücklösungsbetrag, der sich nach den Anleihebedingungen bestimmt, und dem Ausgabepreis der Anleihe stellt das Entgelt für die zeitraumbezogene Kapitalüberlassung dar, und bildet einen Zinsertrag gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 und 5 EStG 1988, der gemäß § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegt. Eine Einschränkung hinsichtlich der Verbindlichkeit einer Rendite oder einer Verlustbegrenzung kennt das Gesetz nicht (VwGH 26.11.2002, 99/15/0159). Davon ausgenommen sind gemäß § 124b Z 85 EStG 1988 grundsätzlich nur bestimmte Wertpapiere, deren festgelegte Bezugsgröße ein Index ist (siehe dazu Rz 6192 ff). Ein oder zwei Aktientiteln, die üblicherweise einem Discountzertifikat zugrunde gelegt sind, erfüllen zwar nicht die Kriterien eines Index (hinsichtlich der Definition siehe Rz 6194), es bestehen aber keine Bedenken, die Übergangsbestimmung des § 124b Z 85 EStG 1988 analog anzuwenden. Das Vorgesagte gilt auch für andere Wertpapiere, bei denen der Anleger einen schuldrechtlichen Anspruch auf Rückzahlung des hingegebenen Kapitals hat und die Höhe der Rückzahlung sich an der Wertentwicklung einzelner Aktien oder einzelner anderer Wirtschaftsgütern richtet, die in ihrer Gesamtheit nicht als Index anzusehen sind (z.B. Bonuszertifikate, Rohstoffzertifikate).

Rz 6199 wird geändert (Berichtigung)

Rz 6199

Bei der Wertpapierleihe handelt es sich um ein (Sach-)Darlehen iSd § 983 ABGB. Dabei gehen **Kapitalanlagen (zB Aktien, Wertpapiere, usw)** des Verleiher in das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum des Entleiher über, wobei letzterer nach Ablauf der Leihefrist oder bei Kündigung **Kapitalanlagen der selben Art und Güte** zurückzuübertragen hat. Anders als beim Pensionsgeschäft kommt es zu keinem Veräußerungsvorgang. Die Weiterleitung (= **Ausgleichszahlung**) der jeweiligen Kapitalerträge (zB **Wertpapierzinsen, Dividenden**) führt beim Verleiher wirtschaftlich betrachtet weiterhin zu Erträgen aus der jeweiligen Kapitalanlage (zB Zinsen aus dem Wertpapier bzw. **Dividenden aus Aktien**). **Zum KESt-Abzug siehe Rz 7703 und 7750.** Der Zeitpunkt des Zuflusses (§ 19 EStG 1988) ist jedoch nicht der Zeitpunkt der Dividenden- oder Kuponauszahlung, sondern **jener Zeitpunkt, in dem der Leihnehmer dem Verleiher die Verfügungsmacht einräumt (idR der Zuflusszeitpunkt der Ausgleichszahlungen beim Verleiher).** Die Leihegebühr ist hingegen ein Entgelt des Verleiher im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 für die **Sachdarlehenseinräumung.**

Rz 6216 wird geändert (Wegfall der Wortfolge "an Begünstigte").

Rz 6216

Zuwendungen von österreichischen Privatstiftungen werden wie Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften behandelt. Zur Steuererhebung siehe Rz 7723.

Rz 6217 wird geändert (Verweis).

Rz 6217

Zur Besteuerung von Zuwendungen siehe StiftR 2001, Abschnitt 8 bis 10.

Rz 6420 wird geändert (Judikatur):

Rz 6420

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

Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hierbei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (VwGH 29.7.1997, 93/14/0132).

Rz 6444 wird geändert (Judikatur):

Rz 6444

Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer ist grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen (**VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192**). Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist auch die Aussagekraft von Gutachten zu beurteilen, die vom Steuerpflichtigen selbst erstellt werden. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer setzt ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Es bestehen keine Bedenken, von der genauen Überprüfung der Nutzungsdauer abzusehen, wenn das Gebäude vor 1915 erbaut wurde und der AfA-Satz nicht mehr als 2% beträgt.

Rz 6463 wird geändert (Klarstellung):

Rz 6463

Instandsetzungsaufwand iSd § 28 Abs. 2 EStG 1988 liegt nur bei einer wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes vor. Eine wesentliche Erhöhung ist dann zu unterstellen, wenn

zumindest eine der in Rz 6469 f angeführten Kategorien von unselbständigen Gebäudeteile – unabhängig von der Bezahlung - zur Gänze bzw. zu mehr als 25% ausgetauscht werden. Die 25%-Grenze ist stets auf sämtliche der in Rz 6469 f genannten Aufwandskategorien in ihrer Gesamtheit zu beziehen. Werden zB Fenster ausgetauscht, liegt Instandsetzungsaufwand vor, wenn - bezogen auf das gesamte Mietobjekt - mehr als 25% sämtlicher Fenster ausgetauscht werden. Eine Differenzierung etwa nach der Größe von Fenstern oder ihrem Wert hat nicht zu erfolgen.

Beispiel:

In einem Gebäude werden 20% der Fenster und 20% der Elektroinstallationen ausgetauscht. Da bei keiner der in Rz 6469 angeführten Maßnahmenkategorien die 25%-Grenze überschritten wird, liegt kein Instandsetzungsaufwand vor.

Die 25%-Grenze ist grundsätzlich jahresbezogen zu verstehen. Eine mehrjährige Betrachtung hat nur in Fällen zu erfolgen, in denen vor Beginn der Sanierungsmaßnahme das gesamte Ausmaß der geplanten Sanierung bereits feststeht.

Beispiele:

1. *In einem Wohnhaus sollen nach dem diesbezüglich erteilten Auftrag 80% aller Fenster in den Jahren 01 und 02 ausgetauscht werden. Unabhängig davon, wie viele Fenster in den einzelnen Jahren tatsächlich gewechselt werden bzw. welches Verhältnis sich daraus ergibt, liegt in jedem Jahr Instandsetzungsaufwand vor.*
2. *In einem Wohnhaus werden bei Freiwerden einzelner Wohnungen die Fenster der jeweiligen Wohnung ausgetauscht. Sofern im jeweiligen Jahr insgesamt nicht mehr als 25% der Fenster ausgetauscht werden, liegt kein Instandsetzungsaufwand vor.*

Nach Rz 6465 wird Rz 6465a neu eingefügt (Klarstellung).

6465a

Ist die Einkunftsquelle nicht das gesamte Gebäude, sondern eine Eigentumswohnung, ist die für das Vorliegen von Instandsetzungsaufwand bedeutsame Verlängerung der Nutzungsdauer oder Verlängerung des Nutzungswertes nicht auf das Gebäude, sondern auf die jeweilige Einkunftsquelle (Eigentumswohnung) zu beziehen. Die in Rz 6463 angesprochene 25%-Grenze ist daher auf die jeweilige Einkunftsquelle (Eigentumswohnung) zu beziehen. Dies gilt sinngemäß, wenn mehrere Eigentumswohnungen gemeinsam als eine Einkunftsquelle anzusehen sind (zB drei Eigentumswohnungen in einem Gebäude werden gemeinsam vermietet).

Rz 6469 wird geändert (Klarstellung iZm Rz 6463)

Rz 6469

Instandsetzungsaufwand sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Austausch von Fenstern,
- **Austausch von Türen,**
- Austausch von Dach oder Dachstuhl,
- Austausch von Stiegen,
- Austausch von Zwischenwänden und Zwischendecken,
- Austausch von Unterböden (Estrich statt Holzboden usw),
- Austausch von Aufzugsanlagen,
- Austausch von Heizungsanlagen sowie Feuerungseinrichtungen (zB Umstellung einer Zentralheizungsanlage von festen Brennstoffen auf Gas),
- Austausch von Elektroinstallationen,
- **Austausch von Gasinstallationen,**
- **Austausch von Wasserinstallationen,**
- **Austausch von Heizungsinstallationen,**
- Austausch von Sanitärinstallationen (auch mit Erneuerung der Bodenbeläge und Fliesen),
- Umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes bspw. mit Erneuerung der Wärmedämmung,
- Trockenlegung der Mauern usw.
- **Kanalanschluss bei bestehenden Gebäuden (VwGH 25.1.1993, 92/15/0020).**

Rz 6511 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6511

Im Jahr der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung eines Gebäudes unter Lebenden sind besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 dann anzusetzen, wenn vom Steuerpflichtigen selbst oder vom Rechtsvorgänger, von dem der Steuerpflichtige seinerseits das Mietobjekt von Todes wegen erworben hat, innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung

- Herstellungsaufwendungen auf zehn oder fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt
- oder

-
- Herstellungsaufwendungen mit steuerfreien Beträgen nach § 116 Abs. 5 EStG 1988 verrechnet worden sind (siehe auch § 119 Abs. 5 EStG 1988).

Eine Nacherfassung von mit offenen steuerfreien Beträgen gemäß § 116 Abs. 5 EStG 1988 verrechneten Herstellungsaufwendungen kommt jedoch nur im Bezug auf die in jenem Gebäude angefallenen Herstellungsaufwendungen in Betracht, welches (unter Lebenden) übertragen wurde.

Für die Erfüllung des Nachversteuerungstatbestandes ist es unerheblich, ob das Gebäude im Zeitpunkt der Übertragung vermietet wird oder nicht und ob im Jahr der Übertragung noch Teilbeträge abgesetzt werden können oder nicht. **Eine die Nachversteuerung auslösende entgeltliche Übertragung des Gebäudes kann auch ein Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG 1988) darstellen.**

Rz 6515 wird geändert (Klarstellung)

Rz 6515

Nach der Übergangsbestimmung des § 119 Abs. 5 EStG 1988 sind für die Ermittlung der besonderen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Zehntelabsetzungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 1972 insoweit als nachzuversteuernde Teilbeträge anzusehen, als sie auf Herstellungsaufwand entfallen.

Aufgrund des StruktAnpG 1996 ist eine begünstigte Abschreibung von Assanierungsaufwendungen iSd Stadtneuerungsgesetz ab 1996 nicht mehr zulässig. An diese Änderung wurde § 119 Abs. 5 EStG 1988 versehentlich nicht angepasst. Es liegt eine unbeabsichtigte Unvollständigkeit des Gesetzes vor, die durch Analogie zu schließen ist. Dies bedeutet, dass Assanierungsaufwendungen, welche bis zum Veranlagungsjahr 1995 gemäß § 28 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996 auf 15 Jahre verteilt abgesetzt wurden, nach Maßgabe des § 28 Abs. 7 EStG 1988 nachzuversteuern sind.

Rz 6605a wird neu eingefügt (ESt-Protokoll 2004).

Rz 6605a

Einkünfte aus Holzbezugsrechten sind wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988. Ist dieses Recht einem Betriebsvermögen zuzuordnen, liegen auf Grund der Subsidiaritätsregel betriebliche Einkünfte vor (VwGH 19. 3. 1985, 84/14/0139). Gehört das Holzbezugsrecht zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen, gilt hinsichtlich der Pauschalierung Rz 4185a.

Rz 6611 wird geändert.

Rz 6611

Unter den Begriff der Leistung bzw. Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 fallen bspw.:

- Die Vermietung eines einzigen Motorbootes, weil davon ausgegangen werden kann, dass eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit allenfalls in geringem Ausmaß anfällt und dadurch ein steuerlicher Gewerbebetrieb nicht begründet wird.
- Die Dauervermietung von zwei ehemaligen Betriebsfahrzeugen, zumal diese über eine bloße Vermögensverwaltung nicht hinausgeht.
- Die bloß gelegentliche (im Sinne von zufällig oder fallweise) Vermietung eines Kfz gegen ein Entgelt in Höhe des amtlichen Kilometergeldes an das Unternehmen des Ehegatten.
- Die Vermietung zweier (mit Fremdmitteln angeschaffter) Container durch einen Bankangestellten (VwGH 11.4.1984, 83/13/0028).
- Beträge, die für den Verzicht auf Nachbarrechte iZm einem Bauvorhaben (Einwilligung des Anbaus direkt an die Grundstücksgrenze) geleistet wurden (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012).
- Entgelte für die Einräumung eines Vorkaufsrechtes an einem privaten Grundstück.
- Der entgeltliche Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes fällt auch innerhalb der Jahresfrist ab seiner Einräumung nicht unter § 30 EStG 1988, sondern unter § 29 Z 3 EStG 1988 (VwGH 3.7.2003, 99/15/0003).
- Provision für eine einmalige Kreditvermittlung (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).
- Die Abtretung von Ansprüchen aus einem Versicherungsvertrag gegen Ablöse beim Abtretenden in Höhe der Differenz zwischen Ablösesumme und eigener Prämienleistung.
- Einnahmen aus der einmaligen Mitteilung einer Idee zur Auswertung an einen branchenkundigen Geschäftsmann.
- Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes, zB der Errichtung eines Einkaufszentrums (VwGH 30.9.1999, 98/15/0117).
- Entgelte für die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes (VwGH 23.5.2000, 95/14/0029).
- Stillhalterprämien, wenn die Abwicklung des Optionsgeschäfts außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt (zu Glattstellungsprämien siehe Rz 6621a).

-
- Einkünfte von Privatgeschäftsvermittlern mit Umsätzen von weniger als 900 € (bis einschließlich 2001: 12.000 S) jährlich.
 - **Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes**

Rz 6665 wird geändert (Klarstellung).

Rz 6665

Für Einkünfte aus Spekulationsgeschäften besteht eine Freigrenze von 440 € pro Kalenderjahr und ein relatives Verlustausgleichsverbot; führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 30 Abs. 4 EStG 1988 letzter und vorletzter Satz). Ist aus einem Spekulationsgeschäft im Veräußerungsjahr ein Überschuss erzielt und der Besteuerung unterworfen worden, **sind nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen im Rahmen § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung bis zum Betrag dieses Überschusses zu berücksichtigen.**

Rz 6676 wird geändert (Klarstellung).

Rz 6676

Liegen mehrere Veräußerungsgeschäfte iSd § 31 EStG 1988 vor, so kann gemäß § 31 Abs. 5 EStG 1988 ein Verlust aus einem Veräußerungsgeschäft nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2 EStG 1988). Ein Ausgleich mit positiven Einkünften aus anderen sonstigen Einkünften gemäß § 29 EStG 1988 oder aus anderen Einkunftsarten ist nicht zulässig (VwGH 29.1.20003, 97/13/0007).

Ist aus einer Beteiligungsveräußerung im Veräußerungsjahr ein Überschuss erzielt und der Besteuerung unterworfen worden, **sind nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen im Rahmen des § 295a BAO rückwirkend im Jahr der Veräußerung bis zum Betrag dieses Überschusses zu berücksichtigen.**

Rz 6811 wird geändert (Judikatur).

Rz 6811

Da der Begriff der Entschädigung iSd § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 den Ausgleich eines durch den Ausfall von Einnahmen unmittelbar verursachten Schadens voraussetzt, muss ein Kausalzusammenhang zwischen Entschädigung und dem durch den Entfall der Einnahmen eingetretenen Schaden vorhanden sein. Daher sind auch Entschädigungen für eine angestrebte, aber nicht zustande gekommene betriebliche Tätigkeit steuerpflichtig (VwGH 21.1.2004, 99/13/0008).

Rz 6910 wird geändert (ESt-Protokoll 2004).

Rz 6910

Eine Identität der Kapitalherabsetzung mit der seinerzeitigen Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist für die Anwendung des § 32 Z 3 EStG 1988 nicht erforderlich.

Zur Behandlung der Anteilsinhaber nach Ablauf der Zehnjahresfrist siehe Rz 2609a.

Rz 7011 wird geändert (Klarstellung).

Rz 7011

Renten können im Zusammenhang mit der Übertragung von Wirtschaftsgütern (Versorgungsrenten, Gegenleistungsrenten, Unterhaltsrenten, gemischte Renten) oder unabhängig von einer solchen (zB Schadensrenten **wie Unfall-, Berufsunfähigkeits- oder Invaliditätsrenten auf Grund einer Schädigung durch einen Dritten,** Unterhaltsrenten) vereinbart werden. **Zu Renten aus einer privaten Unfall-, Invaliditäts- oder Berufsunfähigkeitsversicherung siehe Rz 7018.**

Rz 7018 wird geändert (Klarstellung).

Rz 7018

Bei Renten, die auf Grund eines Rentenversicherungsvertrages oder anlässlich der Umwandlung der Auszahlung einer Lebensversicherung in eine Rente geleistet werden, kann grundsätzlich eine Kaufpreisrente unterstellt werden. Auch Renten aus einer privaten Unfall-, **Invaliditäts-** oder Berufsunfähigkeitsversicherung stellen Kaufpreisrenten dar.

Zinsen für Fremdkapital, das für den Erwerb eines Rentenstammrechtes aufgenommen wurde, stellen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Werbungskosten dar; zum Verlustausgleich siehe Rz 151 ff.

Für den Wert der einjährigen Nutzung ist mangels einer eigenen einkommensteuerrechtlichen Vorschrift gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 auf § 17 Abs. 3 BewG 1955 zurückzugreifen. Danach ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Beispielsweise ist als Jahreswert bei einer Vertragsgestaltung nahe der die Rentenleistungen innerhalb von drei Phasen schwanken, ein gewichteter Durchschnittswert heranzuziehen, der auf die Länge der einzelnen Phasen und die Höhe der in den einzelnen Phasen bezogenen Rentenleistungen abstellt.

Nach § 29 Z 1 EStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2003 tritt Steuerpflicht ab jenem Zeitpunkt ein, zu dem die Rentenzahlungen die Gegenleistung überschreiten. Bei Versicherungsrenten entsteht der Rentenvertrag auf Grund der Besonderheiten des

Versicherungsrechtes bei Beginn der Rentenzahlung. Als Gegenleistung ist jener Betrag anzusetzen, der zu Beginn der Rentenleistung als Einmalzahlung zum Erwerb des Rentenstammrechtes zu leisten wäre (idR der Endwert der Ansparphase). Zur Kapital-Er- und Ablebensversicherung mit Einmalauszahlung siehe Rz 6208.

Beispiel:

Im Rahmen eines Rentenversicherungsvertrages wurden laufende Prämien an ein Versicherungsunternehmen geleistet.

a) Der Endwert der Ansparphase beträgt 50.000 €. Die Rentenzahlungen sollen im Jahre 2004 beginnen.

Vor Beginn der Rentenzahlung wird im Jahre 2004 eine Einmalabfindung vereinbart. Diese Abfindung ist steuerfrei.

Nach der ersten Rentenzahlung im Jahre 2004 wird der Rentenanspruch gegen eine Einmalzahlung abgefunden. Steuerpflicht tritt insoweit ein, als die Rentenzahlung zuzüglich Abfindung den Endwert von 50.000 € übersteigt. Eine Option in die alte Rechtslage ist nicht möglich, weil der Rechtsgrund der Rente erst nach dem 31.12.2003 entstanden ist.

b) Der Endwert der Ansparphase beträgt 50.000 €. Die Rentenzahlungen haben vor dem Jahre 2004 begonnen.

Die Rentenzahlungen haben zu Beginn des Jahres 2004 den nach der alten Rechtslage ermittelten Barwert (Rz 7021a) jedoch noch nicht den Endwert von 50.000 überschritten. Eine Optionserklärung wird nicht abgegeben. Die Rente ist ab 1.1.2004 bis zum Erreichen dieses Endwertes nicht steuerpflichtig. Im Falle einer Rentenabfindung tritt Steuerpflicht insoweit ein, als die bisher geleisteten Rentenzahlungen zuzüglich Abfindung den Endwert von 50.000 € übersteigen.

Die Rentenzahlungen haben sowohl den nach der alten Rechtslage ermittelten Barwert (Rz 7021a) als auch den Endwert bereits vor dem Jahre 2004 überschritten. Die weiteren Rentenzahlungen sind steuerpflichtig. Der Rentenempfänger muss im Zuge der Veranlagung 2004, spätestens aber bis 31.12.2006, die Optionserklärung bei seinem FA abgeben (Rz 7002a ff), damit eine Einmalabfindung steuerfrei bleibt.

Haben die Rentenzahlungen den nach der alten Rechtslage ermittelten Barwert (Rz 7021a) noch nicht überschritten, muss der Rentenempfänger - soll eine Einmalabfindung nach dem Jahre 2004 steuerfrei bleiben – spätestens bis 31.12.2006 die Optionserklärung bei seinem FA abgeben (Rz 7002a ff). Mit Ausübung der Option ist eine Steuerpflicht der Rente bereits ab Überschreiten des nach der alten Rechtslage ermittelten Barwertes (Rz 7021a) gegeben und nicht erst ab Überschreiten des Endwertes von 50.000 €.

Rz 7026 wird geändert (Ergänzung)

Rz 7026

Bei der betrieblichen Versorgungsrente handelt es sich um eine Rente, die für die Verdienste des ehemaligen Betriebsinhabers bei der seinerzeitigen Führung des übertragenen Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils nach Art einer "Pension" ausbezahlt wird. Die Betriebsübertragung erfolgt in diesen Fällen unentgeltlich (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988).

Betriebliche Versorgungsrenten sind nicht passivierungsfähig (VwGH 24.10.1978,

243/76). Die Rentenzahlungen sind sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig und beim Empfänger als nachträgliche Betriebseinnahmen iSd § 32 Z 2 EStG 1988 steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Betrieb wird gegen eine monatliche Leibrente von 15.000 übertragen. Die Rente soll der Versorgung des bisherigen Betriebsinhabers nach seiner Aktivzeit dienen und ist betrieblich begründet. Der Rentenbarwert beträgt 2,4 Mio. Der Wert des Betriebsvermögens beträgt 4 Mio.

Die Rente stellt eine Versorgungsrente dar, da der Rentenbarwert bezogen auf den Wert des übertragenen Betriebsvermögens lediglich 60% beträgt und damit keine angemessene Gegenleistung für die Betriebsübertragung darstellt. Da der Rentenvereinbarung betriebliche Gründe ("Pensionsleistung" für den ehemaligen Betriebsinhaber) zu Grunde liegen, stellt die Rente eine betriebliche Versorgungsrente dar, die beim Zahler sofort zu Betriebsausgaben und beim Empfänger sofort zu nachträglichen betrieblichen Einkünften iSd § 32 Z 2 EStG 1988 führt. Die Betriebsübertragung stellt eine unentgeltliche Übernahme iSd § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 dar.

Nach Rz 7056 wird die Überschrift "24.11 Beteiligungsveräußerung gemäß § 31 EStG 1988 und Rente" samt Rz 7057 neu eingefügt.

24.11 Beteiligungsveräußerung gemäß § 31 EStG 1988 und Rente

Rz 7057

Wird eine Beteiligung im Sinne des § 31 EStG 1988 gegen eine Kaufpreisrente übertragen, ist für die Berechnung des steuerpflichtigen Veräußerungsüberschusses Rz 7055 sinngemäß anzuwenden, da § 31 EStG 1988 als lex specialis zu § 29 Z 1 EStG 1988 der Besteuerungsregelung für wiederkehrende Bezüge vorgeht. Die Versteuerung mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ist anzuwenden (siehe Rz 7308).

Beispiel:

Ein GmbH- Anteil von 50% wurde im Jahr 00 von der natürlichen Person A um 100.000 erworben. Im Jahr 05 veräußert A den GmbH-Anteil gegen Kaufpreisrente von 12.000/Jahr ab dem Jahre 05. Im Jahr 13 übersteigt die Summe der bis dahin getätigten Rentenzahlungen (das sind 96.000 inkl. des Jahres 12) die Anschaffungskosten um 8.000. Diese sind daher mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern. In der Folge sind auch alle weiteren Zuflüsse ab dem Jahr 14 mit dem Hälftesteuersatz steuerpflichtig.

Sind die Anschaffungskosten der Beteiligung negativ, tritt die Steuerpflicht hinsichtlich der negativen Anschaffungskosten im Veräußerungszeitpunkt ein. Die Rentenzahlungen sind bereits mit der ersten Rentenzahlung steuerpflichtig.

Abschnitt 24.11. wird zum Abschnitt 24.12

24.12 Sterbetafeln (gültig für Vereinbarungen ab 1.1.2000 bis 31.12.2003)

Rz 7253 wird geändert (Judikatur)

Rz 7253

Einkommensteuer ist insoweit nicht festzusetzen, als die Abgabenansprüche durch (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff Konkursordnung) entstanden sind und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen.

Dies gilt nur, wenn

- ein gerichtlicher Ausgleich oder Zwangsausgleich abgewickelt wird und
- abstrakt die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn § 36 EStG 1988 bzw. § 23a KStG 1988 vorliegen, nämlich insbes. die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsabsicht und zusätzlich die Sanierungsmöglichkeit vorliegen. Damit ist insbes. Gewähr geleistet, dass nur fortbestehende Unternehmen unter den Anwendungsbereich des § 36 EStG 1988 bzw. § 23a KStG 1988 fallen.

Die Nichterhebung der Steuer auf Sanierungsgewinne ist im Fall der Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierung (Rz 4287ff) oder der Inanspruchnahme der Pauschalierung für den Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel (Rz 4310ff) nicht anzuwenden, da die Sanierungsgewinne ohnedies nur mit 5,5% bzw. 2% in die pauschale Gewinnermittlung einbezogen werden.

Es liegt am Steuerpflichtigen, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die in § 36 gelegene Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 28.4.2004, 98/14/0196).

Vor Rz 7268 wird die Überschrift zum Abschnitt 26a.3.7 geändert.

26a.3.7 Abstandnahme von der Abgabefestsetzung gemäß § 206 BAO

Rz 7301 wird geändert (Richtigstellung)

Rz 7301

Offene und verdeckte Ausschüttungen der im § 37 Abs. 4 Z 1 lit. a bis d EStG 1988 aufgezählten **in- und ausländischen** Körperschaften, weiters Zuwendungen jeder Art von österreichischen Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte unterliegen dem halben Durchschnittssteuersatz. Zu den Gewinnanteilen jeder Art iSd § 37 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören auch Ausgleichszahlungen, die ein Organträger an Minderheitsgesellschafter der

Organgesellschaft leistet (Dividendengarantiezahlungen). Von ausländischen Stiftungen bezogene Zuwendungen sind nicht begünstigt.

Zu den Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften siehe Rz 5030 ff.

Zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 15.7.2004, C-315/02, Lenz, siehe Rz 7377i ff.

Rz 7304 wird geändert (Richtigstellung)

Rz 7304

Dem Hälftesteuersatz unterliegen

- Gewinne aus der Veräußerung (dazu gehören auch Gewinne aus einer Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988) und Gewinne aus der Entnahme einer Beteiligung an **in- oder ausländischen** Körperschaften im Sinne des § 37 Abs. 4 Z 1 EStG 1988,
- Gewinne aus der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung der **in- oder ausländischen** Körperschaften im Sinne des § 37 Abs. 4 Z 1,

wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung (Entnahme) mehr als ein Jahr beträgt.

Siehe auch Rz 7307.

Rz 7307 wird geändert (Richtigstellung)

Rz 7307

Veräußerungs- und Liquidationsgewinne aus Beteiligungen an ausländischen Körperschaften sind halbsatzbegünstigt, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung (Entnahme) mehr als ein Jahr beträgt. Dies gilt für Veranlagungszeiträume ab 1994 (analog Rz 7377i).

Rz 7315 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7315

Es bestehen keine Bedenken in Fällen, **in denen die durch BGBl I 2003/71 geänderte Rechtslage noch nicht anzuwenden war**, Erwerbsunfähigkeit iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 auch dann anzunehmen, wenn die betriebliche Tätigkeit auf Grund des Gesundheitszustandes nicht mehr ausgeübt werden kann und deshalb der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird (betriebsbezogene Erwerbsunfähigkeit).

Der Nachweis der Erwerbsunfähigkeit ist durch amtsärztliche Gutachten und Bescheinigungen zu erbringen.

Folgender Abschnitt "27.8.2.5 Auswirkungen des EuGH-Urteils vom vom 15.7.2004, C-315/02, Lenz" samt Rz 7377i wird neu eingefügt (ESt-Protokoll 2004)

27.8.2.5 Auswirkungen des EuGH-Urteils vom vom 15.7.2004, C-315/02, Lenz

Rz 7377i

Der EuGH hat mit Urteil vom 15.7.2004, C-315/02, Lenz, ausgesprochen, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkungen für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch steht. Daraus ergeben sich folgende Auswirkungen (hinsichtlich der Auswirkungen auf die Veräußerung betrieblicher Beteiligungen siehe Rz 7307):

1. Einkommensteuer

Durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I Nr. 71/2003, wurden ausländische Kapitalerträge, die ab 1.4.2003 zufließen, inländischen gleichgestellt (§ 37 Abs. 8, § 97 Abs. 4 EStG 1988). Das gegenständliche Urteil hat daher nur auf Einkünfte Auswirkung, die noch nicht im zeitlichen Anwendungsbereich des Budgetbegleitgesetzes 2003 zu erfassen sind.

Auf Grund des gegenständlichen Urteils sind jene ausländischen Kapitalerträge, die nach dem Budgetbegleitgesetz 2003 in ihren ertragsteuerlichen Auswirkungen inländischen gleichgestellt sind (§ 37 Abs. 8 EStG 1988), im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für Veranlagungszeiträume ab 1994 analog zu § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit einem Steuersatz von 25% zu besteuern. Alternativ dazu kann die Tarifbesteuerung (sämtlicher in- und ausländischer) Kapitalerträge vorgenommen werden, wobei diesfalls ausländische Dividenden – ebenso wie inländische - mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern sind.

2. Verfahrensrecht

Die oben umschriebene Rechtslage ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Wurde das Einkommensteuerverfahren bereits rechtskräftig beendet, sind innerhalb der offenen Verjährungsfrist der oben umschriebenen Rechtslage widersprechende Bescheide im Rahmen der Ermessensübung gemäß § 299 BAO aufzuheben und neue Sachbescheide zu erlassen.

Eine Wiederaufnahme eines abgeschlossenen Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO (Vorfragentatbestand) kommt nicht in Betracht, da ein EuGH-Urteil in einem Vorabentscheidungsverfahren mangels Parteienidentität keine Vorfrage darstellt.

3. Praktische Durchführung

Da in den Einkommensteuererklärungen bis 2002 besondere Eintragungsfelder für ausländische Kapitaleinkünfte nicht vorgesehen sind, müssen für Jahre bis einschließlich 2002 derartige Kapitaleinkünfte und die Art ihrer Besteuerung gesondert bekannt gegeben werden. Folgende beiden Varianten sind denkbar:

3.1 "Endbesteuerungsvariante":

Es sollen sämtliche ausländische (Kapital)Einkünfte isoliert mit 25% besteuert werden. In diesem Fall darf die Veranlagungsoption hinsichtlich inländischer endbesteuerungsfähiger (Kapital)Einkünfte nicht gewählt werden (kein Eintrag in bzw. Zuordnung zu den Kennzahlen 366, 369 und 364, Eintrag in 409).

3.2 "Tarifbesteuerungsvariante":

Es sollen sämtliche in- und ausländischen (Kapital)Einkünfte mit dem Voll- bzw. Halbsatz tarifbesteuert werden. In diesem Fall müssen die ausländischen (Kapital)Einkünfte den Vollsatzzeinkünften (Zinsen) und den Halbsatzzeinkünften (Dividenden) zugeordnet werden sowie auch die inländischen endbesteuerungsfähigen (Kapital)Einkünfte, gegliedert nach Vollsatzzeinkünften (Zinsen) und Halbsatzzeinkünften (Dividenden) angeführt werden (Eintrag in bzw. Zuordnung zu den Kennzahlen 366, 369, 444, 448 und 364).

4. Eintrag in der Einkommensteuererklärung für 2003 (Eingabemaske für 2003)

Ausländische Kapitalerträge, die vor dem 1.4. 2003 zugeflossen sind, sind in der Einkommensteuererklärung (E 1 für 2003) wie solche zu behandeln, die nach dem 31.3.2003 zugeflossen sind und in die dafür vorgesehenen Kennzahlen einzutragen.

5. Eintrag in der Eingabemaske für 1994 bis einschließlich 2002

Die Besteuerung der Kapitalerträge erfolgt entsprechend dem Antrag des Steuerpflichtigen nach der "Endbesteuerungsvariante" oder der "Tarifbesteuerungsvariante". Es erfolgt in Fällen einer beantragten Bescheidänderung infolge des genannten EuGH-Urteils kein automatischer "Günstigkeitsvergleich". Je nach Wahl

der Besteuerungsvariante durch den Steuerpflichtigen sind folgende Eintragungen in der Eingabemaske vorzunehmen:

5.1 "Endbesteuerungsvariante"

Beantragt der Steuerpflichtige die Besteuerung seiner ausländischen Kapitalerträge nach der "Endbesteuerungsvariante", sind die mit 25% zu besteuerten ausländischen betrieblichen und privaten Kapitalerträge (inklusive Substanzgewinnen aus ausländischen Investmentfonds) in die Kennzahl 403 einzutragen. Diese Kennzahl wird für Veranlagungszeiträume vor 2000 neu zur Verfügung gestellt. In derartigen Fällen dürfen die Kennzahlen 366, 369, 364, 409, 444 und 448 nicht ausgefüllt werden. Allfällige anrechenbare ausländische Quellensteuern sind bis zur Höhe des zustehenden Anrechungshöchstbetrages in Kennzahl 375 einzutragen.

5.2 "Tarifbesteuerungsvariante"

Beantragt der Steuerpflichtige die Besteuerung seiner in- und/oder ausländischen Kapitalerträge nach der "Tarifbesteuerungsvariante", sind sämtliche (in- und/oder ausländischen) Kapitalerträge sowie gegebenenfalls Substanzgewinne aus (in- und/oder ausländischen) Investmentfonds in einer Summe in Kennzahl 361 einzutragen. Die Kennzahlen 366, 369, 364, 409, 444 und 448 dürfen nicht ausgefüllt werden. Inländische und/oder ausländische halbsatzbegünstigte Einkünfte (Dividenden) sind in Kennzahl 423 einzutragen. Eine anrechenbare KESt auf inländische endbesteuerungsfähige Kapitalerträge ist in Kennzahl 375 einzutragen. Dies gilt auch für allfällige anrechenbare ausländische Quellensteuern bis zur Höhe des zustehenden Anrechungshöchstbetrages.

6. Weitere Hinweise

6.1 Die sich aus dem genannten Urteil ergebende Rechtslage ist in nicht rechtskräftig veranlagten Fällen anzuwenden.

6.2 Änderungen rechtskräftiger Bescheide gemäß § 299 BAO im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 15.7.2004, C-315/02, Lenz, haben nur auf Antrag zu erfolgen. Amtswege Bescheidaufhebungen haben zu unterbleiben.

6.3 Das Wahlrecht auf Durchführung der "Endbesteuerungsvariante" oder der "Tarifbesteuerungsvariante" kann nach Bescheidaufhebung neu und unabhängig davon ausgeübt werden, ob die inländischen endbesteuerungsfähigen

Kapitalerträge im aufgehobenen Bescheid tarifbesteuert wurden oder dies unterblieben ist.

6.4 Ausländische Kapitalerträge, die als Auswirkung des genannten Urteils einer Besteuerung mit 25% zugänglich sind, unterliegen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988.

Rz 7512 wird geändert (Änderung durch das StRefG 2005)

Rz 7512

Die Einkommensermittlung und eine sich daraus ergebende Gutschrift der Negativsteuer (**siehe LStR 2002, Rz 811**) erfolgt (grundsätzlich) im Wege der Veranlagung. Wurden im Antragsjahr keine nichtselbständigen Einkünfte bezogen und hat auch keine Veranlagung zur Einkommensteuer zu erfolgen, ermöglicht § 40 EStG 1988 über Antrag eine Erstattung des Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrages außerhalb eines Veranlagungsverfahrens (Formular E 5 bzw. bei gleichzeitiger KEST-Erstattung Formular E 3). Erstattet wird **ab dem Jahr 2004 bis zum vollen Ausmaß des jeweils zustehenden Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrages (inkl. des Kinderzuschlages)**. 2002 und 2003 war der Erstattungsbetrag mit 364 € begrenzt, 1999 bis 2001 mit 5.000 S (BGBl. I Nr. 79/1998; bis 31. Dezember 1998 war die Erstattung mit einem Teilbetrag von 2.000 S begrenzt).

Beispiel:

Eine alleinerziehende Mutter eines Kindes bezieht 2005 ein Einkommen (zB Werkvertrag) von 5.000 €. Die Negativsteuer 2005 wird ermittelt:

Die Einkommensteuer beträgt nach dem Tarif für 2005 Null. Der Alleinerzieherin wird, da die Veranlagungsgrenze unterschritten wird, im Wege der Erstattung gemäß § 40 EStG 1988 eine Negativsteuer von 494 € gutgeschrieben.

Rz 7598 wird geändert (ESt-Protokoll 2004).

Rz 7598

In einem ersten Schritt ist zur Ermittlung des progressionswirksamen Welteinkommens zunächst das inländische (= nicht DBA-befreite) Einkommen zu ermitteln. Davon sind gegebenenfalls Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige Abzüge (§§ 41, 104 und 105) abzuziehen. Sodann sind die ausländischen Progressionseinkünfte für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes hinzuzurechnen.

Ausländische Einkünfte, die als inländische Einkünfte nicht progressionserhörend wären (zB Einkünfte gemäß § 67 Abs. 11) wirken sich auch im Rahmen des Progressionsvorbehaltes nicht aus.

Abschnitt 28.7.7 (Ausländische Verluste, Rz 7605 bis 7611) wird gestrichen.

Rz 7605 bis 7700: Derzeit frei

111. Rz 7703 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7703

Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten sind nur dann steuerpflichtig, wenn diesen Forderungen ein Bankgeschäft zu Grunde liegt. Dies ist etwa der Fall, wenn ein Anleger einem Kreditinstitut ein verzinsliches Darlehen einräumt **bzw. mit einem Kreditinstitut ein Wertpapierleihegeschäft oder ein Wertpapierpensionsgeschäft im Sinne des § 50 BWG abschließt. Ist ein Wertpapierleihegeschäft als Bankgeschäft geschlossen worden, unterliegt auch die Leihegebühr als Zinsertrag aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten der KESt-Pflicht.** Keine **KESt-Pflicht** besteht hingegen zB für Verzugszinsen, die ein Kreditinstitut auf Grund eines von ihm abgeschlossenen Kaufvertrages bezahlt oder für die Leihegebühr beim **einem nicht als Bankgeschäft geschlossenen Wertpapierleihegeschäft (Rz 6199).**

Rz 7723a wird geändert (Anhebung der Freigrenze)

Rz 7723a

Geld und Sachausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften (siehe Rz 5030) unterliegen als Substanzgenussrechte dem Kapitalertragsteuerabzug und sind endbesteuert (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. c in Verbindung mit § 97 Abs. 1 EStG 1988). Für den Kapitalertragsteuerabzug ist unerheblich, ob die Erträge auf Ebene der Agrargemeinschaft landwirtschaftliche oder nichtlandwirtschaftliche Einkünfte darstellen, ob sie steuerbar, steuerfrei oder steuerpflichtig sind. Ausschüttungen auf Grund von Grundverkäufen der Agrargemeinschaft unterliegen daher dem Kapitalertragsteuerabzug.

Der Kapitalertragsteuerabzug ist grundsätzlich davon unabhängig, ob die dahinter stehenden Erträge beim Anteilsinhaber steuerpflichtig oder steuerfrei sind oder ob sie in der Pauschalierung erfasst oder nicht erfasst sind. Nicht zu den Sachausschüttungen gehört das Ausüben des Rechts auf bloße Nutzung der Liegenschaften der Agrargemeinschaft (zB die Nutzung des Weide- oder Wegerechtes).

Im Hinblick darauf, dass Sachausschüttungen vielfach (wegen des Einsatzes der Sachausschüttung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb) in gleicher Höhe Betriebsausgaben gegenüberstehen und damit die auf Sachausschüttungen entfallende KEST nicht auf einen verbleibenden Gewinn entfällt, bestehen keine Bedenken **gemäß § 206 lit. c BAO** von Kapitalertragsteuerfestsetzungen Abstand zu nehmen, wenn die Ausschüttung (Geld- und/oder Sachausschüttung) je Anteilsinhaber **2.000 € (für Ausschüttungen bis einschließlich 2004: 1.000 €)** im Kalenderjahr nicht übersteigt (Freigrenze ohne Berücksichtigung von Elementarholz **und – ab 2005 - ohne vom Anteilsinhaber für den Eigenbedarf genutztes Holz**, Einrechnung von Kalamitätsausschüttungen zu einem Zehntel, siehe Rz 7723e). Die Agrargemeinschaft kann somit Ausschüttungen (Geld- und/oder Sachausschüttungen) von pro Kalenderjahr höchstens **2.000 € (für Ausschüttungen bis einschließlich 2004: 1.000 €)** je Anteilsinhaber (unabhängig von der Anzahl der dem Anteilsinhaber zuzurechnenden Anteile) ohne Vornahme eines Kapitalertragsteuerabzuges vornehmen. Wenn die Ausschüttungen diesen Betrag übersteigen, unterliegen sie insgesamt dem Kapitalertragsteuerabzug. Wenn die Ausschüttungen diesen Betrag nicht übersteigen, sind sie auch nicht in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Die KEST für Sachausschüttungen ist vom gemeinen Wert derselben zu berechnen. Dabei bestehen keine Bedenken, die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001, analog anzuwenden (siehe dazu auch Rz 7723e).

Rz 7723d wird geändert (Anhebung der Freigrenze).

Rz 7723d

Werden bei forstlichen Agrargemeinschaften zustehende Holznutzungsrechte dem Anteilsinhaber zur Schlägerung zugewiesen, ist das zur Entnahme zur Verfügung stehende Holz dem Anteilsinhaber als zugeflossen anzusehen; bei Überschreiten der Freigrenze von **2.000 € (bis einschließlich 2004: 1.000 €, Rz 7723a)** ist daher ein entsprechender KEST-Abzug vorzunehmen, auch wenn die tatsächliche Entnahme des Holzes erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

Rz 7723e wird geändert (Klarstellung).

Rz 7723e

Die Bewertung von Brennholz kann nach den in der Sachbezugsverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, vorgesehenen Werten erfolgen.

Es bestehen keine Bedenken, für Nutzholz **bei Selbstschägerung** einen Wert von 60 € pro Festmeter und für Nutzholz am Stamm einen Wert von 30 € pro Festmeter anzusetzen.

Es bestehen weiters keine Bedenken, den Bezug von Elementarholz (Holz zur Wiedererrichtung von durch Katastrophenschäden beschädigten oder vernichteten, betrieblich oder privat genutzten Gebäuden eines Mitgliedes der Agrargemeinschaft) **sowie – ab 2005 – das vom Anteilsinhaber für den Eigenbedarf genutzte Holz** weder auf die Freigrenze nach Rz 7723a anzurechnen noch einem Kapitalertragsteuerabzug zu unterwerfen.

Ferner bestehen keine Bedenken, wenn Ausschüttungen, die wegen Waldnutzungen infolge Windbruch (Rz 7325, Rz 7326 und Rz 7334 ff) durch die Agrargemeinschaft getätigt werden, gemäß § 206 lit. a BAO auf 10 Jahre verteilt werden.

Rz 7731 wird geändert.

Rz 7731

Kapitalerträge aus Einlagen und Forderungswertpapieren sowie ausländische Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e EStG 1988 1933 (siehe Rz 7723g), sofern die Voraussetzungen für eine internationale Schachtel gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 vorliegen, bleiben abzugsfrei, wenn der Empfänger eine Befreiungserklärung im Sinne des § 94 Z 5 EStG 1988 abgibt. Bei Forderungswertpapieren ist zusätzlich Voraussetzung, dass das Wertpapier und der Kupon bei einem Kreditinstitut hinterlegt sind. Liegt bei Forderungswertpapieren auch nur eine dieser Bedingungen nicht vor, ist der Steuerabzug vorzunehmen. **Auch für Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 4 EStG 1988 (zB Nullkuponanleihen) ist eine Befreiungserklärung möglich.**

Folgende Rz 7739a wird neu eingefügt:

Rz 7739a:

Für Kapitalerträge von Körperschaften öffentlichen Rechts aus veranlagten humanitären Spendengeldern findet die KESt-Abzugsbefreiung des § 94 Z 6 EStG sinngemäß Anwendung. Voraussetzung dafür ist, dass die Kapitalerträge aus den veranlagten Spendengeldern sowie die Spendengelder bestimmungsgemäß für humanitäre Zwecke eingesetzt werden, die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst und die Erträge nachweislich nur für humanitäre Zwecke verwendet werden.

Rz 7750 wird geändert (Klarstellung)

Rz 7750

Gemäß § 93 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 iVm § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gehören zu den abzugspflichtigen Kapitalerträgen auch Zinserträge aus Kost- oder Pensionsgeschäften. Dazu zählen **sowohl die an den Kost- bzw. Pensionsgeber weitergeleiteten Kapitalerträge (= Ausgleichszahlung) als auch** der Differenzbetrag zwischen Kauf und Rückkaufspreis. Beim Wertpapierleihegeschäft unterliegt gemäß § 93 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 die Ausgleichszahlung **an den Verleiher dem Steuerabzug, sofern es sich um weitergeleitete Zinsen aus Forderungswertpapieren oder weitergeleitete Auslandsdividenden handelt. Dies gilt nicht für Inlandsdividenden, die bereits bei der Ausschüttung vom Kapitalertragsteuerabzug erfasst sind.** Sowohl beim Pensionsnehmer als auch beim Leihnehmer kommt es bei der Weiterleitung von **mit KEST belasteten Inlandsdividenden (= Ausgleichszahlung)** zu einer Rückgängigmachung von Kapitalerträgen gemäß § 95 Abs. 6 EStG 1988.

Rz 7793 wird geändert (Klarstellung).

Rz 7793

Die Endbesteuerung umfasst auch die (zusätzlichen) Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 4 EStG 1988, soweit sie mit Geldeinlagen bei inländischen **Kreditinstituten und mit Forderungswertpapieren in Zusammenhang** stehen.

Die Überschrift zum Abschnitt 29.7.4 wird geändert

29.7.4 Öffentliches Angebot (public placement)

Die Überschrift "29.7.4.1 Anteile an inländischen Kapitalanlagefonds" entfällt und es werden nach "29.7.4 Öffentliches Angebot (public placement)" folgende Rz 7803 bis 7810 angefügt:

Rz 7803

Forderungswertpapiere und gleichartige Genussrechte fallen nur dann unter die Endbesteuerung, wenn sie bei ihrer Begebung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten wurden (öffentliches Angebot).

Rz 7804

Ein öffentliches Anbot liegt dann vor, wenn ein Angebot im Sinne des § 861 ABGB an einen unbestimmten Personenkreis gerichtet wird. Eine sich nicht an bestimmte Personen wendende Willenserklärung liegt jedenfalls dann vor, wenn der Anbieter die namentliche Identität jener Personen, an die sich ein Angebot richtet, nicht vor der Abgabe seiner Willenserklärung festgelegt hat. Richtet sich

die Willenserklärung an einen Personenkreis von mehr als 250 Personen, so gilt das Angebot als öffentlich. Der Anbieter kann diese Annahme widerlegen (§ 1 Abs. 1 Z 1 KMG).

Einem solchen Angebot ist eine sich nicht an bestimmte Personen wendende Aufforderung, auf den Erwerb von Wertpapieren oder Veranlagungen gerichtete Angebote zu stellen, gleichzuhalten (§ 1 Abs. 2 KMG).

Von einem öffentlichen Angebot ist auszugehen, wenn die betroffenen Wertpapiere

- **der Prospektpflicht gem. § 2 KMG unterliegen oder lediglich gemäß § 3 KMG von dieser ausgenommen sind und/oder**
- **bereits an geregelten Märkten gehandelt werden (das an der Wiener Börse als "Dritter Markt" bezeichnete Segment ist gemäß § 25 Abs. 1 WAG kein geregelter Markt).**

Rz 7805

Eine bei der Ausgabe des Forderungswertpapiers vereinbarte Nachrangigkeit in der Bedeckung des Forderungskapitals hat für sich auf das Vorliegen eines öffentlichen Angebots keinen Einfluss.

Rz 7806

Gegen eine Widerlegung der Vermutung eines öffentlichen Angebotes (Rz 7804) spricht, wenn die Forderungswertpapiere

- **von einem oder mehreren in- oder ausländischen Kreditinstituten übernommen und vertrieben werden oder**
- **über Medien allgemein zur Zeichnung angeboten werden (APA, Fachpresse) oder**
- **über ein anerkanntes Handelssystem (z.B.: Reuters, Bloomberg usw.) zur Zeichnung angeboten werden.**

Rz 7807

Als Beweismittel für das Vorliegen eines öffentlichen Angebotes eignen sich insbesondere

- **Übernahme- oder Syndikatsverträge,**

-
- **Informationsschreiben der Kreditinstitute an ihre Vertriebsorganisationen oder allgemeine Kundeninformationen (z.B.: Zusendung von Zeichnungsprospekten an den präsumtiven Kundenkreis),**
 - **Mitteilungen an Presseagenturen, Belegexemplare der Veröffentlichung,**
 - **Eingabeprotokolle und -journale oder Ausdrucke anerkannter Handelssysteme.**

Rz 7808

Eine Überprüfung des Vorliegens eines öffentlichen Angebots in entfällt, wenn nachgewiesen werden kann, dass ein Forderungswertpapier innerhalb von sechs Monaten nach seiner Emission von mehr als 250 verschiedenen Käufern erworben wurde.

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

- **Bei Forderungswertpapieren, die bei Kreditinstituten hinterlegt sind, die Vorlage der Bestätigung des die Emission führenden Kreditinstitutes, dass die erforderlicher Käuferanzahl innerhalb von 6 Monaten erreicht worden ist.**
- **Bei Forderungswertpapieren die nicht bei Kreditinstituten hinterlegt sind, die Vorlage einer notariellen Bestätigung, dass die erforderliche Käuferanzahl innerhalb von sechs Monaten erreicht worden ist.**
- **Bei Forderungswertpapieren, die sich im Fondsvermögen eines inländischen Investmentfonds befinden.**

Rz 7809 bis 7814 derzeit frei

Rz 7814 entfällt.

Abschnitt 29.7.5.5 wird geändert in Abschnitt 29.7.5

Rz 7816 wird geändert (Einarbeitung einer Einzelerledigung).

Rz 7816

Gemäß § 97 Abs. 3 EStG 1988 sind Kapitalerträge, bei denen die Einkommensteuer durch die KESt mit 25% abgegolten ist, aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte und aus dem Einkommen des Steuerpflichtigen auszuscheiden. Derartige Kapitalerträge bleiben daher in allen Fällen, in denen Regelungen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte oder auf das Einkommen abstellen, unberücksichtigt. **Sind die von der Abgeltungswirkung erfassten Einkünfte einem**

Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen (vgl. Rz 118), erstreckt sich die Abgeltungswirkung auf diesen.

Rz 7928 wird geändert (Judikatur).

Rz 7928

Zu den Merkmalen einer Betriebsstätte gehört auch, dass sich die feste Geschäftseinrichtung dauerhaft in der Verfügungsmacht des Unternehmers befindet. Im Allgemeinen wird eine Verfügungsdauer von sechs Monaten hiefür ausreichen. Die bloße Mitbenutzung einer Geschäftseinrichtung (z.B. die bloßen Mitbenutzungsrechte an einem Schreibtisch, VwGH 25.11.1992, 91/13/0144) reichen für die Annahme einer Betriebsstätte nicht aus. Wird allerdings in einem Großraumbüro ein Arbeitsplatz einem ausländischen Unternehmen dauerhaft und ausschließlich überlassen, dann begründet dieser Arbeitsplatz eine Betriebsstätte für das ausländische Unternehmen. Überlässt ein inländisches Unternehmen einem ausländischen Unternehmen einen ihrer Geschäftsräume und findet in untergeordnetem Ausmaß ein Betreten des Raumes durch Mitarbeiter des inländischen Unternehmens statt, so liegt die für die Annahme einer Betriebsstätte erforderliche Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtungen vor (VwGH 21.5.1997, 96/14/0084).

Betriebsstättenbegründend kann bei maßgebender Stellung in der Führung der betrieblichen Tätigkeit auch ein zur Verfügung gestellter Bürocontainer sein, selbst wenn auf Grund der Eigenart der Tätigkeit dieser nur für kürzerer Zeiträume in mehreren aufeinander folgenden Jahren benutzt wird und betriebliche Handlungen auch außerhalb desselben erfolgen (VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118).

Rz 8209 wird geändert (Einarbeitung des ESt-Protokolls 2004, Änderung durch das StRefG 2005).

Rz 8209

Die Forschungsprämie ist in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108c) geltend zu machen; es ist immer (auch in Fällen des Zusammentreffens von zwei Wirtschaftsjahren in einem Veranlagungszeitraum) ein einziges Formular zu verwenden, in das der Gesamtbetrag an geltend gemachten Prämien einzutragen ist.

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Forschungsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämienentschreitung keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

Hinsichtlich der Geltendmachung gilt Folgendes:

1. Forschungsprämien bis einschließlich 2003:

Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108c) gutzuschreiben. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Prämie jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden. Bei Formularübermittlung im Postweg reicht die Postaufgabe spätestens am Tag des Ergehens des Bescheides (vgl. § 108 Abs. 4 BAO).

Geht aus der Steuererklärung oder einer Beilage dazu die Inanspruchnahme der Prämie hervor (zB Eintragung des als Prämie beanspruchten Betrages in Kennzahl 633 der Erklärung K 1 für 2002, Darstellung des Kürzungsbetrage auf der letzten Seite der Erklärung unter "Erläuterungen"), ist eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des entsprechenden Formulars auch noch nach Ergehen des Steuerbescheides zulässig.

2. Forschungsprämien ab 2004:

Nach § 108c Abs. 4 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, kann die Prämie nur in einer Beilage zur Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. Dementsprechend kann die Beilage für 2004 (Formular E 108c) während der offenen Berufungsfrist oder im Zuge der Wiederaufnahme des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsverfahrens nachgereicht werden.

Rz 8211 wird geändert (Einarbeitung des ESt-Protokolls 2004, Änderung durch das StRefG 2005).

Rz 8211

Die Bildungsprämie ist in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108c) geltend zu machen; es ist immer (auch in Fällen des Zusammentreffens von zwei

Wirtschaftsjahren in einem Veranlagungszeitraum) ein einziges Formular zu verwenden, in das der Gesamtbetrag an geltend gemachten Prämien einzutragen ist.

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Bildungsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

Hinsichtlich der Geltendmachung gilt Folgendes:

1. Bildungsprämien bis einschließlich 2003:

Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108c) gutzuschreiben. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Prämie jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden. Bei Formularübermittlung im Postweg reicht die Postaufgabe spätestens am Tag des Ergehens des Bescheides (vgl. § 108 Abs. 4 BAO).

Geht aus der Steuererklärung oder einer Beilage dazu die Inanspruchnahme der Prämie hervor (zB Eintragung des als Prämie beanspruchten Betrages in Kennzahl 633 der Erklärung K 1, Darstellung des Kürzungsbetrage auf der letzten Seite der Erklärung unter "Erläuterungen"), ist eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des entsprechenden Formulars auch noch nach Ergehen des Steuerbescheides zulässig.

2. Bildungsprämien ab 2004:

Nach § 108c Abs. 4 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBI.

I Nr. 57/2004, kann die Prämie nur in einer Beilage zur Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. Dementsprechend kann die Beilage für 2004 (Formular E 108c) während der offenen Berufungsfrist oder im Zuge der Wiederaufnahme des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsverfahrens nachgereicht werden.

Rz 8215 wird geändert (Einarbeitung des ESt-Protokolls 2004, Änderung durch das StRefG 2005).

Rz 8215

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Investitionssonderprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

Die katastrophenbedingten Investitionssonderprämie kann durch Vorlage eines Verzeichnisses (Formular E 108d/m) bereits für jeden Kalendermonat beansprucht werden.

Hinsichtlich der jahresbezogenen Geltendmachung gilt Folgendes:

1. Investitionssonderprämie bis einschließlich 2003:

Die Prämie kann spätestens in einem der Steuererklärung des betreffenden Jahres angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108d/j) geltend gemacht werden. Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108d/j) gutzuschreiben. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Prämie jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden. Bei Formularübermittlung im Postweg reicht die Postaufgabe spätestens am Tag des Ergehens des Bescheides (vgl. § 108 Abs. 4 BAO).

Geht aus der Steuererklärung oder einer Beilage dazu die Inanspruchnahme der Prämie hervor (zB Eintragung des als Prämie beanspruchten Betrages in Kennzahl 633 der Erklärung K 1, Darstellung des Kürzungsbetrage auf der letzten Seite der Erklärung unter "Erläuterungen"), ist eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des entsprechenden Formulars auch noch nach Ergehen des Steuerbescheides zulässig.

2. Investitionssonderprämie 2004:

Nach § 108d Abs. 3 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl.

I Nr. 57/2004, kann die Prämie auch in einer Beilage zur Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden.

Dementsprechend kann die Beilage für 2004 (Formular E 108c) während der offenen Berufungsfrist oder im Zuge der Wiederaufnahme des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsverfahrens nachgereicht werden.

Rz 8216 wird geändert (Klarstellung).

Rz 8216

Als Investitionsanreiz kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern (Rz 8218) erstmalig bei der Veranlagung 2002 und letztmalig für 2004 eine Investitionszuwachsprämie in Höhe von 10% der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung ist die Investitionszuwachsprämie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert ist. Damit steht die Investitionszuwachsprämie nur bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000) und der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (Verordnung BGBl. II 417/2000) zu. Im Fall der Pauschalierung im Vergleichszeitraum (vgl. Rz 8221) ist die Investitionszuwachsprämie zulässig, wenn die Voraussetzungen für ihre Inanspruchnahme im Anspruchszeitraum gegeben sind. Voraussetzung ist jedoch, dass die Ermittlung des Investitionszuwachses nachweisbar ist (Nachweisführung hinsichtlich der Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter im Vergleichszeitraum einerseits und im Kalenderjahr 2002, 2003 **oder 2004** andererseits).

Die Investitionszuwachsprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Z 10 EStG 1988).

Rz 8217 wird geändert (Klarstellung).

Rz 8217

Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung prämienbegünstigter Wirtschaftsgüter (Rz 8218) im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abgesetzt werden. Mit der Absetzung für Abnutzung muss noch nicht im Jahr der Geltendmachung der Prämie begonnen werden. **Anlagegüter, für deren Bewertung das Festwertverfahren (Rz 2324) angewendet wird, sind nicht prämienbegünstigt.**

Maßgebend sind die steuerlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 6 Z 10, § 12 Abs. 5 EStG 1988). Eingelegte Wirtschaftsgüter sind nicht prämienbegünstigt.

Rz 8218 wird geändert (Einarbeitung einer BMF-Erledigung).

Rz 8218

Prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sind ungebrauchte (siehe Rz 8219) körperliche Wirtschaftsgüter, die dem abnutzbaren Anlagevermögens zuzurechnen sind (zu unkörperlichen Wirtschaftsgütern siehe Rz 624). Im Fall der gemischten (teils betrieblichen, teils privaten) Nutzung, ist auf die Betriebsvermögenszugehörigkeit abzustellen: Bei Überwiegen der betrieblichen Nutzung (das bewegliche Wirtschaftsgut gehört zur Gänze zum Betriebsvermögen) kommt das Wirtschaftsgut mit den gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten als prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut in Betracht. Im umgekehrten Fall stellt es kein prämienbegünstigtes Wirtschaftsgut dar. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude (siehe Rz 8220).
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen. Die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen" sind (auch für Zeiträume, die vor ihrem Inkrafttreten liegen) im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 auszulegen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

Bei Kraftwerken ist das Krafthaus grundsätzlich als nicht prämienbegünstigtes Gebäude anzusehen. Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Kleinwasserkraftwerken mit einer installierten Leistung von bis zu 10 MW 1,5% der Gesamtinvestitionssumme dem nicht prämienbegünstigten Wirtschaftsgut "Krafthaus" zugeordnet werden. Als Gesamtinvestitionssumme ist die Gesamtsumme der baulichen Investitionen ohne Berücksichtigung von Kosten für Grund und Boden und Wasserrechten zu verstehen. Förderungen sind von der Gesamtinvestitionssumme nicht abzuziehen.

Rz 8219 wird geändert (Klarstellung).

Rz 8219

Angeschaffte Wirtschaftsgüter sind jedenfalls ungebraucht, wenn sie im Zeitpunkt des Erwerbs fabriksneu sind (vgl. Rz 3762). Als "fabriksneu" gelten jedenfalls Wirtschaftsgüter, die unmittelbar vom Hersteller oder von einem Händler erworben werden, die also erstmals dem

Anlagevermögen zugeführt werden. Für andere Wirtschaftsgüter obliegt dem Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, dass es sich um ungebrauchte Wirtschaftsgüter handelt (zB durch Beistellung von Zeugen, Vorlage von Dokumenten, Fotos). Bei Leasinggeschäften, bei denen der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. Rz 136ff) eines ungebrauchten prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes wird, können die dem Leasingnehmer zuzurechnenden Wirtschaftsgüter bei diesem in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Im Falle der Anschaffung eines ungebrauchten prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes durch ein Leasingunternehmen können die Anschaffungskosten beim Leasinggeber auch dann in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn das ungebrauchte Leasinggut vom - späteren – Leasingnehmer an den Leasinggeber veräußert wurde (Sale and lease back).

Im Falle der Anschaffung eines dem Leasingunternehmen zuzurechnenden ungebrauchten prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes kommt es auf den Nutzungseinsatz durch den Leasingnehmer nicht an; dies gilt nicht in Fällen, in denen das Leasingobjekt durch den Leasingnehmer überwiegenden im Ausland eingesetzt wird (§ 108e Abs. 2 letzter Satz EStG 1988).

Zum Anschaffungszeitpunkt siehe Rz 2166; der alleinige Übergang der Preisgefahr ist unmaßgeblich.

Zu hergestellten Wirtschaftsgütern siehe Rz 3762.

Die mehrfache Beanspruchung der Prämie für dasselbe Wirtschaftsgut ist ausgeschlossen.

Rz 8220 wird geändert (Klarstellung).

Rz 8220

Zum Gebäudebegriff siehe Rz 3140. Der Ausschluss erstreckt sich auch auf Herstellungsaufwendungen auf ein Gebäude, Superädifikate (Rz 3141) und selbstständig zu aktivierende Herstellungskosten auf ein gemietetes Gebäude (Mieterinvestitionen). **Für Zwecke der Investitionszuwachsprämie hat die Beurteilung, ob eine Investition ein Gebäude oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, ausschließlich nach den für das Einkommensteuerrecht maßgebenden Kriterien zu erfolgen, wobei es auf die bewertungsrechtliche Beurteilung nicht ankommt.**

Rz 8221 wird geändert (Klarstellung).

Rz 8221

Angeschaffte Wirtschaftsgüter sind jedenfalls ungebraucht, wenn sie im Zeitpunkt des Erwerbs fabriksneu sind (vgl. Rz 3762). Als "fabriksneu" gelten jedenfalls Wirtschaftsgüter, die unmittelbar vom Hersteller oder von einem Händler erworben werden, die also erstmals dem Anlagevermögen zugeführt werden. Für andere Wirtschaftsgüter obliegt dem Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, dass es sich um ungebrauchte Wirtschaftsgüter handelt (zB durch Beistellung von Zeugen, Vorlage von Dokumenten, Fotos).

Bei Leasinggeschäften, bei denen der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer (vgl. Rz 136ff) eines ungebrauchten prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes wird, können die dem Leasingnehmer zuzurechnenden Wirtschaftsgüter bei diesem in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Im Falle der Anschaffung eines ungebrauchten prämienbegünstigten Wirtschaftsgutes durch ein Leasingunternehmen können die Anschaffungskosten beim Leasinggeber auch dann in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, wenn das ungebrauchte Leasinggut vom - späteren – Leasingsnehmer an den Leasinggeber veräußert wird (Sale and lease back).

Zum Anschaffungszeitpunkt siehe Rz 2166; der alleinige Übergang der Preisgefahr ist unmaßgeblich.

Hergestellte Wirtschaftsgüter sind ungebraucht, wenn dafür weitaus überwiegend (mindestens 75% des Wertes des Wirtschaftsgutes) ungebrauchte Teile verwendet werden (vgl. Rz 3762). Vorführgeräte sind nicht ungebraucht (**Rz 3216 ist nicht anzuwenden**), wohl aber Ausstellungsstücke ohne Inbetriebnahme.

Die mehrfache Beanspruchung der Prämie für dasselbe Wirtschaftsgut ist ausgeschlossen.

Nach Rz 8222 werden Rz 8222a und 8222b neu eingefügt (Klarstellung).

Rz 8222a

Sollte während des Anspruchszeitraumes eine (entgeltliche oder unentgeltliche) Betriebsübertragung erfolgt sein, gilt Folgendes:

Die Prämie ist von jenem Steuerpflichtigen geltend zu machen, dem der Betrieb zum Ende des jeweiligen Kalenderjahres zuzurechnen ist. Für die Bemessung der Investitionszuwachsprämie ist ggf. (sowohl im Anspruchszeitraum als auch im Beobachtungszeitraum) auch auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers abzustellen.

Der Rechtsvorgänger hat gegenüber dem Steuerpflichtigen, der die Prämie gutgeschrieben bekommt, Anspruch auf Weitergabe der Prämie in jenem Umfang,

der sich aus dem Verhältnis seiner Investitionen im Anspruchszeitraum zu den Investitionen des Rechtsnachfolgers ergibt.

Beispiel:

A verkauft seinen Betrieb zum 1.4.2004 an B. Sowohl A (in Höhe von 600), als auch B (in Höhe von 400) haben 2004 Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter vorgenommen. Für die Ermittlung der Prämie sind diese zusammenzufassen und dem Durchschnitt der von A in den Wirtschaftsjahren 2001, 2002 und 2003 durchgeführten Investitionen (das sind 900) gegenüberzustellen. Der Investitionszuwachs beträgt 100, die Prämie daher 10. Sie ist von B zu beantragen. B hat A von der gutgeschriebenen Prämie 60%, somit 6, weiterzugeben.

Rz 8222b

In Falle einer Betriebsverpachtung gilt Folgendes:

1. Führt die Betriebsverpachtung beim Verpächter zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, ist für die Bemessung einer (nur) dem Pächter zustehenden Investitionszuwachsprämie auf Grund von ihm zuzurechnenden Investitionen in den gepachteten Betrieb ggf. auf die Verhältnisse beim Verpächter abzustellen.

Beispiele:

1. A gibt seinen Betrieb zum Bilanzstichtag 31.12.2003 auf und verpachtet ihn an B. B tätigt 2004 Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter in den Betrieb, die ihm steuerlich zuzurechnen sind. A tätigt keine Investitionen mehr. Für die Ermittlung der B zustehenden Investitionszuwachsprämie ist der Investitionszuwachs aus der Differenz der im Jahr 2004 von B durchgeführten Investitionen und dem Durchschnitt der von A in den Wirtschaftsjahren 2001, 2002, 2003 durchgeführten Investitionen zu ermitteln.

2. C gibt seinen Betrieb zum Bilanzstichtag 31.12.2003 auf und verpachtet ihn an D. D tätigt 2004 Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter in den Betrieb, die ihm steuerlich zuzurechnen sind. C tätigt 2004 ebenfalls Investitionen in den verpachteten Betrieb. Für die Ermittlung der nur D zustehenden Investitionszuwachsprämie (C steht mangels betrieblicher Einkünfte keine Investitionszuwachsprämie zu) ist der Investitionszuwachs aus der Differenz der im Jahr 2004 von D durchgeführten Investitionen und dem Durchschnitt der von C in den Wirtschaftsjahren 2001, 2002, 2003 durchgeführten Investitionen zu ermitteln.

2. Führt die Betriebsverpachtung beim Verpächter (weiterhin) zu betrieblichen Einkünften, ist ebenfalls betriebsbezogen eine einheitliche Betrachtung anzustellen:

2.1 Investiert im Anspruchszeitraum nur der Pächter in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter, die ihm zuzurechnen sind, steht nur ihm eine

Investitionszuwachsprämie zu, wobei ggf. auf die die Verhältnisse beim Verpächter abzustellen ist.

Beispiel:

E verpachtet seinen Betrieb zum Bilanzstichtag 31.12.2003 ohne Betriebsaufgabe an F. F tätigt 2004 Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter in den gepachteten Betrieb, die ihm steuerlich zuzurechnen sind. E tätigt keine Investitionen mehr. Für die Ermittlung der F zustehenden Investitionszuwachsprämie ist der Investitionszuwachs aus der Differenz der im Jahr 2004 von F durchgeführten Investitionen und dem Durchschnitt der von E in den Wirtschaftsjahren 2001, 2002, 2003 durchgeführten Investitionen zu ermitteln.

2.2 Investiert im Anspruchszeitraum nur der Verpächter in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter, steht nur ihm eine Investitionszuwachsprämie zu.

2.3 Investieren im Anspruchszeitraum sowohl der Pächter als auch der Verpächter in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter, ist die Investitionszuwachsprämie vom Pächter geltend zu machen, wobei zur Bemessung derselben die Investitionen des Pächters und des Verpächters zusammenzufassen sind. Diese Summe ist dem Durchschnitt der in den Betrieb (vom Verpächter und/oder Pächter durchgeführten) Investitionen der letzten drei Wirtschaftsjahre gegenüberzustellen. Der Verpächter hat gegenüber dem Pächter Anspruch auf Weitergabe der dem Pächter gutgeschriebene Investitionszuwachsprämie in jenem Umfang, der sich aus dem Verhältnis seiner Investitionen zu den Pächterinvestitionen ergibt.

3. Sollte die Betriebsverpachtung bereits im Beobachtungszeitraum erfolgt sein, hat ebenfalls betriebsbezogen eine einheitliche Betrachtung zu erfolgen:

Beispiel:

G gibt seinen Betrieb zum Bilanzstichtag 31.12.2002 auf und verpachtet in an H. Im Jahr 2003 tätigt nur G Investitionen in den verpachteten Betrieb, für die ihm keine Investitionszuwachsprämie zusteht. Im Jahr 2004 tätigt nur H Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter in den Betrieb, die ihm steuerlich zuzurechnen sind. Für die Ermittlung der H zustehenden Investitionszuwachsprämie 2004 ist der Investitionszuwachs aus der Differenz der im Jahr 2004 von H durchgeführten Investitionen und dem Durchschnitt der von G in den Wirtschaftsjahren 2001, 2002, 2003 durchgeführten Investitionen zu ermitteln, wobei die von G erfolgten Investitionen des Jahres 2003 nicht zu berücksichtigen sind, da sie aus Sicht des G keine betrieblichen Investitionen darstellen (Durchschnitt = Summe Investitionen 2001 und 2002 geteilt durch drei).

Rz 8228 wird geändert (Einarbeitung des ESt-Protokolls 2004, Änderung durch das StRefG 2005).

Bei abweichenden Wirtschaftsjahren gilt Folgendes:

1. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2001/2002 ist der Investitionszuwachs des Kalenderjahres 2002 wirtschaftsgutbezogen den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2001/2002 und den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2002/2003 zuzuordnen. Dabei sind Investitionen, für die eine Begünstigung nach § 10c Abs. 2 EStG 1988 oder § 108d Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht wurde, nicht zu berücksichtigen. Soweit der Investitionszuwachs des Kalenderjahrs 2002 auf Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2002/2003 entfällt, ist er mit der Steuererklärung für das Jahr 2003 geltend zu machen.

Beispiel:

Die A-GmbH (Bilanzstichtag 30.9.) tätigt in den Wirtschaftsjahren 2001/2002 und 2002/2003 folgende Anschaffungen/Herstellungen an prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern:

Anschaffung	Anschaffungszeitpunkt	Anschaffungs/Herstellungskosten	Begünstigung nach § 108d EStG 1988 in Anspruch genommen
A	01.10.01	12	-
B	30.11.01	7	-
C	20.12.01	25	-
D	01.02.02	7	-
E	01.03.02	25	-
F	10.07.02	45	Ja
G	08.09.02	35	Ja
H	10.11.02	8	Nein
I	05.04.03	17	Nein
J	07.06.03	9	Nein
K	09.05.03	35	Nein

In den Wirtschaftsjahren 1998/1999, 1999/2000, 2000/2001 (= Vergleichzeitraum, Bilanzstichtag jeweils der 30.9.) erfolgten Anschaffungen/Herstellungen an prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern in Höhe von:

<i>Wirtschaftsjahr</i>	<i>Anschaffungs-/Herstellungskosten</i>
<i>1998/1999</i>	<i>54</i>
<i>1999/2000</i>	<i>72</i>
<i>2000/2001</i>	<i>84</i>
<i>Durchschnitt</i>	<i>70</i>

Der Zuwachs an Anschaffungs-/Herstellungskosten von im Kalenderjahr 2002 angeschafften/hergestellten prämienbegünstigen Wirtschaftsgütern ist wie folgt zu ermitteln:

<i>Anschaffungen/Herstellungen des Kalenderjahres 2002</i>	<i>Anschaffungs-/Herstellungskosten gesamt</i>
<i>D, E, F, G, H</i>	<i>120</i>
<i>Durchschnitt der letzten drei maßgeblichen Wirtschaftsjahre</i>	<i>- 70</i>
<i>Zuwachs</i>	<i>50</i>

Ermittlung eines Kürzungsbetrages:

*AK/HK des
Kalenderjahres 2002*

- AK Investition F

- AK Investition G

- Zuwachs

Saldo

Der Investitionszuwachs (50) ist infolge der Inanspruchnahme von Begünstigungen nach § 108d EStG 1988 daher um 10 zu kürzen und ist somit im Umfang von 40 begünstigt. Dieser Zuwachs kann insoweit bei der Veranlagung 2002 einer Investitionszuwachsprämie zu Grunde gelegt werden, als er im Kalenderjahr 2002 angefallenen Anschaffungs/Herstellungskosten prämiengünstiger Wirtschaftsgüter des Wirtschaftsjahres 2001/2002 (das sind die Investitionen D, E, F und G) zugeordnet werden kann. Da dabei Wirtschaftsgüter, für die eine Begünstigungen nach § 108d EStG 1988 in Anspruch genommen worden ist, nicht zu berücksichtigen sind, scheiden die Wirtschaftsgüter F und G aus. Der Zuwachs kann daher den Anschaffungs/Herstellungskosten der Anschaffungen D (7) und E (25) zugeordnet werden. Von dem insgesamt berücksichtigungsfähigen Zuwachs von 40 sind daher 32 in entsprechenden Anschaffungs/Herstellungskosten gedeckt. Die bei der Veranlagung 2002 zu berücksichtigen Investitionszuwachsprämie beträgt daher 3,2 (10% von 32). Die auf den nicht berücksichtigten Rest (8) entfallende Prämie (0,8) ist im Rahmen der Veranlagung 2003 geltend zu machen.

2. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr 2002/2003 ist der Investitionszuwachs des Kalenderjahrs 2003 wirtschaftsgutbezogen den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2002/2003 und den Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2003/2004 zuzuordnen. Dabei sind Investitionen, für die eine Begünstigung nach § 10c Abs. 2 EStG 1988 oder § 108d Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geltend gemacht wurde, nicht zu berücksichtigen. Soweit der Investitionszuwachs des Kalenderjahrs 2003 auf Investitionen des Wirtschaftsjahrs 2003/2004 entfällt, ist er mit der Steuererklärung für das Jahr 2004 geltend zu machen.

3.1 Bei abweichenden Wirtschaftsjahren 2003/2004 und 2004/2005 ist im Hinblick auf das Auslaufen der Investitionszuwachsprämie mit dem Kalenderjahr 2004 eine Zuordnung des Investitionszuwachses des Kalenderjahrs 2004 zu Investitionen der beiden genannten Wirtschaftsjahre nicht erforderlich. Der gesamte Zuwachs des Jahres 2004 ist daher mit der Beilage für 2004 (Formular E 108e für 2004) geltend zu machen.

3.2 Es bestehen keine Bedenken, in Fällen eines abweichenden Wirtschaftsjahrs 2003/2004, die Investitionszuwachsprämie für 2004 in höchstens zwei Teilbeträgen geltend zu machen, wenn die folgenden beiden Voraussetzungen vorliegen:

1. Die Summe der Investitionen in prämiengünstige Wirtschaftsgüter des dem Kalenderjahr 2004 zuzuordnenden Teiles des Wirtschaftsjahrs 2003/2004 übersteigt den Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2004 geendet haben. Die Investitionszuwachsprämie wird für diesen Zuwachs (mit dem Formular E 108e für 2004) geltend gemacht.

-
2. Sollten im Kalenderjahr 2004 weitere (dem Wirtschaftsjahr 2004/2005 zuzuordnenden) Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter erfolgen, erfolgt höchstens eine einmalige weitere Geltendmachung, ebenfalls mit dem Formular E 108e für 2004. Auf diesem Formular ist der Vermerk anzubringen: "Fortgesetzte Geltendmachung für 2004 bei abweichendem Wirtschaftsjahr"

Beispiel:

Das abweichende Wirtschaftsjahr 2003/2004 endet am 30.4.2004. Der Durchschnitt der letzten drei vor dem 1. Jänner 2004 endenden (abweichenden) Wirtschaftsjahre beträgt 100.

2004 wurden bis zum Bilanzstichtag des abweichenden Wirtschaftsjahres 2003/2004 folgende Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter vorgenommen:

- *Maschine A 30*
 - *Maschine B 40*
 - *Maschine C 50*
- 120*

Nach dem 30.4. 2004 kann zunächst eine Prämie für den auf das Wirtschaftsjahr 2003/2004 entfallenden Investitionszuwachs von 20 in Höhe von 2 geltend gemacht werden.

In weiterer Folge werden ab dem 1.5.2004 bis 31.12.2004 weitere Investitionen in prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter vorgenommen:

- *Maschine D 20*
 - *Maschine E 40*
- 60*

Für diesen weiteren Investitionszuwachs kann auf Grund einer einmaligen Antragstellung eine weitere Prämie für den weiteren Investitionszuwachs von 60 in Höhe von 6 geltend gemacht werden.

Es bestehen keine Bedenken, wenn die antragsgemäße Bearbeitung des zweiten Investitionszuwachsprämienantrages ohne bescheidmäßige Festsetzung erfolgt. Im Fall einer bescheidmäßigen Festsetzung der Investitionszuwachsprämie (§ 201 BAO) hat eine solche jeweils für die Zeiträume

- *Jänner 2004 bis Ende des Wirtschaftsjahres 2003/2004 sowie*
 - *Beginn des Wirtschaftsjahres 2004/2005 bis 31.12.2004*
- zu erfolgen.*

Rz 8229 wird geändert (Einarbeitung einer Einzelerledigung, Änderung durch das StRefG 2005).

Rz 8229

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Investitionszuwachsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern, zur ARGE siehe Rz 8229a).

Maßgebend ist bei Mitunternehmerschaften der Investitionszuwachs in Bezug auf prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter sowohl des Gesellschaftsvermögens als auch des Sonderbetriebsvermögens.

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

Hinsichtlich der Geltendmachung gilt Folgendes:

1. Investitionszuwachsprämie bis einschließlich 2003:

Die Investitionszuwachsprämie ist in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108e) geltend zu machen. Bei Vorliegen mehrerer Betriebe ist der Investitionszuwachs für jeden Betrieb gesondert zu ermitteln und für jeden Betrieb ein eigenes Formular zu verwenden. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Prämien jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden. Bei Formularübermittlung im Postweg reicht die Postaufgabe spätestens am Tag des Ergehens des Bescheides (vgl. § 108 Abs. 4 BAO).

Geht aus der Steuererklärung oder einer Beilage dazu die Inanspruchnahme der Investitionszuwachsprämie hervor (zB Eintragung des als Prämie beanspruchten Betrages in Kennzahl 633 der Erklärung K 1 für 2002, Darstellung des Kürzungsbetrage auf der letzten Seite der Erklärung unter "Erläuterungen"), ist eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des entsprechenden Formulars auch noch nach Ergehen des Steuerbescheides zulässig. Für Steuerpflichtigen mit K 1-Erklärung kann die für 2004 geltende Rechtslage bereits für die Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie für 2003 angewendet werden (siehe Rz 1534 KStR 2001).

Das Verzeichnis hat die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die daraus ermittelte Investitionszuwachsprämie zu enthalten. Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108e) gutzuschreiben.

2. Investitionszuwachsprämie 2004:

Nach § 108e Abs. 4 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBI.
I Nr. 57/2004, kann die Prämie nur in einer Beilage zur Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. In der Beilage sind die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die darauf ermittelte Investitionszuwachsprämie darzustellen. Dementsprechend kann die Beilage für 2004 (Formular E 108e) während der offenen Berufungsfrist oder im Zuge der Wiederaufnahme des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsverfahrens nachgereicht werden.

Rz 8230 wird geändert (Klarstellung).

Rz 8230

Die Lehrlingsausbildungsprämie von 1.000 € steht ab der Veranlagung 2002 unabhängig von der Gewinnermittlung (somit auch bei Pauschalierung) für jeden Lehrling zu, der im Wirtschaftsjahr der Veranlagung in einem aufrechten Lehrverhältnis steht. **Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Lehrlingsausbildung - wenn auch nicht im Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) der Prämiengeltendmachung, so doch dem Grunde nach - als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind, dh dass eine Lehrlingsausbildungsprämie nur in Betracht kommt, wenn die dem Lehrverhältnis zu Grunde liegende Betätigung eine Einkunftsquelle darstellt.** Erstmalig kann eine Prämie bei der Veranlagung 2002 für Lehrverhältnisse geltend gemacht werden, die in einem 2002 zu veranlagenden Wirtschaftsjahr zum 1. Jänner 2002 oder einem späteren Zeitpunkt bestanden haben (§ 124b Z 76 EStG 1988).

Beispiel:

Abweichendes Wirtschaftsjahr 1.4.2001 bis 31.3.2002. Der Unternehmer beschäftigt 2002 die drei Lehrlinge A (Beginn des Lehrverhältnisses 2.5.2000), B (Beginn des Lehrverhältnisses 1.2.2002) und C (Beginn des Lehrverhältnisses 1.6.2002). Der Lehrling D hat sein Lehrverhältnis am 30.11. 2001 beendet.

Im Rahmen der Veranlagung 2002 (abweichendes Wirtschaftsjahr 2001/2002) kann für A und B eine Lehrlingsausbildungsprämie beansprucht werden. Da mit C im Wirtschaftsjahr 2001/2002, das 2002 veranlagt wird, noch kein aufrechtes Lehrverhältnis bestand, kann für C erst im Zug der Veranlagung 2003 eine Lehrlingsausbildungsprämie beansprucht werden. Für den Lehrling D kann keine Prämie beansprucht werden, da das Lehrverhältnis am 1. Jänner 2002 nicht mehr bestanden hat.

Die Lehrlingsausbildungsprämie ist keine steuerpflichtige Betriebseinnahme und führt zu keiner Aufwandskürzung (§ 20 Abs. 2 EStG 1988; § 12 Abs. 2 KStG 1988).

Rz 8231 wird geändert (Klarstellung).

Rz 8231

Voraussetzung für die Lehrlingsausbildungsprämie ist, dass das Lehrverhältnis im Wirtschaftsjahr, das der Veranlagung zu Grunde gelegt wird, bestanden hat, wobei der Dauer des Lehrverhältnisses im Wirtschaftsjahr keine Bedeutung zukommt. **Voraussetzung ist, dass das Lehrverhältnis nach Ablauf der Probezeit in ein definitives Lehrverhältnis umgewandelt wird. Ist die der Lehrlingsausbildung zu Grunde liegende Betätigung als Einkunftsquelle anzusehen, steht die Lehrlingsausbildungsprämie bei aufrechtem Lehrverhältnis im Wirtschaftsjahr auch dann zu, wenn in diesem Wirtschaftsjahr aus der Lehrlingsausbildung selbst (zB wegen Mutter- oder Vaterschaftskarenz, Präsenz- oder Zivildienst des Lehrlings) dem Lehrherrn keine Aufwendungen erwachsen sind.** Maßgebend ist der Zeitpunkt des Abschlusses des Lehrvertrages (siehe Rz 1448). Zum Begriff "Lehrverhältnis" siehe Rz 1445. Die Rz 1446 und die Rz 1447 gelten entsprechend. Lehrlinge im Sinne des § 2 Abs. 4 des land- und forstwirtschaftlichen Berufsausbildungsgesetzes und des § 63 des Land- und Forstarbeiter-Dienstrechtsgesetzes sind den Lehrlingen nach dem Berufsausbildungsgesetz gleichzuhalten. Die Fortsetzung eines begonnenen Lehrverhältnisses begründet keinen Anspruch auf eine in einem Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) doppelte Inanspruchnahme (siehe Rz 1449).

Rz 8233 wird geändert (Einarbeitung des ESt-Protokolls 2004, Änderung durch das StRefG 2005).

Rz 8233

Die Lehrlingsprämie ist in einem der Steuererklärung angeschlossenen Verzeichnis (Formular E 108c) geltend zu machen; es ist immer (auch in Fällen des Zusammentreffens von zwei Wirtschaftsjahren in einem Veranlagungszeitraum) ein einziges Formular zu verwenden, in das der Gesamtbetrag an geltend gemachten Prämien einzutragen ist.

Im Fall einer Mitunternehmerschaft ist die Forschungsprämie von der Mitunternehmerschaft zu beanspruchen (nicht von den einzelnen Gesellschaftern).

Die Prämie wird auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben.

Im Hinblick darauf, dass eine antragsgemäße Prämiengutschrift keine Abgabenfestsetzung darstellt, unterliegt eine solche nicht der Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO.

Hinsichtlich der Geltendmachung gilt Folgendes:

1. Lehrlingsprämien bis einschließlich 2003:

Es bestehen keine Bedenken, die Prämie auch auf Grundlage eines vor Abgabe der Steuererklärung abgegebenen Verzeichnisses (Formular E 108c) gutzuschreiben. Es bestehen keine Bedenken, wenn die Prämie jeweils bis zum Ergehen (Zustellung) des das jeweilige Jahr betreffenden Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides geltend gemacht werden. Bei Formularübermittlung im Postweg reicht die Postaufgabe spätestens am Tag des Ergehens des Bescheides (vgl. § 108 Abs. 4 BAO).

Geht aus der Steuererklärung oder einer Beilage dazu die Inanspruchnahme der Prämie hervor (zB Eintragung des als Prämie beanspruchten Betrages in Kennzahl 633 der Erklärung K 1, Darstellung des Kürzungsbetrage auf der letzten Seite der Erklärung unter "Erläuterungen"), ist eine Geltendmachung der Prämie durch Einreichung des entsprechenden Formulars auch noch nach Ergehen des Steuerbescheides zulässig.

2. Lehrlingsprämien ab 2004:

Nach § 108f Abs. 4 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, kann die Prämie nur in einer Beilage zur Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungserklärung (§ 188 BAO) des betreffenden Jahres geltend gemacht werden. Sie kann überdies in einer bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommen-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides nachgereichten Beilage geltend gemacht werden. Dementsprechend kann die Beilage für 2004 (Formular E 108c) während der offenen Berufungsfrist oder im Zuge der Wiederaufnahme des entsprechenden Steuer- oder Feststellungsverfahrens nachgereicht werden.

Rz 8302 wird geändert (Einarbeitung einer Einzelerledigung).

Rz 8302

Die Mitteilungspflicht besteht, wenn in § 1 Abs. 1 der Verordnung BGBl. Nr. II 417/2001 umschriebene Leistungen von natürlichen Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit erbracht werden und die in § 1 Abs. 2 der Verordnung beschriebenen Entgeltsgrenzen überschritten werden. Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind zB OHG, KG, OEG, KEG, GesbR und Miteigentumsgemeinschaften. Mitteilungspflicht besteht bei Leistungserbringung durch eine Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne

eigene Rechtspersönlichkeit nur hinsichtlich der Personenvereinigung als solcher, nicht aber hinsichtlich der Gesellschafter (Mitglieder) derselben.

Eine Mitteilung nach § 109a EStG 1988 hat in Fällen zu unterbleiben, in denen die betroffene Person mit den von der Mitteilung zu erfassenden Einkünften nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuerrechtes in Österreich nicht steuerpflichtig ist. Gleiches gilt in Fällen, in denen von der Mitteilung zu erfassende nach österreichischem Einkommensteuerrecht grundsätzlich steuerpflichtige Einkünfte beim Leistenden in Anwendung eines DBA in Österreich nicht zu besteuern sind.

Ist eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit von einer Mitteilung nach § 109a EStG 1988 betroffen, besteht stets Mitteilungspflicht.

140. Der Anhang i (zu Abschnitt 1) wird aktualisiert. Der Anhang I lautet:

Anhang i

Abkommen und Erlassregelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

E = Steuern vom Einkommen; V = Steuern vom Vermögen; Erb = Erbschaftssteuer; Sch = Schenkungssteuer; WB = Wirksamkeitsbeginn

Argentinien:

Abkommen (E, V) vom 13. September 1979, BGBl. Nr. 11/1983, AÖFV Nr. 149/1983.

Armenien:

Abkommen (E, V) abgeschlossen am 10. April 1981 mit der Sowjetunion, BGBl. Nr. 411/1982, AÖFV Nr. 230/1982. Gemäß Erlass vom 1. Juni 1992, GZ 04 4382/6-IV/4/92, AÖFV. Nr. 202/92, abgeändert durch Erlass vom 29.9.1994, GZ 04 4382/2-IV/4/94, AÖFV. Nr. 317/1994, vom 10. März 1995, AÖFV. Nr. 119/1995, vom 22. Februar 1995, AÖFV.Nr. 44/96, vom 3. Oktober 1997, 04 4382/10-IV/4/97, AÖFV: Nr. 245/1997, und vom 16. Juli 1999, GZ 04 4382/16-IV/4/99, AÖFV. Nr. 178/1999 bis auf weiteres weiterhin anzuwenden. Bezuglich Durchführungsregelungen siehe "Sowjetunion".

Abkommen (E,V) vom 27. Februar 2002, BGBl III, Nr. 29/2004, AÖFV. Nr. 156/2004 (WB 1.1.2005)

Aserbaidschan:

Abkommen (E,V) vom 4. Juli 2000, BGBl.III Nr. 176/2001, AÖFV. Nr 183/2001 (WB 1.1.2002)

Australien:

Abkommen (E) vom 8. Juli 1986, BGBl. Nr. 480/88, AÖFV Nr. 318/88.

Belize:

Abkommen (E,V) vom 8. Mai 2002, BGBl. III Nr. 132/2003, AÖFV. Nr. 36/2004 (WB 1.1.2004)

Belarus:

Abkommen (E, V) abgeschlossen am 10. April 1981 mit der Sowjetunion, BGBl. Nr. 411/1982, AÖFV Nr. 230/1982. Gemäß Erlass vom 1. Juni 1992, GZ 04 4382/6-IV/4/92, AÖFV. Nr. 202/92, abgeändert durch Erlass vom 29.9.1994, GZ 04 4382/2-IV/4/94, AÖFV. Nr. 317/1994, vom 10. März 1995, AÖFV. Nr. 119/1995, vom 22. Februar 1995, AÖFV. Nr. 44/96, vom 3. Oktober 1997, 04 4382/10-IV/4/97, AÖFV: Nr. 245/1997, und vom 16. Juli 1999, GZ 04 4382/16-IV/4/99, AÖFV. Nr. 178/1999 bis Ende 2002 weiterhin anzuwenden. Bezuglich Durchführungsregelungen siehe "Sowjetunion".

Abkommen (E,V) vom 16. Mai 2001, BGBl III Nr. 69/2002, AÖFV. Nr.128/2002, (In-Kraft-Treten 9.3.2002, WB 1.1.2003)

Belgien:

Abkommen (E, V) vom 29. Dezember 1971, BGBl. Nr. 415/1973, AÖFV Nr. 249/1973.

Durchführungsregelungen :

- Verordnung vom 19. März 1974, BGBl. Nr. 216/1974, AÖFV Nr. 139/1974.

Brasilien:

Abkommen (E, V) vom 24. Mai 1975, BGBl. Nr. 431/1976, AÖFV Nr. 218/1976.

Durchführungsregelungen :

- Verordnung vom 27. Oktober 1976, BGBl. Nr. 633/1976, AÖFV Nr. 286/1976.

Bulgarien:

Abkommen (E, V) vom 20. April 1983, BGBl. Nr. 425/1984, AÖFV Nr. 242/1984

China:

Abkommen (E, V) vom 10. April 1991, BGBl. Nr. 679/1992, AÖFV. Nr. 343/1992

Deutschland:

Abkommen (E, V) vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 221/1955, AÖFV Nr. 280/1955 idF des Änderungsabkommens v. 8. Juli 1992, BGBl. Nr. 361/1994, AÖFV. Nr. 188/1994 (WB d. Änderungsabk. 1.1.92). Durchführungsregelungen :

-
1. Durchführungsverordnung v. 24. Mai 1994, BGBl. Nr. 426/1994, AÖFV. Nr. 200/94, und Verordnung vom 19. Dezember 1996, BGBl. Nr. 735/1996, AÖFV. Nr. 19/1997, (betr. Art. 8 Abs. 2 DBA)
 2. Verordnung vom 31.1.2001 betreffend Berücksichtigung von inländischen Betriebstättenverlusten deutscher Unternehmen (BGBl.II Nr. 97/2001, AÖFV. Nr. 72/2001)
 3. Erlass vom 3. September 1957, Z 94.826-8/57, AÖFV Nr. 235/1957 (Ausdehnung auf das Saarland)
 4. Erlass vom 1. Okt. 1959, Z 120.121-8/59 betr. Progressionsvorbehalt bei Doppelwohnsitz
 5. Erlass vom 26. April 1965, Z 22.036-8/65, AÖFV Nr. 119/1965 (kein Progressionsvorbehalt für Kriegs- und Opferrenten)
 6. Erlass vom 14. März 1967, Z 200.295-8/67, AÖFV Nr. 106/1967 (Rückerstattung der deutschen Kuponsteuer)
 7. Kundmachung vom 13. März 1972, Z 251.132-8/72, AÖFV Nr. 114/1972 (Zuständigkeitsänderungen für Rückerstattungsanträge in der BRD)
 8. Erlass vom 11. Februar 1974, Z 260.244-8/73, AÖFV Nr. 105/1974 (Bühnen- und Kostümbildner);
 9. Erlass vom 2. Sept. 1974, GZ. 260.812-8/74, betr. Anerkennung der von der deutschen Steuerverwaltung bereits anerkannten Entgeltaufteilung
 10. Erlass vom 14. Juli 1977, GZ 04 1482/5-IV/4/77 betr. steuerliche Behandlung von deutschem Konkursausfallgeld, Schlechtwettergeld und Wintergeld.
 11. Erlass vom 22. Februar 1984, GZ. W 766/2/1-IV/4/84, AÖFV Nr. 61/1984 (Kassenstaatsregel gilt auch im gewerblichen Bereich)
 12. Erlass vom 24. Juli 1984, GZ. A 525/1/2-IV/4/84, AÖFV Nr. 184/1984 (freiberufliche Gastlehrer)
 13. Erlass vom 7. Oktober 1986, GZ. 04 0101/72-IV/4/86, AÖFV Nr. 283/1986 (Grenzgängerregelung)
 14. Erlass vom 22. Dezember 1986, GZ.G 1246/1/3-IV/4/86, AÖFV Nr. 32/1987 (wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer)
 15. Erlass vom 12. Feber 1987, GZ. H 2009/1/3-IV/4/86, AÖFV Nr. 91/1987 und vom 12. Juni 1996, GZ 04 1482/28-IV/4/96, AÖFV. Nr. 107/1996 (deutsche Ferialpraktikanten)

-
16. Erlass vom 24. April 1989, GZ. B 643/1/1-IV/4/89, AÖFV Nr. 152/1989 (Auslegung der "183-Tage-Klausel" bei mehrjähriger Auslandsentsendung)
 17. Erlass vom 24. Juli 1989, GZ. 04 1482/8-IV/4/89, AÖFV. Nr. 240/1989 (Gewinnausschüttungen deutscher Kapitalgesellschaften)
 18. Erlass vom 8. August 1989, GZ. 04 1482/6-IV/4/89, AÖFV. Nr. 267/1989 (Auslegung der "Künstler- und Sportlerklausel"); abgeändert durch AÖFV. Nr. 88/1997;
 19. Erlass vom 2. März 1995, 04 0610/246-IV/4/95 AÖFV. Nr. 112/1995 (steuerliche Behandlung deutscher Orchester)
 20. Erlass vom 20. Nov. 1990, GZ. 04 1482/27-IV/4/90, AÖFV. Nr. 301/90 (Ausdehnung des Geltungsbereiches der DBA auf die Gebiete der ehemaligen DDR ab 1.1.1991)
 21. Erlass vom 23. März 1993, 04 4702/8-IV/4/92, AÖFV. Nr. 143/1993, betr. Berechnung der Baustellenfrist
 22. Erlass vom 9. Mai 1994, GZ. 04 1482/13-IV/4/94 (Vorausinformation über das Änderungsabkommen vom 8. 7.92 zum DBA)
 23. Erlass vom 16. Dezember 1994, 04 1482/27-IV/4/94, AÖFV. Nr. 10/1995, betr. Anwendung der Grenzgängerreglung auf Berufskraftfahrer
 24. Erlass vom 11. Februar 1997, GZ 04 1482/5-IV/4/97, betr. Auslegung der "Künstler- und Sportlerklausel" des Art. 8 Abs. 2 letzter Satz (AÖFV. Nr. 88/1997)
 25. Erlass vom 16. Feber 1998, 04 1482/6-IV/4/98, AÖFV. Nr. 70/1998, betr. internationale Personalentsendung
 26. Ergebnisprotokoll v. 29. Jänner 1999; DBA-Auslegungsfragen, AÖFV. Nr. 62/1999
 27. Ergebnisprotokoll v. 14. Mai und vom 23. Juni 1999; DBA-Auslegungsfragen, AÖFV. Nr. 134/1999
 28. Ergebnisprotokoll v. 19. Aug. 1999, DBA-Auslegungsfragen, AÖFV. Nr. 206/1999
 29. Ergebnisprotokoll v. 3.März 2000, DBA-Auslegungsfragen, AÖFV. Nr. 103/2000
 30. Ergebnisprotokoll v. 16. Juni 2000, DBA-Auslegungsfragen, AÖFV. Nr.200/2000
Abkommen (E/V) vom 24.8.2000, BGBl III Nr. 182/2002, AÖFV. Nr. 214/2002 (WB 1.1.2003)
Abkommen (Erb) vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 220/1955, AÖFV Nr. 281/1955.
Durchführungsregelungen :
 - Erlass vom 21. Jänner 1964, Z 132.389-8/63, AÖFV Nr. 87/1964 (Vorschenkungen)

Zusatzabkommen (Erb) vom 15. Oktober 2003, BGBl. Nr. 125/2004 (WB Artikel 2; 1.1.2003)

Amtshilfevertrag vom 4. Okt. 1954, BGBl. Nr. 249/1955, AÖFV. Nr. 173/1956.

Durchführungsregelungen :

1. Durchführungserlass vom 29. Juni 1956, GZ. 35.672-8/56, AÖFV. Nr. 174/1956
2. Erlass vom 4. Juli 1956, GZ. 93.074-20/56, AÖFV. Nr. 175/56 (Gebahrungs- und Verrechnungsbestimmungen / Vollstreckungshilfe)
3. Erlass vom 14. Jänner 1958, GZ. 163.762-8/57 (Vollstreckungshilfe/Ersatz der Barauslagen des Exekutionsverfahrens)
4. Erlass vom 15. Jänner 1960, GZ. 2401-7a/1960 (Amtshilfeweg bei Auskunftsersuchen)
5. Erlass vom 22. März 1974, GZ. 252.263-8/74 (Vollstreckbarerklärung mittels Bescheid)
6. Erlass vom 14. August 1981, GZ. 04 1483/20-IV/4/81, AÖFV. Nr. 232/1981 (Vollstreckungshilfe; Bagatellgrenzen bis 1989)
7. Erlass vom 14. August 1981, GZ. 04 1483/21-IV/4/81, AÖFV. Nr. 241/1981 (Postzustellung, deutsches Bundesamt für Finanzen)
8. Erlass vom 11. Okt. 1985, GZ. 03 0340/1-IV/3/83, (Auskunftsersuchen in Vollstreckungsangelegenheiten an das deutsche Ausländermeldeamt in Köln)
9. Erlass vom 20. Oktober 1986, GZ. 04 1483/7-IV/4/86 (keine Anwendbarkeit des RHV auf Ortstaxen, Pflichtbeiträge zu Fremdenverkehrsförderungsfonds)
10. Erlass vom 12. Dezember 1986, GZ. 04 1483/10-IV/4/86 (Einbringung von Drittschuldnerklagen)
11. Erlass vom 24. November 1989, GZ. 04 1483/9-IV/4/89 (Vollstreckungshilfe; Bagatellgrenzen ab 1989)
12. Erlass vom 7. April 1994, GZ. 03 0340/1-IV/3/94, betr. Einwendungen gegen deutsche Exekutionstitel
13. Erlass vom 4.Mai 1994, GZ 04 1483/117-IV/4/94, betr. Direktanfragen österr. Finanzämter beim deutschen Bundesverwaltungsamt-Ausländerzentralregister
14. Erlass vom 14. Juni 1994, GZ. 04 1483/192-IV/4/94, AÖFV. Nr. 220/1994, betr. Forderungsanmeldungen im Konkursverfahren.
15. Erlass vom 15. Jänner 1998, GZ 04 1483/159-IV/4/97, betr. Vorrang des Amtshilfevertrages gegenüber der EG-Beitreibungsrichtlinie.

16. Erlass vom 25. Februar 1998, GZ 04 1483/6-IV/4/98, betr. Vorrang des Amtshilfevertrages gegenüber der EU-Amtshilferichtlinie

17. Erlass vom 24. März 2000, GZ 04 1483/3-IV/4/00, betr. Frage des Verhältnisses zwischen EG-BeitreibungsRL und bilateralen Amtshilfeverträgen

Dänemark

Abkommen (E, V) vom 23. Oktober 1961, BGBl. Nr. 126/1962, AÖFV Nr. 136/1962, in der Fassung des Protokolls vom 29. Oktober 1970, BGBl. Nr. 20/1972, AÖFV Nr. 70/1972

Notenwechsel vom 11. bzw. 14. Juli 1967, BGBl. Nr. 340/1968, AÖFV Nr. 254/1968.

Durchführungsregelungen :

- Vereinbarung vom 25. Jänner bzw. 25. Februar 1972, BGBl. Nr. 172/1972, AÖFV Nr. 168/1972.

Estland:

Abkommen (E,V) vom 5. April 2001, BGBl. III, Nr. 11/2003, AÖFV Nr. 52/2003 (WB 1.1.2003)

Finnland:

Abkommen (E, V) vom 8. Oktober 1963, BGBl. Nr. 55/1964, AÖFV Nr. 79/1964, in der Fassung des Protokolls vom 21. September 1970, BGBl. Nr. 110/1972, AÖFV Nr. 135/1972.

Durchführungsregelungen :

- *Vereinbarung vom 17. November 1972 bzw. 1. Februar 1973, BGBl. Nr. 277/1973, AÖFV Nr. 182/1973*

Abkommen (E,V) vom 26. Juli 2000, BGBl. III Nr. 42/2001, AÖFV. Nr. 62/2001 (WB 1.1.2002)

Frankreich:

Abkommen (E,V) samt Protokoll vom 26. März 1993, BGBl. Nr. 613/1994, AÖFV. Nr. 243/1994, WB 1.1.1995. Durchführungsregelungen :

1. Dienstanweisung vom 28. Feber 1968, GZ. 204.777-8/68, betr. Vollstreckungshilfe (*die zum alten DBA ergangene Dienstanweisung gilt sinngemäß für die unverändert in das neue Abkommen übernommene Vollstreckungshilfe*)
2. Erlass vom 17. Mai 1968, Z 207.763-8/68, AÖFV Nr. 168/1968 betr. vereinfachte Steuerentlastung bei Zinsen (*die zum alten DBA ergangene Erlassregelung informiert über eine vereinfachte Steuerentlastung bei Zinsen auf französischer Seite; diese Information ist weiterhin von Bedeutung*)

-
3. Verordnung vom 14. Juni 1973, BGBl. Nr. 387/1973, AÖFV Nr. 237/1973 (die Verordnung ist formell zum alten DBA ergangen und damit außer Kraft getreten; das darin vorgesehene Entlastungsverfahren wird aber bis auf weiteres weiterhin angewendet)

Abkommen (Erb,Sch) vom 26. März 1993, BGBl. Nr. 614/1994, AÖFV. Nr. 244/1994, WB 1.9.1994.

Georgien:

Abkommen (E, V) abgeschlossen am 10. April 1981 mit der Sowjetunion, BGBl. Nr. 411/1982, AÖFV Nr. 230/1982. Gemäß Erlass vom 1. Juni 1992, GZ 04 4382/6-IV/4/92, AÖFV. Nr. 202/92, abgeändert durch Erlass vom 29.9.1994, GZ 04 4382/2-IV/4/94, AÖFV. Nr. 317/1994, vom 10. März 1995, AÖFV. Nr. 119/1995, vom 22. Februar 1995, AÖFV.Nr. 44/96, vom 3. Oktober 1997, 04 4382/10-IV/4/97, AÖFV: Nr. 245/1997, und vom 16. Juli 1999, GZ 04 4382/16-IV/4/99, AÖFV. Nr. 178/1999 bis auf weiteres weiterhin anzuwenden. Bezüglich Durchführungsregelungen siehe "Sowjetunion".

Griechenland:

Abkommen (E, V) vom 22. September 1970, BGBl. Nr. 39/1972, AÖFV Nr. 79/1972.

Großbritannien:

Abkommen (E) vom 30. April 1969, BGBl. Nr. 390/1970, AÖFV Nr. 230/1970 in der Fassung des Protokolls vom 17. November 1977, BGBl. Nr. 585/1978, AÖFV Nr. 91/1979 und des Protokolls vom 18.5.1993, BGBl. Nr. 835/1994, AÖFV. Nr. 307/1994 (WB 1.1.1994).

Durchführungsregelungen :

1. Verordnung vom 30. Oktober 1979, BGBl. Nr. 505/1979, AÖFV Nr. 9/1980
2. Erlass vom 8. Okt. 1979, GZ. 04 2182/15-IV/4/78, ZS 100, betr. die Behandlung der britischen Körperschaftsteuergutschrift.

Indien:

[Abkommen (E) vom 24. September 1963, BGBl. Nr. 99/1965, AÖFV Nr. 128/1965]

Abkommen (E) vom 8. November 1999, BGBl. III, Nr. 231/2001, AÖFV. Nr. 237/2001 (WB 1.1.2002)

Indonesien:

Übereinkommen (E, V) vom 24. Juli 1986, BGBl. Nr. 454/1988, AÖFV Nr. 303/1988, wirksam ab 1989.

Iran

Abkommen (E,V) vom 11. März 2002 (20 Esfand 1380), BGBl III Nr. 81/2004, WB 1.1.2005

Irland:

Abkommen (E) vom 24. Mai 1966, BGBl. Nr. 66/1968, AÖFV Nr. 97/1968 in der Fassung des Protokolls vom 19. Juni 1987, BGBl. Nr. 12/1989, AÖFV. Nr. 77/1989.

Durchführungsregelungen :

- Verordnung vom 28. April 1970, BGBl. Nr. 154/1970, AÖFV Nr. 97/1970.

Israel:

Abkommen (E, V) vom 29. Jänner 1970, BGBl. Nr. 85/1971, AÖFV Nr. 87/1971.

Italien:

Abkommen (E, V) vom 29. Juni 1981, BGBl. Nr. 125/1985, AÖFV Nr. 111/1985;

Ergänzungsprotokoll v. 25.November 1987, BGBl. Nr. 129/1990; AÖFV. Nr. 103/1990.

Durchführungsregelungen:

1. Erlass vom 20. November 1984, 04 2541/3-IV/4/84, AÖFV Nr. 261/84
(Ansässigkeitsbescheinigungen für Bezieher italienischer Sozialversicherungspensionen)
2. Erlass vom 12. April 1985, 04 2542/7-IV/4/85, AÖFV Nr. 119/1985 (zeitlicher Anwendungsbereich)
3. Erlass vom 12. April 1985, 04 2542/8-IV/4/85, AÖFV Nr. 120/1985
(Sozialversicherungspensionen)
4. Erlass vom 14. März 1988, 04 2542/7-IV/4/88, AÖFV Nr. 169/1988 (Entlastung von der italienischen Quellenbesteuerung);
5. Erlass vom 14. Mai 1997, GZ. 04 2541/2-IV/4/97, AÖFV. Nr. 140/1997, betr. Aufhebung des Erlasses vom 24.11.1952, Z 86 257-8a/52 betr. Anrechnung italienischer Erbschaftssteuern;
6. Erlass vom 3. Juni 1996, 04 2547/4-IV/4/96 (Entlastung von der italienischen Quellensteuer auf Staatsanleihen)
7. Erlass vom 5. November 1999, GZ 04 2542/12-IV/4/99, AÖFV. Nr. 255/1999, betr. DBA-Anwendung auf die IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive).

Japan:

Abkommen (E) vom 20. Dezember 1961, BGBl. Nr. 127/1963, AÖFV Nr. 158/1963.

Kanada:

Abkommen (E, V) vom 9. Dezember 1976, BGBl. Nr. 77/1981, AÖFV Nr. 107/1981 idF des Revisionsprotokolls vom 15.6.1999, BGBl. III Nr. 2/2001, AÖFV. Nr. 51/2001 (WB der Revision: Abzugssteuern: 1.3.2001, veranlagte Steuern : 1.1.2002).

Durchführungsregelungen :

- Verordnung vom 6. Mai 1982, BGBl. Nr. 318/1982, AÖFV Nr. 189/1982.

Kirgisistan:

Abkommen (E, V) vom 18. September 2001, BGBl. III Nr. 89/2003 (WB 1.1.2004)

Korea (Süd):

Abkommen (E, V) vom 8. Oktober 1985, BGBl. Nr. 486/1987, AÖFV Nr. 275/1987 idF des Revisionsprotokolls v. 28.5.2001, BGBl. III 68/2002, AÖFV. Nr. 127/2002 (WB 1.1.2003).

Kroatien:

Abkommen (E,V) vom 21. September 2000, BGBl. III Nr. 119/2001, AÖFV. Nr. 137/2001 (WB 1.1. 2002)

Kuwait:

Abkommen (E,V) vom 13. Juni 2002, BGBl. III Nr. 30/2004, AÖFV. Nr. 157/2004 (WB 1.1.2005)

Liechtenstein:

Abkommen (E, V) vom 5. November 1969, BGBl. Nr. 24/1971, AÖFV Nr. 40/1971

Vereinbarung vom 27. September bzw. 12. Oktober 1971, BGBl. Nr. 437/1971, AÖFV Nr. 276/1971. Durchführungsregelungen :

1. Erlass vom 19. September 1989, GZ. 04 3202/2-IV/4/89, AÖFV.Nr. 281/89 (Bezüge aus öffentlichen Kassen; Abgrenzung zwischen Hoheitsverwaltung und Wirtschaftsverwaltung); VfGH-Aufhebung BGBl. Nr. 486/1993, AÖFV. Nr. 255/1993
2. Erlass vom 18. Feber 1991, GZ 04 3202/2-IV/4/91, (FLD für Vlbg. und Tirol) betr. Vermeidung einer Doppelbesteuerung gem. § 48 BAO für im öffentlichen Sektor tätige Grenzgänger
3. Verordnung BGBl. II, Nr. 192/1997, AÖFV. Nr. 168/1997, betr. Bezüge aus öffentlichen Kassen aus Liechtenstein.

4. Verwaltungsübereinkommen vom 11./23.12.1998 über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger, AÖFV. Nr.55/1999

5. Verordnung BGBl. II Nr. 215/2001, AÖFV. Nr. 140/2001, betr. Gesellschafter-Geschäftsführer (WB 1.7.01)

Abkommen (E, V, Erb; gilt aber nur mehr für Erb) vom 7. Dezember 1955, BGBl. Nr. 214/1956, AÖFV Nr. 253/1956 und Teilkündigung BGBl. Nr. 325/1968, AÖFV Nr. 242/1968;

Luxemburg:

Abkommen (E, V) vom 18. Oktober 1962, BGBl. Nr. 54/1964, AÖFV Nr. 78/1964, idF des Protokolls vom 21. 5.1992, BGBl. Nr. 835/93, AÖFV. Nr. 371/1993 (wirksam ab 1995).

Durchführungsregelungen :

1. Vereinbarung vom 23. März bzw. 10. April 1964, BGBl. Nr. 143/1964, AÖFV Nr. 152/1964
2. Erlass vom 6. Juni 1991, AÖFV. Nr. 184/1991, betr. DBA-Anwendung auf steuerfreie und nicht steuerbare Einrichtungen
3. Erlass vom 31. Jänner 2000, AÖFV. Nr. 54/2000, betr. Steuerbefreiung für luxemburgische Orchester

Malaysien:

Abkommen (E) vom 20. September 1989, BGBl. Nr. 664/1990, AÖFV. Nr. 285/1990.

Malta:

Abkommen (E, V) vom 29. Mai 1978, BGBl. Nr. 294/1979, AÖFV Nr. 211/1979.

Moldawien:

Abkommen (E, V) abgeschlossen am 10. April 1981 mit der Sowjetunion, BGBl. Nr. 411/1982, AÖFV Nr. 230/1982. Gemäß Erlass vom 1. Juni 1992, GZ 04 4382/6-IV/4/92, AÖFV. Nr. 202/92, abgeändert durch Erlass vom 29.9.1994, GZ 04 4382/2-IV/4/94, AÖFV. Nr. 317/1994, vom 10. März 1995, AÖFV. Nr. 119/1995, vom 22. Februar 1995, AÖFV.Nr. 44/96, vom 3. Oktober 1997, 04 4382/10-IV/4/97, AÖFV: Nr. 245/1997, und vom 16. Juli 1999, GZ 04 4382/16-IV/4/99, AÖFV. Nr. 178/1999 bis auf weiteres weiterhin anzuwenden. Bezuglich Durchführungsregelungen siehe "Sowjetunion".

Nepal:

Abkommen (E,V) vom 15. Dezember 2000, BGBl. III Nr. 26/2002, AÖFV. Nr. 110/2002 (WB 1.1.2003)

Niederlande:

Abkommen (E, V) vom 1. September 1970, BGBl. Nr. 191/1971, AÖFV Nr. 159/1971, i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 18. Dezember 1989, BGBl. Nr. 18/1991, AÖFV. Nr. 24/1991, und des Revisionsprotokolls vom 26. November 2001, BGBl III, Nr. 14/2003 (WB 1.1.2004 und teilw 1.1.1997).

Durchführungsregelungen :

1. Verordnung vom 4. Februar 1972, BGBl. Nr. 83/1972, AÖFV Nr. 119/1972
2. Erlass vom 28. Dezember 1990, AÖFV. Nr. 50/1991, betr. zeitl. Anwendungsbeginn des Revisionsprotokolls
3. Feststellung der Gegenseitigkeit betreffend Steuerfreiheit von Schachteldividenden bei 10%iger Mindestbeteiligung (AÖFV. Nr. 245/2003) WB 1.1.2003.

Abkommen (Erb, Sch) vom 26. November 2001, BGBl. III Nr. 13/2003, AÖFV. Nr. 62/2003 (WB 1.1.2003).

Norwegen:

Abkommen (E, V) vom 28. November 1995, BGBl. III Nr. 1/1997, AÖFV Nr. 54/1997 (WB : 1997). Durchführungsregelungen :

- *Vereinbarung vom 1. bzw. 25. Februar 1974, BGBl. Nr. 245/1974, AÖFV Nr. 155/1974 (die Durchführungsvereinbarung ist zum Abkommen vom 25. Februar 1960 ergangen und formell außer Kraft getreten; das darin vorgesehene Durchführungsverfahren wird aber derzeit weiterhin angewendet).*

Pakistan:

Abkommen (E) vom 6. Juli 1970, BGBl. Nr. 297/1971, AÖFV Nr. 278/1971.

Philippinen:

Abkommen (E) vom 9. April 1981, BGBl. Nr. 107/1982, AÖFV Nr. 104/1982.

Polen:

Abkommen (E, V) vom 2. Oktober 1974, BGBl. Nr. 384/1975, AÖFV Nr. 203/1975.

Durchführungsregelungen :

- Verordnung vom 24. August 1977, BGBl. Nr. 472/1977, AÖFV Nr. 234/1977.

Portugal:

Abkommen (E, V) vom 29. Dezember 1970, BGBl. Nr. 85/1972, AÖFV Nr. 120/1972.

Durchführungsregelungen :

1. Verordnung vom 12. August 1975, BGBl. Nr. 469/1975, AÖFV Nr. 240/1975
2. Erlass vom 3. März 1995, AÖFV Nr. 118/1995 betr. portugiesische Anleihezinsen.

Rumänien:

Abkommen (E, V) vom 30. September 1976, BGBl. Nr. 6/1979, AÖFV Nr. 36/1979.

Russland:

Abkommen (E, V) abgeschlossen am 10. April 1981 mit der Sowjetunion, BGBl. Nr. 411/1982, AÖFV Nr. 230/1982. Gemäß Erlass vom 1. Juni 1992, GZ 04 4382/6-IV/4/92, AÖFV. Nr. 202/92, abgeändert durch Erlass vom 29.9.1994, GZ 04 4382/2-IV/4/94, AÖFV. Nr. 317/1994, vom 10. März 1995, AÖFV. Nr. 119/1995, vom 22. Februar 1995, AÖFV.Nr. 44/96, vom 3. Oktober 1997, 04 4382/10-IV/4/97, AÖFV: Nr. 245/1997, und vom 16. Juli 1999, GZ 04 4382/16-IV/4/99, AÖFV. Nr. 178/1999 bis Ende 2002 weiterhin anzuwenden. Bezuglich Durchführungsregelungen siehe "Sowjetunion".

Abkommen (E,V) vom 13. April 2000, BGBl. III, Nr 10/2003, AÖFV. Nr. 51/2003 (WB 1.1.2003)

Schweden:

Abkommen (E, V) vom 14. Mai 1959, BGBl. Nr. 39/1960, AÖFV Nr. 175/1960, in der Fassung des Protokolls vom 6. April 1970, BGBl. Nr. 341/1970, AÖFV Nr. 208/1970 (AÖFV.Nr. 49/1971) und des Protokolls (WB 1.1.94) vom 5. Nov. 1991, BGBl. Nr. 132/1993, AÖFV. Nr.93/1993.

Durchführungsregelungen :

- Vereinbarung vom 17. April 1972, BGBl. Nr. 298/1972, AÖFV Nr. 265/1972

Abkommen (Erb) vom 21. November 1962, BGBl. Nr. 212/1963, AÖFV Nr. 196/1963.

Schweiz:

Abkommen (E, V) vom 30. Jänner 1974, BGBl. Nr. 64/1975, AÖFV Nr. 72/1975, idF Änderungsprotokoll v. 18.1.94, BGBl. Nr. 161/1995, AÖFV. Nr. 99/1995 (WB: 1.1.96) sowie des Änderungsprotokolls vom 20. 7. 2000, BGBl. III, Nr. 204/2001, AÖFV. Nr. 190/2001.

Durchführungsregelungen :

1. Vereinbarung vom 5. bzw. 6. Dezember 1974, BGBl. Nr. 65/1975, AÖFV Nr. 73/1975
2. Erlass vom 10. Dezember 1962, 109.552-8/62, betr. Zustellung von Erledigungen der Abgabenbehörden in der Schweiz

-
3. Erlass vom 11. Jänner 1989, AÖFV Nr. 67/1989, (erwerbswirtschaftliche Betätigung von öffentlich-rechtlichen Körperschaften)
 4. Erlass vom 19. März 1992, AÖFV Nr. 153/1992 betr. Gesellschafterdienstnehmer
 5. Verwaltungsübereinkommen über die Sicherung der steuerlichen Gleichbehandlung österreichischer Grenzgänger, AÖFV. Nr. 84/1998
 6. Erlass vom 18.1.2000, AÖFV. Nr. 34/2000, betr. Auslegungsfragen zum DBA Abkommen (Erb) vom 30. Jänner 1974, BGBl. Nr. 63/1975, AÖFV Nr. 71/1975.

Singapur :

Abkommen (E,V) vom 30. November 2001, BGBl. III Nr. 248/2002, AÖFV. Nr. 263/2002 (In Kraft getreten 22.10.02 WB 1.1.2003).

Slowakei :

Abkommen (E, V) abgeschlossen am 7. März 1978 mit der Tschechoslowakei, BGBl. Nr. 34/1979, AÖFV Nr. 71/1979. Durchführungsregelungen :

1. Verordnung vom 20. November 1979, BGBl. Nr. 484/1979, AÖFV Nr. 4/1980
2. Erlass vom 27.1.1993, GZ 04 4702/1-IV/4/93, AÖFV. Nr. 100/1993, betr. Weitergeltung des Abkommens für Tschechien und die Slowakei
3. Notenwechsel betr. Weiteranwendung des DBA-CSSR im Verhältnis zur Slowakei, BGBl. Nr. 1046/1994, AÖFV. Nr. 6/1995.
4. Erlass vom 23. März 1993, 04 4702/8-IV/4/92, AÖFV. Nr. 143/1993, betr. Berechnung der Baustellenfrist

Slowenien

Abkommen (E,V) vom 1. Oktober 1997, BGBl.III Nr. 4/1999, AÖFV Nr.22/1999. (WB : 1.1.1999)

Sowjetunion:

Abkommen (E, V) vom 10. April 1981, BGBl. Nr. 411/1982, AÖFV Nr. 230/1982.
Durchführungsregelungen :

1. *Erlass vom 2. März 1995, GZ. 04 0610/246-IV/4/95, AÖFV Nr. 112/1995 (sowjetische Orchester)*
2. *Erlass vom 9. April 1987, GZ. 04 4382/3-IV/4/87, AÖFV Nr. 140/1987 (urheberrechtliche und gewerbliche Lizenzgebühren an WAAP und LIZENTINTORG)*

-
3. *Erlass vom 18. April 1988, GZ. 04 4382/1-IV/4/88, AÖFV Nr. 193/88 (Bauausführungen und Montagen)*
 4. *Erlass vom 1. Juni 1992, GZ 04 4382/6-IV/4/92, AÖFV. Nr. 202/92, abgeändert durch Erlass vom 29.9.1994, GZ 04 4382/2-IV/4/94, AÖFV. Nr. 317/1994, vom 10. März 1995, AÖFV. Nr. 119/1995, vom 22. Februar 1995, AÖFV.Nr. 44/96, vom 3. Oktober 1997, 04 4382/10-IV/4/97, AÖFV: Nr. 245/1997, und vom 16. Juli 1999, GZ 04 4382/16-IV/4/99, AÖFV. Nr. 178/1999, betr. Weiteranwendung des DBA-UdSSR gegenüber Armenien, [Belarus], Georgien, Moldavia, [Russische Föderation], Tadschikistan, Turkmenistan, [Ukraine], [Usbekistan].*
 5. *Notenwechsel mit der Russischen Föderation über die DBA-Weitergeltung, BGBl. Nr. 257/1994.*

Spanien:

Abkommen (E, V) vom 20. Dezember 1966, BGBl. Nr. 395/1967, AÖFV Nr. 8/1968; abgeändert durch Art. VII BGBl. Nr. 21/1995, AÖFV. Nr. 36/1995 und idF BGBl. Nr. 709/1995, AÖFV. Nr. 273/1995 (WB 1.1.95). Durchführungsregelungen :

- Verordnung vom 27. April 1973, BGBl. Nr. 266/1973, AÖFV Nr. 180/1973.

Südafrika:

Abkommen (E, V) vom 4. März 1996, BGBl. III Nr. 40/1997, AÖFV Nr. 102/1997 (WB : Abzugsbesteuerung : 1.5.1997; Veranlagung : 1998)

Tadschikistan:

Abkommen (E, V) abgeschlossen am 10. April 1981 mit der Sowjetunion, BGBl. Nr. 411/1982, AÖFV Nr. 230/1982. Gemäß Erlass vom 1. Juni 1992, GZ 04 4382/6-IV/4/92, AÖFV. Nr. 202/92, abgeändert durch Erlass vom 29.9.1994, GZ 04 4382/2-IV/4/94, AÖFV. Nr. 317/1994, vom 10. März 1995, AÖFV. Nr. 119/1995, vom 22. Februar 1995, AÖFV.Nr. 44/96, vom 3. Oktober 1997, 04 4382/10-IV/4/97, AÖFV: Nr. 245/1997, und vom 16. Juli 1999, GZ 04 4382/16-IV/4/99, AÖFV. Nr. 178/1999 bis auf weiteres weiterhin anzuwenden. Bezüglich Durchführungsregelungen siehe "Sowjetunion".

Thailand:

Abkommen (E, V) vom 8. Mai 1985, BGBl. Nr. 263/1986, AÖFV Nr. 162/1986.

- Erlass vom 8. Jänner 2001, GZ 04 4622/4-IV/4/2000; betr. Anerkennung der Export-Import Bank of Thailand als Geldinstitut im Sinne des Art. 11 Abs. 3 lit. iii (AÖFV. Nr. 68/2001)

Tschechien :

Abkommen (E, V) abgeschlossen am 7. März 1978 mit der Tschechoslowakei, BGBl. Nr. 34/1979, AÖFV Nr. 71/1979. Durchführungsregelungen :

1. Verordnung vom 20. November 1979, BGBl. Nr. 484/1979, AÖFV Nr. 4/1980
2. Erlass vom 27.1.1993, GZ 04 4702/1-IV/4/93, AÖFV. Nr. 100/1993, betr. Weitergeltung des Abkommens für Tschechien und die Slowakei
3. Notenwechsel betr. Weiteranwendung des DBA-CSSR im Verhältnis zur Slowakei, BGBl. Nr. 1046/1994, AÖFV. Nr. 6/1995.
4. Erlass vom 23. März 1993, 04 4702/8-IV/4/92, AÖFV. Nr. 143/1993, betr. Berechnung der Baustellenfrist

Abkommen (Erb) vom 19. Sept. 1996, BGBl. III Nr. 17/2000, AÖFV Nr. 183/2000 (WB 1.3.2000)

Tschechoslowakei:

Abkommen (E, V) vom 7. März 1978, BGBl. Nr. 34/1979, AÖFV Nr. 71/1979.

Durchführungsregelungen :

1. *Verordnung vom 20. November 1979, BGBl. Nr. 484/1979, AÖFV Nr. 4/1980*
2. *Erlass vom 27.1.1993, GZ 04 4702/1-IV/4/93, AÖFV. Nr. 100/1993, betr. Weitergeltung des Abkommens für Tschechien und die Slowakei*
3. *Notenwechsel betr. Weiteranwendung des DBA-CSSR im Verhältnis zur Slowakei, BGBl. Nr. 1046/1994, AÖFV. Nr. 6/1995.*
4. *Erlass vom 23. März 1993, 04 4702/8-IV/4/92, AÖFV. Nr. 143/1993, betr. Berechnung der Baustellenfrist*

Turkmenistan:

Abkommen (E, V) abgeschlossen am 10. April 1981 mit der Sowjetunion, BGBl. Nr. 411/1982, AÖFV Nr. 230/1982. Gemäß Erlass vom 1. Juni 1992, GZ 04 4382/6-IV/4/92, AÖFV. Nr. 202/92, abgeändert durch Erlass vom 29.9.1994, GZ 04 4382/2-IV/4/94, AÖFV. Nr. 317/1994, vom 10. März 1995, AÖFV. Nr. 119/1995, vom 22. Februar 1995, AÖFV. Nr. 44/96, vom 3. Oktober 1997, 04 4382/10-IV/4/97, AÖFV. Nr. 245/1997, und vom 16. Juli 1999, GZ 04 4382/16-IV/4/99, AÖFV. Nr. 178/1999 bis auf weiteres weiterhin anzuwenden. Bezüglich Durchführungsregelungen siehe "Sowjetunion".

Tunesien:

Abkommen (E, V) vom 23. Juni 1977, BGBl. Nr. 516/1978, AÖFV Nr. 279/1978.

Türkei:

Abkommen (E, V) vom 3. November 1970, BGBl. Nr. 595/1973, AÖFV Nr. 331/1973.

- Erlass vom 26. Mai 1948, 34.896-8/48, betr. Rechtshilfeverkehr mit der Türkei durch Zustellung von Steuerbescheiden

Ukraine:

Abkommen (E,V) samt Protokoll vom 16. Oktober 1997, BGBl. III 1999, Nr. 113, AÖFV. Nr. 233/1999 (WB : 1.1.2000); Durchführungsregelungen:

- Erlass vom 16.Juli1999, AÖFV Nr. 178/1999, betr. Anwendungsende des DBA-UdSSR im Verhältnis zur Ukraine

Ungarn:

Abkommen (E, V) vom 25. Februar 1975, BGBl. Nr. 52/1976, AÖFV Nr. 55/1976.

Durchführungsregelungen :

- Verordnung vom 24. Jänner 1978, BGBl. Nr. 101/1978, AÖFV Nr. 89/1978
- Erlass vom 11. Jänner 2002, AÖFV. Nr.74/2002, betr. Post graduate Stipendien

Abkommen (Erb) vom 25. Februar 1975, BGBl. Nr. 51/1976, AÖFV Nr. 54/1976.

Usbekistan:

Abkommen (E,V) vom 14. Juni 2000, BGBl. III, Nr. 150/2001, AÖFV. Nr 182/2001 (WB : 1.1.2002)

Vereinigte Arabische Republik (Ägypten):,

Abkommen (E, V) vom 16. Oktober 1962, BGBl. Nr. 293/1963, AÖFV Nr. 48/1964.

Vereinigte Staaten von Amerika:

Abkommen (E) vom 25. Oktober 1956, BGBl. Nr. 232/1957, AÖFV Nr. 262/1957.

Durchführungsregelungen :

1. Verordnung vom 11. Jänner 1961, BGBl. Nr. 31/1961, AÖFV Nr. 60/1961
2. Erlass vom 20. Jänner 1971, Z 7.375-8/61, AÖFV Nr. 61/1961 idF Erlass vom 20. Okt. 1977, AÖFV. Nr. 257/1977
3. Erlass vom 17. Okt. 1990, GZ. 04 4987/169-IV/4/90, betr. vereinfachte Übersendung der erledigten Rückerstattungsanträge R-USA an das BMF

-
4. Erlass vom 27.1.1993, GZ. 04 4983/54-IV/4/92, AÖFV. Nr. 62/1993, betr. steuerliche Behandlung betrieblicher Anteilsveräußerungen; im Hinblick auf die nachstehend zitierte Verordnung mit Erlass vom 28. Dez. 1993, 04 4983/43-IV/4/93 aufgehoben
 5. Verordnung BGBl. Nr. 878/1993, AÖFV. Nr. 28/1994, über die Besteuerung von Gewinnen bei Anteilsveräußerungen durch amerikanische Unternehmen
 6. Kundmachung des BMF v. 5.3.2003 betr. DBA-1956 und nachträglich zufließende nsA-Einkünfte nach Wohnsitzverlegung, AÖFV. Nr. 109/2003.

Abkommen (Erb, Sch) vom 21. Juni 1982, BGBl. Nr. 269/1983, AÖFV Nr. 156/1983.

Abkommen (E) vom 31.5.1996, BGBl. III Nr. 6/1998; WB: *Abzugssteuern 1.4.1998, Veranlagung 1999.*

Durchführungsregelungen :

- Erlass vom 12. Jänner 1998, GZ 04 4982/1-IV/4/98, AÖFV. Nr. 34/1998, betr. den Wirksamkeitsbeginn des neuen Abkommens
- Erlass vom 9. Juni 1998, GZ 04 4982/16-IV/4/98, AÖFV Nr. 117/98, betr. die Auslegung des Ausdruckes "Einnahmen" in Artikel 16

Zypern:

Abkommen (E,V) vom 20. März 1990, BGBl. Nr. 709/1990, AÖFV. Nr. 298/1990.

Bundesministerium für Finanzen, 22. März 2005