

## ESTR 2000 – Wartungserlass 2015

### I. Übersicht:

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

- Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 140/2009
- Korruptionsstrafrechtsänderungsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 61/2012
- Alternatives Investmentfonds Manager-Gesetz, BGBl. I Nr. 135/2013
- Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13/2014
- Finanzstrafgesetz-Novelle 2014, BGBl. I Nr. 65/2014
- GastgewerbepauschalierungsVO 2013, BGBl. II Nr. 488/2012
- LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. 164/2014

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

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

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 200a, 202a und 212 bis 218	Nachversteuerung ausländischer Verluste
Rz 1338	Ausländische Einrichtungen als spendenbegünstigte Einrichtungen
Rz 3301 ff	Änderungen bei Rückstellungen
Rz 3822 ff	Änderungen beim Gewinnfreibetrag
Rz 4140 bis 4250	Anpassung an LuF-PauschVO 2015
Rz 4140a	Die LuF-PauschVO 2015 ist für das gesamte Bundesgebiet erstmals 2015 anzuwenden.
Rz 4141a	Für die erstmalige Anwendung der LuF-PauschVO 2015 maßgeblicher Einheitswert ist der zum 31.12.2014 wirksame
Rz 4141c, Rz 4141e	Für Zwecke der Anwendbarkeit der LuF-

	PauschVO 2015 bzw der Vollpauschalierung treten die Wirkungen des Einheitswertbescheides mit dem der Zustellung folgenden Kalenderjahr ein
Rz 4852a bis Rz 4852l	Abzugsverbot für Aufwendungen für Gehälter über 500.000 Euro
Rz 4852m und Rz 4852n	Abzugsverbot für Aufwendungen für sonstige Bezüge
Rz 4287 bis 4309d	Gastgewerbepauschalierung
Rz 5018	Buchführungsgrenze für LuF-Betriebe 550.000 Euro
Rz 5025, 5026	Anpassung an LuF-PauschVO 2015

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung):

<b>Abschnitt bzw. Randzahl</b>	<b>Inhalt</b>
Rz 101b	Umfang der Steuerbefreiung für Stipendien nach dem Kunstförderungsgesetz.
Rz 111	Voraussetzungen für die Ausgestaltung von Fruchtgenussvereinbarungen.
Rz 134b	Klarstellungen iZm der steuerlichen Würdigung von Erbauseinandersetzungen.
Rz 134f	Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches durch die Hingabe eines nachlassfremden Grundstückes stellt Hingabe an Zahlung statt dar.
Rz 1069a	Unterstützungsleistungen wegen langandauernder Krankheit kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 steuerfrei sein.
Rz 1129	Eng befreundete Personen können nahe Angehörige iSd Abgabengesetze sein.
Rz 1338h	Im Falle einer Umgründung muss die aufnehmende Gesellschaft ab dem Tag der Übertragung der spendenbegünstigten Einrichtungen selbst alle Voraussetzungen für die Begünstigung erfüllen.
Rz 1341	Elektronische Spendenbestätigung zulässig.

Rz 2331	Eine mangelhafte Leistungserbringung rechtfertigt keine Forderungswertberichtigung.
2446 und 3309c	Langfristige, formal unverzinsliche oder zu niedrig verzinste Forderungen sind abzuzinsen.
2489	Bodenschatz kein selbständiges Wirtschaftsgut, wenn der Erwerber des Grund und Bodens an dessen Abbau nicht interessiert ist und den Grund und Boden aus anderen Gründen erwirbt.
2618a	Bei Abbruch eines noch verwendbaren Gebäudes, wobei es unbeachtlich ist, ob das Gebäude in Abbruchabsicht erworben wurde oder nicht, sind die Abbruchkosten und der Restbuchwert sofort abzugsfähig.
3140	Ein schwimmendes Bauwerk stellt ein Gebäude dar, wenn es fest vertäut ist und sich diese Verbindung nur mit größerem Aufwand und erheblichen Kosten lösen lässt.
3840	Insolvenz des wertpapierbegebenden Unternehmens stellt einen Nachversteuerungstatbestand für den auf Basis der Anschaffungskosten der Wertpapiere geltend gemachten investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dar. Die Nachversteuerung wird allerdings erst durch die Befriedigung der Gläubiger ausgelöst.
4011b	Wird einem Dienstnehmer oder einem Aufsichtsratsmitglied einer Gesellschaft die Option eingeräumt, von ihm gezeichnete Aktien dieser Gesellschaft innerhalb einer bestimmten Frist zum Ausgabekurs zurückzugeben, liegt darin ein geldwerter Vorteil iSd § 15 Abs. 2 EStG 1988, wenn die Aktien zum Zeitpunkt der Optionsausübung unter dem Ausgabepreis notieren. Der geldwerte Vorteil fließt im Zeitpunkt der Optionsausübung zu.
Rz 4148j	Aufteilung des Vieheinheitensatzes bei arbeitsteiliger Viehhaltung.
Rz 41448l bis 4148n	Viehhaltung im Rahmen von Kooperationen.
Rz 4165f	Eine „Intensivobstanlage zur Produktion von Tafelobst“ ist eine Obstanlage, deren Beschaffenheit und Pflege dazu geeignet ist, Obst zu produzieren, welches als hochwertiges Tafelobst vermarktet werden kann; Tafelobst ist Obst, das ohne weitere Zubereitung für Zwecke des unmittelbaren Verzehrs vermarktet

	wird.
Rz 4193a und Rz 4295	Werden sowohl Fremdenzimmer als auch Appartements vermietet, ist die Zehn-Betten-Grenze einheitlich zu sehen. Umfasst das Angebot insgesamt mehr als 10 Betten, liegt keine Zimmervermietung geringen Ausmaßes mehr vor. Es liegt eine einheitlich betriebliche Betätigung (vgl. UFS 29.9.2011, RV/0499-I/09) und somit insgesamt ein Gewerbebetrieb vor.
Rz 4200a f	Ein Wald (aussetzender Betrieb) ist auch dann als fortwirtschaftlicher Betrieb anzusehen, wenn über Jahre keine Bewirtschaftung erfolgt, weil das natürliche Wachstum der Bäume zu einem Wertzuwachs führt. Die Veräußerung stellt daher die abschließende Nutzung dar; das stehende Holz ist daher im Rahmen der Einkünfte aus LuF einer Besteuerung zu unterziehen.
Rz 4200c	Im Rahmen einer Veräußerung eines Weingartens, kann der auf die Rebanlage entfallende Veräußerungserlös mit 20.000 Euro/ha angesetzt werden; davon kann die Hälfte als geschätzter Buchwert in Abzug gebracht werden. Beträgt der Veräußerungserlös für den Weingarten nicht mehr als 3 Euro/m <sup>2</sup> , kann davon ausgegangen werden, dass auf die Rebanlage auf Grund deren geringen Wertes kein Veräußerungserlös entfällt.
Rz 4291	Für die Anwendbarkeit der GastgewerbepauschalierungsVO ist kein ganzjähriger Gastbetrieb erforderlich; die VO ist auch auf Saisonbetriebe anwendbar.
Rz 4308	Bei Inanspruchnahme der Gastgewerbepauschalierung besteht eine dreijährige Bindung, sowohl innerhalb der Pauschalierung, als auch im Fall des freiwilligen Verlassens der Pauschalierung. Innerhalb der Pauschalierung bindet das erste Jahr der Inanspruchnahme die beiden folgenden: Der Steuerpflichtige muss in den folgenden zwei Wirtschaftsjahre dieselbe Vorgangsweise wählen wie im Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme.
Rz 4537a	Ein Übergang des Verlustvortrages kommt nur bei Übertragung des verlustverursachenden Betrieb im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen in Betracht. In allen anderen Fällen der Übertragung des verlusterzeugenden

	Betriebes (zB auch in Fällen der Anwachsung nach § 142 UGB hinsichtlich des auf die erworbenen Anteile entfallenden Verlustvortrages) geht der Verlustvortrag nicht über.
Rz 4537c	Noch nicht verbrauchte Verlustvorträge, die auf vom Erblasser erzielte Verluste zurückzuführen sind, sind nur mehr dann und insoweit zu berücksichtigen, als auch der verlustverursachende Betrieb durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen unentgeltlich übernommen wurde.
Rz 4537f	Ab der Veranlagung 2013 noch offene Verlustvorträge des Erblassers sind in weiterer Folge ausschließlich beim betriebsübernehmenden Erben zu berücksichtigen.
Rz 5174	Aus Gründen der Verwaltungsökonomie kann der Anteil der steuerfreien Entschädigung für Wertminderungen von Grund und Boden bei Entgelten aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 30.000 Euro sowie bei Einmalentgelten bis 50.000 Euro mit vom Flächenausmaß der land- bzw forstwirtschaftlichen Nutzung abhängigen Pauschalsätzen bemessen werden.
Rz 5927a	Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes in eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten ist bei Übertragungsvorgängen nach dem 30. September 2014 in einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten.
Rz 5927b	Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes in eine Personengesellschaft ist für Übertragungsvorgänge nach dem 30. September 2014 auch dann in einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten, wenn lediglich das variable Kapitalkonto berührt wird und somit keine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Auch in diesem Fall liegt im Ausmaß der Quote der anderen Gesellschafter eine Veräußerung, im Ausmaß der Quote des Übertragenden eine Einlage vor. Bei nahen Angehörigen kann jedoch im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden, wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird.

Rz 5994b	Eine stille Gesellschaft endet dann, wenn die Erreichung des vereinbarten Zweckes unmöglich ist. Die stille Gesellschaft endet daher auch, wenn über den Unternehmensinhaber rechtskräftig ein Insolvenzverfahren mangels Masse nicht eröffnet wird.
Rz 6623	Ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO stellt auch eine Rückabwicklung einer Grundstücksveräußerung auf Grund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien dar, wenn nachweislich (gegenüber dem Parteienvertreter oder dem Finanzamt) die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären.
Rz 6627b	Erwirbt ein Miteigentümer aus Anlass einer Teilungsklage im Wege der Versteigerung die gesamte Liegenschaft, dann liegt eine Anschaffung nur hinsichtlich der erworbenen Miteigentumsanteile vor.
6649	Fertigteilhäusern sind nur dann selbst hergestellt, wenn die Errichtungskosten für den Keller und die Kosten des Innenausbaus die Kosten der Anschaffung, Lieferung und Aufstellung des Fertigteilhauses übersteigen.
Rz 6662a	Herstellungskosten von Grund und Boden.
Rz 6665	Eine Kürzung von Sanierungskosten um erhaltene Subvention, ist für die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nur insoweit vorzunehmen, als die Subventionen bis zum Zeitpunkt der Veräußerung dem Veräußerer zugeflossen sind.
Rz 6670a	Eine Umwidmung erfolgt zu jenem Zeitpunkt, in dem die Umwidmung wirksam wird. Erfolgt die Änderung des Flächenwidmungsplanes durch eine Verordnung der Gemeinde, ist der Zeitpunkt der Umwidmung die Kundmachung der Verordnung. Erfolgt die Änderung durch Bescheid, erfolgt die Umwidmung mit der Rechtskraft des Bescheides.
Rz 7321	Eine kapitalistische Beteiligung an einer KG vermittelt keine Erwerbstätigkeit (VwGH 22.3.2010, 2008/15/0094). Wird eine solche mitunternehmerische Beteiligung abgeschichtet, ist die Abschichtung mangels Einstellung der Erwerbstätigkeit nicht nach § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 begünstigt.

Rz 7322	Da nach dem Gesetzeszweck nur die endgültige altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit begünstigt ist, ist eine spätere Wiederaufnahme einer solchen schädlich. Diese stellt ein „rückwirkendes Ereignis“ iSd § 295a BAO dar.
---------	---

## II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Die Überschrift zu Abschnitt 2.8.6 entfällt

~~2.8.6 Einzelheiten zu ausländischen Verlusten~~

Die Überschrift zu Abschnitt 6.21.2.4 entfällt

~~6.21.2a Beiträge zur Errichtung öffentlicher Wege, Aufschließungskosten~~

Die Überschrift zu Abschnitt 6.21.2a lautet

**6.21.2a Beiträge zur Errichtung öffentlicher Wege, Aufschließungskosten**

Die Überschrift zu Abschnitt 7.9.4 entfällt

~~7.9.4 Katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung (§ 10c EStG 1988 idF vor dem HWG 2005)~~

Die Überschrift zu Abschnitt 7.9.5 entfällt

~~7.9.5 Vorzeitige Abschreibung aus Anlass der Hochwasserkatastrophe 2005 (§ 10c EStG 1988 idF des HWG 2005)~~

Die Überschrift zu Abschnitt 9.2a lautet

**9.2a Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988, Rechtslage für Veranlagungszeiträume ab 2013)**

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3 lautet

**11.3 Land- und Forstwirtschaft (Verordnung BGBl. II Nr. 471/2010 idF BGBl. II Nr. 164/2014 – LuF-PauschVO 2011 – für die Veranlagungsjahre 2011 bis 2014 bzw. BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. 164/2014 – LuF-PauschVO 2015 – für die Veranlagungsjahre ab 2015)**

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.2 lautet

**11.3.2 Gewinnermittlung im Rahmen der Vollpauschalierung  
(einheitswertabhängige Gewinnermittlung; §§ 2 bis 7 LuF-PauschVO 2015)**

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.3 lautet

**11.3.3 Gewinnermittlung im Rahmen der Teilpauschalierung (§§ 9 bis 14 LuF-PauschVO 2015)**

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.5a lautet

**11.3.5a Veräußerung von Rebflächen**

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.6 lautet

**11.3.6 Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb bzw. Nebentätigkeiten (§ 7 LuF-PauschVO 2015 bzw. § 6 LuF-PauschVO 2011)**

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.7 lautet

**11.3.7 Land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb**

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.9 lautet

**11.3.9 Gewinnerhöhende Beträge und gewinnmindernde Beträge (§ 15 LuF-PauschVO 2015)**

Die Überschrift zu Abschnitt 11.4 wird geändert und lautet

**11.4 Allgemeines zur Gastgewerbe-, Lebensmittelhändler- und Drogistenpauschalierung**

Der Abschnitt 11.5. lautet

**11.5 Gastgewerbepauschalierung (Verordnung BGBl II Nr. 488/2012)**

**11.5.1 Inkrafttreten**

**11.5.2 Systematik der Pauschalierung**

**11.5.3 Anwendungsvoraussetzungen**

**11.5.4 Die einzelnen Pauschalien**

**11.5.5 Voll abzugsfähige Betriebsausgaben**

**11.5.6 Bindung**

**11.5.7 Vereinfachte Führung des Wareneingangsbuches**

## **11.5.8 Aufzeichnungspflicht**

Der Abschnitt 14.8a lautet

### **14.8a. Nichtabzugsfähige Aufwendungen für „Gehälter“ über 500.000 Euro**

#### **14.8a.1 Erfasste Aufwendungen und Ausgaben**

#### **14.8a.2 Erfasste Personen und Tätigkeiten**

#### **14.8a.3 Entgelte für in der Vergangenheit erbrachte Arbeits- oder Werkleistungen**

#### **14.8a.4 Überlassene Personen**

#### **14.8a.5 Berechnung des abzugsfähigen Aufwandes**

#### **14.8a.6 Inkrafttreten des Abzugsverbotes**

Der Abschnitt 14.8b lautet

### **14.8b. Nichtabzugsfähige Aufwendungen für sonstige Bezüge**

Die Überschrift zu Abschnitt 15.7.1 lautet

#### **15.7.1 Allgemeines**

Die Überschrift zu Abschnitt 15.7.3a lautet

#### **15.7.2a Leitungsschädigungen – Übersicht über die steuerliche Behandlung**

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.10 lautet

#### **29.6.10 Befreiung für Investmentfonds und § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde**

Die Überschrift zu Abschnitt 29.6.11 lautet

#### **29.6.11 Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge aus inländischen Kapitalanlagefonds und inländischen § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden**

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.3 entfällt

~~31a.3 Befristete Sonderprämie für die katastrophendbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d EStG 1988 idF vor dem HWG 2005)~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.3.1 entfällt

~~31a.3.1 Befristete Sonderprämie für die katastrophendbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d EStG 1988 idF vor dem HWG 2005)~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.3.2 entfällt

~~31a.3.2 Befristete Sonderprämie für die Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern aus Anlass der Hochwasserkatastrophe 2005 (§ 108d EStG 1988 idF des HWG 2005)~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.4. entfällt

~~31a.4 Befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988)~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.4.1 entfällt

~~31a.4.1 Allgemeines~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.4.2 entfällt

~~31a.4.2 Voraussetzungen, prämienebegünstigte Wirtschaftsgüter~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.4.3 entfällt

~~31a.4.3 Ermittlung des Investitionszuwachses~~

Die Überschrift zu Abschnitt zu Abschnitt 31a.5 entfällt

~~31a.5 Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988)~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.5.1 entfällt

~~31a.5.1 Allgemeines~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.5.2 entfällt

~~31a.5.2 Voraussetzungen~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.5.3 entfällt

~~31a.5.3 Höhe, Inanspruchnahme~~

Die Überschrift zu Abschnitt 31a.5.4 entfällt

~~31a.5.4 Verhältnis zum Lehrlingsfreibetrag~~

### III. Änderung von Randzahlen

In Rz 12 wird der Verweis auf Rz 5980 ff durch einen Verweis auf Rz 134a ff ersetzt.

Rz 13 wird geändert (Klarstellung und Judikatur)

#### Rz 13

Miterben bleibt es grundsätzlich unbenommen, Abmachungen darüber **zu treffen**, wem die Einkünfte aus der Verlassenschaft bis zur Einantwortung zufließen sollen, ~~zu treffen~~ (VwGH 11.12.1990, 90/14/0079). **In diesem Fall hat sich auch die Zurechnung der Einkünfte nach dieser Abmachung zu richten. Wird einem Erben trotz Abgabe einer Erbserklärung letztlich die Erbschaft nicht eingewantwortet, können ihm auch die zwischenzeitlich angefallenen Einkünfte nicht zugerechnet werden, es sei denn diese Einkünfte sind ihm tatsächlich zugeflossen. Wurden Einkünfte, deren Zurechnung mangels Einantwortung entfällt, bereits im Rahmen einer Veranlagung berücksichtigt, stellt das Unterbleiben der Einantwortung ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.**

Rz 23a wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### Rz 23a

**Vorübergehende Abwesenheiten im Ausland unterbrechen das Verweilen und damit den gewöhnlichen Aufenthalt nicht (VwGH 7.6.2001, 98/15/0025; 2.6.2004, 2001/13/0160; 9.12.2004, 2004/14/0023; 27.4.2005, 2002/14/0050). Maßgebend ist hierbei, ob aus den Umständen des Einzelfalles (Umstände der Abwesenheit, ihrer Dauer, ihrer Wiederholung und der Entfernung) auf einen Rückkehrwillen geschlossen werden kann (VwGH 9.12.2004, 2004/14/0023). Auslandsabwesenheiten wirken in solchen Fällen daher nur hemmend auf den Fristenlauf, der gegebenenfalls kalenderjahresübergreifend zu berechnen ist.**

Nach Rz 26 wird der Abschnitt 1.1.2.3 neu eingefügt (Klarstellung)

#### 1.1.2.3 Zweitwohnsitzverordnung

#### Rz 26a

Auf Grund der Zweitwohnsitzverordnung (BGBl. II Nr. 528/2003) führt eine inländische Wohnung nicht zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn sie in zeitlicher Hinsicht nur untergeordnet (nicht mehr als 70 Tage pro Jahr) genutzt wird. Sollte allerdings der Inlandsaufenthalt länger als 6 Monate andauern, dann tritt unbeschränkte Steuerpflicht kraft inländischem gewöhnlichen Aufenthalt ein.

#### Rz 26b

Ob ein vertraglich bloß befristet angemietetes Appartement oder Hotelzimmer einen weiteren Wohnsitz im Sinn des § 26 BAO begründet, ist vom Gesamtbild der Umstände abhängig. Hält sich eine Person an ihrem inländischen Wohnsitz zwar nach ihren Aufzeichnungen nicht länger als 70 Tage auf, mietet sie aber für weitere zwei Monate ein Appartement oder ein Haus, liegen darüber hinaus noch weitere Inlandsaufenthalte (zB in Hotels) vor und erreicht das berufliche Engagement der Person im Inland ein zeitliches Ausmaß von 6 Monaten, kann ein inländischer gewöhnlicher Aufenthalt gegeben sein; dies ist insbesondere dann zu erwarten, wenn das behauptete Vorliegen eines Lebensmittelpunktes im Ausland nicht mehr nachweisbar ist.

Rz 101b wird geändert (Klarstellung)

#### Rz 101b

Gemäß § 3 Abs. 3 Kunstförderungsgesetz sind Staats-, Würdigungs-, und Förderungspreise sowie Prämien und Preise für hervorragende künstlerische Leistungen von der Einkommensteuer befreit. **Befreit sind auch Stipendien nach § 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz. Die Steuerbefreiung ist nicht auf Förderungen zur Abgeltung von Aufwendungen und Ausgaben beschränkt, sondern erstreckt sich auf das gesamte Stipendium bzw den gesamten Preis.**

**Die Steuerbefreiung** gilt auch für dem Grunde und der Höhe nach vergleichbare Leistungen auf Grund von landesgesetzlichen Vorschriften sowie für Stipendien und Preise, die unter vergleichbaren Voraussetzungen von nationalen oder internationalen Förderungsinstitutionen vergeben werden, wobei die Rechtsform der Institution unbeachtlich ist. Eine solche Förderungsinstitution stellt auch eine Universität dar.

Voraussetzung für eine Vergleichbarkeit ist jedenfalls, dass

- der Preis in der Rechtsgrundlage der Institution verankert ist, sowie dass

- der Kreis an möglichen Preisträgern nicht abschließend umschrieben ist (zB an eine Mitgliedschaft gebunden) und dass
- der Preis keinen Entgeltcharakter hat. Dies wäre etwa der Fall, wenn auf Grundlage der Preisverleihung Ansprüche an einem oder mehreren Werken erworben werden, sodass der "Preis" in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Kaufpreis darstellt. Entgeltcharakter ist jedenfalls auch dann gegeben, wenn der Preisträger nicht auf Grund bisheriger oder zukünftig zu erwartender Leistungen ausgezeichnet werden soll, sondern eine Auftragsarbeit der den Preis auslobenden Institution prämiert wird. Für eine Auftragsarbeit sprechen ein enger Themenbereich der Ausschreibung und die Verschaffung von wirtschaftlichen Vorteilen für die auslobende Institution.

Rz 111 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 111**

Einkünfte aus einem Fruchtgenuss iSd ABGB sind dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen (VwGH 25.6.1969, 1430/68), wenn er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (**VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065**; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133); **maßgeblich ist dabei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung ist allerdings noch nicht gegeben, wenn bloß bereits abgeschlossene Mietverträge aufrecht erhalten werden oder Investitionsentscheidungen bloß im Rahmen einer Wohnungseigentümergeinschaft mitgetroffen werden (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174). Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte ist auch, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses trägt (insbesondere Erhaltungsaufwand, Abgaben und Zinsen); dass die Übernahme der laufenden Kosten in der Fruchtgenussvereinbarung nicht ausdrücklich geregelt ist, ist für sich genommen für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten aber unschädlich, weil sich diese Verpflichtung bereits aus dem dispositiven Zivilrecht ergibt (VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219 mit Verweis auf §§ 512 ff ABGB).** Dem Fruchtgenussberechtigten bleibt daher nur der Nettoertrag (Einnahmen abzüglich Aufwendungen). Außerdem muss der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer (**siehe Rz 116**) bei rechtlich abgesicherter Position bestellt sein. **Der Abschluss eines Notariatsaktes reicht aus, eine rechtlich abgesicherte Position zu**

**begründen; eine Grundbuchseintragung ist für eine rechtlich abgesicherte Position nicht erforderlich (VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219).**

Die Zurechnung der Einkünfte muss nicht mit der Zurechnung der zur Einkunftserzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter zusammenfallen. Die Eigentumsverhältnisse an einem Wirtschaftsgut allein sagen noch nichts darüber aus, wem die Einkünfte zuzurechnen sind (VwGH 14.6.1972, 0770/70, betreffend Zimmervermietung durch einen Ehegatten im Gebäude, das im Eigentum des anderen Ehegatten steht). AfA kann aber im Allgemeinen nur der wirtschaftliche Eigentümer, somit im Falle eines Fruchtgenusses regelmäßig nur der Fruchtgenussbesteller, geltend machen, sofern bei ihm überhaupt eine Einkunftsquelle anzunehmen ist (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074).

Rz 124 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 124**

Fassung für Übertragungsvorgänge bis 31. Dezember 2007:

Bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zu Gunsten des Fruchtnießers erfolgt die Zurechnung beim Fruchtnießer (VwGH 7.5.1969, 1814/68; VwGH 14.9.1972, 0054/72); ein Hotel etwa ist den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen, wenn diese den Kauf finanzieren, die Hoteleinrichtung erwerben und das Hotel selbst bewirtschaften (VwGH 17.9.1996, 92/14/0054).

Fassung für Übertragungsvorgänge ab 1. Jänner 2008:

Bei unentgeltlicher Übereignung eines Gebäudes unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zu Gunsten des Fruchtnießers kann die Zurechnung beim Fruchtnießer erfolgen. Die Einräumung und Verbücherung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten kann aber alleine kein wirtschaftliches Eigentum des Fruchtnießers begründen, es handelt sich um ein Indiz und es sind stets die Gesamtumstände zu berücksichtigen (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021). Ein Hotelgebäude etwa ist den Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen, wenn diese den Kauf finanzieren, die Hoteleinrichtung erwerben und das Hotel selbst bewirtschaften (VwGH 17.9.1996, 92/14/0054).

In Anbetracht der zeitlich praktisch unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes (Grund und Boden) können auf Lebenszeit eingeräumte Rechte (zB Vorkaufsrecht, Fruchtgenussrecht) kein wirtschaftliches Eigentum am Grund und Boden vermitteln; für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums kommt insbesondere dem Umstand, wer die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen trägt, besonderes Gewicht zu (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123); **allerdings stellt die Vereinbarung den Fruchtnießer im Falle der Veräußerung des betreffenden Grundstückes am Veräußerungserlös zu beteiligen, keine ausreichende Chancen- bzw Risikotragung bezüglich der Wertveränderungen des Grundstückes dar.**

Rz 134a wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 134a**

Die zur Erbmasse gehörenden Wirtschaftsgüter sowie Betriebe gehen entsprechend des Umfanges der Erbteile bereits mit dem Todestag des Erblassers auf die Erben über (siehe Rz 9). Bis zur Rechtskraft der Einantwortung besteht daher zwischen den Miterben bezüglich der Wirtschaftsgüter der Verlassenschaft eine Miteigentümergeinschaft bzw. bezüglich in der Verlassenschaft befindlicher Betriebe eine Mitunternehmerschaft der Erben. Kommt es vor der Einantwortung zu einer Erbauseinandersetzung unter den Erben, ist zu beurteilen, ob die Übertragung steuerlicher Miteigentumsanteile bzw. Mitunternehmeranteile gegen Leistung eines Wertausgleichs zwischen den Erben eine Veräußerung oder eine Nachlassteilung ohne Veräußerungscharakter (Tauschcharakter) darstellt. Diese Beurteilung ist auch dann vorzunehmen, wenn die Aufteilung des Nachlasses aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers erfolgt, indem etwa angeordnet wird, dass einer der Erben ein Grundstück aus der Verlassenschaft bekommt und der andere eine Ausgleichszahlung erhalten muss. Die konkrete zivilrechtliche Ausgestaltung der letztwilligen Verfügung ist nicht relevant.

Werden vom Erblasser Vermächtnisse auferlegt, muss unterschieden werden:

- Ist der Vermächtnisnehmer (Legatar) auch ~~gesetzlicher oder~~ testamentarischer **oder unter Ausblendung eines allfällig vorhandenen Testamentes gesetzlicher** Erbe, kommen die untenstehenden Beurteilungsgrundsätze zur Anwendung;
- Ist der Vermächtnisnehmer hingegen nicht gesetzlicher Erbe, stellen Geldlegate und Sachlegate ohne Gegenleistungsverpflichtung stets unentgeltliche Vorgänge dar.

In Rz 134b wird geändert (Klarstellung und BMF-Grundstücksinfo 2014)

## Rz 134b

Für die Beurteilung, ob die Übertragung steuerlicher Miteigentumsanteile an Wirtschaftsgütern bzw. Mitunternehmeranteile des Nachlasses gegen Leistung eines Wertausgleichs zwischen den Erben eine Veräußerung oder eine Nachlassenteilung ohne Veräußerungscharakter (Tauschcharakter) darstellt, gilt Folgendes:

1. Die Übertragung eines Anteiles an einem Nachlassgegenstand (zB Grundstück) gegen die Gewährung von anderen Wirtschaftsgütern des Nachlasses (zB Sparbuch, Grundstück, Bargeld) stellt eine steuerneutrale Erbauseinandersetzung dar. **Werden Wirtschaftsgüter und damit in Zusammenhang stehende Verbindlichkeiten übernommen, kürzt die übernommene Verbindlichkeit den gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes; übernommene allgemeine Verbindlichkeiten stellen eine zusätzliche Ausgleichsleistung aus dem Nachlass dar.**

**Ist im Nachlass ausreichend Barvermögen für die Begleichung der Ausgleichsansprüche vorhanden, ist es unerheblich, ob das Geld tatsächlich aus dem Nachlass oder aus nachlassfremden Mitteln geleistet wird. Es liegt im Ausmaß des im Nachlass vorhandenen Barvermögens eine Ausgleichszahlung aus Mitteln des Nachlasses vor.**

Aus dem Nachlass stammt eine Ausgleichszahlung auch dann, wenn die verwendeten Geldmittel aus der Veräußerung des von der Erbauseinandersetzung betroffenen Grundstücks durch den übernehmenden Erben stammen.

**Bei einer Mehrzahl von Ausgleichszahlungsempfängern, ist jener Teil der Ausgleichszahlungen, der aus nachlassfremden Mittel stammt, im Verhältnis der tatsächlichen erfolgten Ausgleichszahlung auf die Empfänger der Ausgleichszahlungen aufzuteilen.**

2. Wird für die Übertragung eines Anteils an einem Nachlassgegenstand ein Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln geleistet (zB Ausgleichszahlung aus den Mitteln eines Miterben), liegt eine Veräußerung vor, wenn der Wertausgleich mindestens die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes ausmacht (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Betrifft eine Ausgleichszahlung mehrere Wirtschaftsgüter, ist die Ausgleichszahlung im Verhältnis der gemeinen Werte zuzuordnen. Dabei sind allerdings alle zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter zusammenzufassen. In diesem Fall ist die für das Vorliegen einer Veräußerung relevante Wertgrenze die Hälfte des zustehenden Anteils (**Erbquote; siehe Z 3**) am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Nachlassvermögens (ausgenommen Geldbeträge). Die mit diesen Wirtschaftsgütern

unmittelbar zusammenhängenden Verbindlichkeiten sind vom gemeinen Wert in Abzug zu bringen; besteht kein unmittelbarer Zusammenhang, sind die Verbindlichkeiten im Verhältnis der gemeinen Werte der steuerhängigen und der nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter aufzuteilen und der auf die steuerhängigen Wirtschaftsgüter entfallende Teil von deren gemeinen Werten in Abzug zu bringen; **allgemeine Verbindlichkeiten sind für Zwecke der Zuordnung der Ausgleichszahlung jedoch dann nicht von den gemeinen Werten der Nachlasswirtschaftsgüter in Abzug zu bringen, wenn die Verbindlichkeit vom die Ausgleichszahlung leistenden Erben ebenfalls übernommen wird.** Je nach Art der betroffenen Wirtschaftsgüter können im Falle einer Veräußerung betriebliche (zB § 24 EStG 1988) oder außerbetriebliche Einkünfte (zB § 30 EStG 1988) vorliegen.

**3. Der dem Erben zustehende Anteil ergibt sich aus der gesetzlichen oder letztwillig verfügten Erbquote. Wird von einem Erben entschädigungslos auf den Erbteil verzichtet, ist dessen Erbquote verhältnismäßig auf die verbleibenden Erben aufzuteilen. Erfolgt der Erbverzicht zu Gunsten eines bestimmten Erben, ist die Erbquote des Verzichtenden ausschließlich jenem Erben zuzurechnen. Erfolgt ein Erbverzicht gegen Entschädigung, zieht der Erbverzicht dieselben steuerlichen Folgen nach sich wie eine Erbauseinandersetzung (siehe dazu Z 2) und bewirkt keine Abweichung von den gesetzlichen oder letztwillig verfügten Erbquoten.**

**4. Es bestehen keine Bedenken, die Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch einen Pflichtteilsberechtigten gegen Leistung einer Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteils (bezogen auf den gesamten Erbteil) als steuerneutrale Erbauseinandersetzung zu beurteilen; dabei ist das Wertverhältnis der Ausgleichszahlung zum gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes ohne Belang. Übersteigt die Ausgleichszahlung die Höhe des Pflichtteils, liegt insgesamt ein entgeltlicher Vorgang vor.**

**5. Sind im Nachlass zur Tragung der Todfallskosten keine ausreichenden liquiden Mittel vorhanden, bestehen keine Bedenken, die Todfallskosten bei der Beurteilung der Entgeltlichkeit der Erbauseinandersetzung außer Ansatz zu lassen.**

**6. Keine steuerlich relevante Erbauseinandersetzung liegt dann vor, wenn ein Nachlassgrundstück einem Miterben eingeworfen wird, dieser sich aber verpflichtet hat, dieses Grundstück zu veräußern und den Veräußerungserlös mit den anderen Miterben verhältnismäßig zu teilen. In diesem Fall tritt der das Grundstück erhaltende und veräußernde Erbe als Treuhänder für die anderen Erben auf, so dass die Grundstücksveräußerung auch diesen Erben im Verhältnis**

ihrer Anteile zuzurechnen ist (siehe zur Grundstücksveräußerung durch eine Miteigentümergeinschaft Rz 6681).

...Rest der Rz unverändert.

In Rz 134b wird Beispiel 5 geändert (Richtigstellung)

*Beispiel 5 (Wechselseitige Übertragung von Grundstücksanteilen und anderer Nachlassgegenstände unter Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung):*

*Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (~~Anschaffungskosten 60.000 Euro~~; gemeiner Wert 90.000 Euro), dem Grundstück 2 (**Anschaffungskosten 60.000 Euro**; gemeiner Wert 260.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert 130.000 Euro). Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro für die Übertragung seiner Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde leisten.*

*Für die Beurteilung der relevanten Grenze, ab der die Ausgleichszahlung für die Übertragung des Anteiles an Grundstück 2 eine Veräußerung durch A darstellt, kann auf die Hälfte der halben gemeinen Werte beider Grundstücke ( $350.000/4 = 87.500$  Euro) abgestellt werden. Die auf das Gemälde entfallende Ausgleichszahlung ist nicht zu berücksichtigen, weil es nicht steuerhängig ist. Die Ausgleichszahlung ist daher im Verhältnis der gemeinen Werte der Anteile von A an Grundstück 2 und an dem Gemälde aufzuteilen. Dies ergibt ein Verhältnis von 2:1 (130.000:65.000). Von der gesamten Ausgleichszahlung entfallen daher 100.000 Euro auf das Grundstück 2; dies macht mehr als die Hälfte der halben gemeinen Werte der Grundstücke aus; es liegt daher eine Veräußerung des Grundstücksanteiles von A an den B vor.*

In Rz 134c wird Beispiel 2 geändert (Richtigstellung)

*Beispiel 2:*

*Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (~~Anschaffungskosten 60.000 Euro~~; gemeiner Wert 90.000 Euro), dem Grundstück 2 (**Anschaffungskosten 60.000 Euro**; gemeiner Wert 260.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert 130.000 Euro). Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro für die Übertragung seiner Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde leisten (davon entfallen 100.000 Euro auf den Grundstücksanteil). Die Übertragung des Anteils an Grundstück 2 durch A stellt eine Veräußerung dar (siehe Beispiel 5 in Rz 134b). Der Veräußerungsgewinn beträgt:*

*Veräußerungserlös (Ausgleichszahlung plus erhaltener*

*Grundanteil an Grundstück 1,  $100.000 + 30.000$ <sup>1)</sup>)* 130.000 Euro

*- 50% AK Grundstück 2* -30.000 Euro

*Veräußerungsgewinn* 100.000 Euro

*Für B stellt die Übertragung seiner Quote an Grundstück 1 im Wert von 45.000 Euro an A mangels erhaltener Ausgleichszahlung keinen Veräußerungsvorgang dar.*

*Die im Zuge der Erbauseinandersetzung jeweils übertragenen Grundstücksanteile sind bei A bzw. B wie folgt zu bewerten:*

*Anteil an Grundstück 2 bei B: B hat diesen Anteil entgeltlich erworben; seine Anschaffungskosten betragen 145.000 Euro (= 100.000 Euro Ausgleichszahlung plus 45.000 Euro Sachabfindung durch Anteil an Grundstück 1); Anschaffungskosten des gesamten Grundstückes bei A daher 175.000 Euro (145.000 Euro Abfindung + anteilige historische AK von 30.000 Euro).*

*Anteil an Grundstück 1 bei A: Der Erwerb des Anteiles an Grundstück 1 stellt bei A einen unentgeltlichen Vorgang dar. Daher ist das gesamte Grundstück durch A unentgeltlich erworben worden und es sind die historischen Anschaffungskosten des Erblassers als Anschaffungskosten des A anzusetzen (60.000 Euro).*

*<sup>1)</sup> Entsprechend der Ausgleichszahlung ist auch der als Ausgleich übertragene Grundanteil im Verhältnis 2:1 (siehe Beispiel 5 in Rz 134b) aufzuteilen.*

Rz 134f wird neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 134f**

**Die Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches durch ein im Nachlass befindliches Grundstück stellt eine unentgeltliche Grundstücksübertragung dar.**

**Die Abfindung des Pflichtteilsberechtigten mit einem nachlassfremden Grundstück stellt eine Hingabe an Zahlung statt (siehe Rz 6156) und daher eine Veräußerung durch den Erben dar, wenn die 50%-Grenze erreicht wird. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Wert des Pflichtteilsanspruches mindestens 50% des gemeinen Wertes des hingegebenen Grundstückes erreicht.**

**Ist der abgefundenen Pflichtteilsberechtigte auch (Mit-)Erbe, gibt es zwei Fallkonstellationen:**

**a) Befinden sich in der Verlassenschaft Grundstücke, stellt die Abfindung mit einer nachlassfremden Liegenschaft einen Tausch mit dem kraft gesetzlicher Erbfolge zustehenden Anteil an im Nachlass befindlichen Grundstücken dar.**

**b) Befinden sich in der Verlassenschaft keine Grundstücke, liegt nur beim abfindenden Erben eine Hingabe an Zahlung statt und somit eine Veräußerung vor.**

In den Rz 157a bis Rz 157d wird dem Text der jeweiligen Rz folgender Satz vorangestellt:  
**Rechtslage bis zur Veranlagung 2013 (AbgÄG 2014)**

Rz 191 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

## 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 Abgabepflichtigen, im Rahmen der ihn bei Auslandssachverhalten treffenden erhöhten Mitwirkungspflichten darzutun, dass eine Umrechnung (Adaptierung) auf österreichisches Steuerrecht vorgenommen worden ist. Die bloße Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden ist nicht ausreichend. Sofern die umgerechneten (adaptierten) ausländischen Einkünfte nicht ohnedies in Euro ermittelt wurden, sind sie nach dem Umrechnungskurs des Tages, zu dem sie bezogen wurden, in Euro anzugeben. Bezugstag ist bei außerbetrieblichen Einkünften ~~stets der 31. Dezember eines Kalenderjahres~~ **jener Tag, an dem die jeweiligen Einkünfte zufließen**, ansonsten der unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 maßgebliche Abschlussstichtag.

Rz 198 wird geändert (Judikatur)

## Rz 198

Nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei Ermittlung des Einkommens anzusetzen. **Ein ausländischer Verlust ist in seinem Entstehungsjahr anzusetzen, eine Nachholung ist nicht zulässig (UFS 18.7.2013, RV/0075-S/12)**. Auf Grund des 1. StabG 2012 wird ab der Veranlagung 2012 die Verlustberücksichtigung der Höhe nach mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gedeckelt. Die Berücksichtigung (allenfalls gedeckelter) ausländischer Verluste gilt in Fällen, in denen eine Entlastung von der Doppelbesteuerung nach der Befreiungsmethode (DBA-mit Befreiungsmethode, Anwendung der in der VO zu Vermeidung von Doppelbesteuerung, BGBl. II Nr. 474/2002, vorgesehenen Befreiungsmethode, Maßnahme nach § 48 BAO mit Befreiungsmethode) erfolgt (zur Anrechnungsmethode siehe Rz 198c). Daher sind in derartigen Fällen zB ausländische Betriebsstättenverluste im Verlustentstehungsjahr mit inländischen positiven Einkünften auszugleichen. Ausländische Verluste, die im Verlustentstehungsjahr im Ausland bereits mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden, sind nicht zu berücksichtigen. **Ist die Berücksichtigung ausländischer Verluste zu Unrecht unterblieben, findet keine Nachversteuerung**

**statt, wenn die Verluste im Ausland verwertet werden (UFS 18.7.2013, RV/0075-S/12).** Sollte ein - nach österreichischem Recht ausgleichsfähiger - Verlust im Ausland nach dortigem Recht nicht ausgeglichen werden können, ist der gesamte ausländische Verlust höchstens im Umfang des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes im Inland zu berücksichtigen und unterliegt nicht der Nachversteuerung.

Rz 198c wird geändert (AbgÄG 2014)

#### **Rz 198c**

**Bei Anwendung der Anrechnungsmethode (DBA-mit Anrechnungsmethode, Anwendung der in der VO zu Vermeidung von Doppelbesteuerung, BGBl II Nr. 2002/474, vorgesehene Anrechnungsmethode, Maßnahme nach § 48 BAO mit Anrechnungsmethode) hat keine Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu erfolgen.**

Rz 200 wird geändert (AbgÄG 2014)

#### **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 **sind nach Maßgabe des § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu berücksichtigen; sie können nur bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 217 einen Anlass für einen negativen Progressionsvorbehalt bieten.**

Folgende Rz 200a wird nach der Überschrift“ 2.8.5 Nachversteuerung ausländischer Verluste“ eingefügt.

#### **Rz 200a**

**Eine Nachversteuerung angesetzter ausländischer Verluste wird entweder durch die Verlustverwertung im Ausland oder – wenn der Verlust aus dem Staat stammt, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht - durch Zeitablauf ausgelöst.**

**Durch das AbgÄG 2014 wurde mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2015 die bis dahin geltende Nachversteuerungskonzeption der ausschließlichen**

**Nachversteuerung infolge ausländischer Verlustverwertung dahingehend geändert, dass angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz nachzuversteuern sind (§ 2 Abs. 8 Z 4 letzter Satz EStG 1988 idF des AbgÄG 2014, zwingende Nachversteuerung infolge Zeitablauf, siehe Rz 212 ff).**

**Hinsichtlich der Nachversteuerung von Verlusten aus einem Staat mit umfassender Amtshilfe ist gegenüber der Rechtslage vor dem AbgÄG 2014 keine Änderung eingetreten (siehe dazu die Rz 201 bis 211).**

**Dementsprechend tritt zu der schon bestehenden Nachversteuerung aufgrund ausländischer Verlustverwertung (Rz 201 bis 211) für angesetzte Verluste ab 2015, die aus einem Staat stammen, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, eine Nachversteuerung infolge Zeitablaufs hinzu, die frühestens 2018 wirksam wird.**

**Für bis 2014 angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, ist eine Übergangsregelung vorgesehen (siehe Rz 218).**

Unter der Überschrift „ 2.8.5 Nachversteuerung ausländischer Verluste“ vor Rz 201 wird folgende Überschrift eingefügt:

#### **2.8.5.1 Nachversteuerung ausländischer Verluste infolge Verlustverwertung im Ausland**

Nach Rz 202 wird folgende Rz 202a eingefügt.

##### **Rz 202a**

**Die Nachversteuerung hat im Sinne eines „first in – first out-Verfahrens“ zu erfolgen: Bei Verlustverwertung im Ausland sind die ältesten Verluste zuerst nachzuversteuern.**

Die Überschrift „2.8.6 Einzelheiten zu ausländischen Verlusten“ vor Rz 204 entfällt

In Rz 204 entfällt bei sonst unverändertem Wortlaut im zweiten Absatz die Wortfolge **„unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 2b EStG 1988“**.

Nach Rz 211 wird der neue Abschnitt 2.8.5.2 mit den Rz 212 bis 218 eingefügt:

## **2.8.5.2 Nachversteuerung ausländischer Verluste infolge Zeitablaufs**

### **2.8.5.2.1 Allgemeines**

#### **Rz 212**

§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 sieht ab der Veranlagung 2015 vor, dass angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz nachzuversteuern sind.

Dementsprechend ist zu unterscheiden:

- **Nachversteuerung infolge Verlustverwertung im Ausland bei**
  - **Verlustberücksichtigung aus einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht oder**
  - **Verlustberücksichtigung aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, sofern die ausländische Verlustverwertung im ersten oder zweiten Jahr nach inländischem Verlustansatz erfolgt.**
- **Nachversteuerung infolge Zeitablaufs bei Verlustberücksichtigung aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht (siehe Rz 215), soweit nicht bereits im ersten oder zweiten Jahr nach inländischem Ansatz eine Nachversteuerung infolge ausländischer Verlustverwertung erfolgt ist.**

Führt die Verlustverwertung im Ausland zur Nachversteuerung, sind die ältesten Verluste zuerst nachzuversteuern („first in – first out-Verfahren“, siehe Rz 202a). Nur ein allenfalls verbleibender Rest kommt für eine Nachversteuerung infolge Zeitablaufs in Betracht.

Zur Übergangsregelung für bis 2014 berücksichtigte Verluste aus Staaten, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht (§ 124b Z 249 EStG 1988 idF AbgÄG 2014), siehe Rz 218.

#### **Rz 213**

Eine Nachversteuerung infolge Zeitablaufs betrifft – wie die Nachversteuerung infolge Verlustverwertung im Ausland – „angesetzte“ Verluste. Es gilt:

- **Der Nachversteuerung unterliegen Verluste aus dem Ausland nur insoweit, als sie im Inland im Rahmen des Verlustdeckels steuerlich im Wege des**

Verlustausgleichs oder Verlustvortrages wirksam sind. Siehe Rz 204, die entsprechend gilt.

- Unterbleibt ein „Ansatz“ im Inland aufgrund der im selben Jahr erfolgenden ausländischen Verlustberücksichtigung, kommt auch eine Nachversteuerung nicht in Betracht (siehe Rz 198 und Rz 211 betreffend ausländischer Verlustzurechnung an Komplementär).
- Werden ausländische Einkünfte eines in Österreich ansässigen Abgabepflichtigen in einem ausländischen Staat nicht durch Gegenüberstellung der tatsächlich erzielten Erträge (Einnahmen) und der tatsächlich geleisteten Aufwendungen (Ausgaben), sondern in pauschalierter Form einer (Gewinn/Überschuss) Besteuerung unterzogen, bleibt für eine Verlustberücksichtigung in Österreich auf Grund der Verlustdeckelung kein Raum; dementsprechend kommt es zu keiner Nachversteuerung.
- Sind ausländische Einkünfte nach ausländischem Recht generell steuerbefreit (zB sogenannte "Tax Holidays") kommt eine Verlustberücksichtigung in Österreich auf Grund der Verlustdeckelung nicht in Betracht; dementsprechend kommt es zu keiner Nachversteuerung.

#### **Rz 214**

Die Nachversteuerung infolge Zeitablaufs tritt auch dann ein, wenn die Verlustverwertungsmöglichkeit im Ausland auf einen Rechtsnachfolger übergegangen ist.

#### **Rz 215**

Die Nachversteuerung infolge Zeitablaufs betrifft Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht. Maßgebend ist das Fehlen der umfassenden Amtshilfe in jenem Jahr, in dem die ausländischen Verluste angesetzt wurden; ist das der Fall, hat eine Nachversteuerung im drittfolgenden Jahr auch dann zu erfolgen, wenn in diesem Jahr mit dem betreffenden Staat mittlerweile eine umfassende Amtshilfe besteht. Im Jahr 2015 angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem für den Veranlagungszeitraum 2015 keine umfassende Amtshilfe besteht, sind somit jedenfalls spätestens im Jahr 2018 nachzuversteuern.

Eine umfassende Amtshilfe besteht mit sämtlichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union aufgrund der Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU) sowie mit bestimmten Drittstaaten aufgrund von großen Auskunfts-klauseln in Doppelbesteuerungsabkommen, aufgrund des multilateralen Amtshilfeabkommens oder aufgrund von anderen Abkommen über den Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreements – TIEA). Als abschließende Liste jener Staaten, mit denen mit Stand 1.1.2015 eine umfassende Amtshilfe besteht, ist die Information des BMF vom 24.9.2014, BMF-010221/0593-VI/8/2014, heranzuziehen.

#### Rz 216

Die Nachversteuerung infolge Zeitablaufs hat spätestens im drittfolgenden Jahr nach Verlustansatz zu erfolgen. Eine frühere freiwillige gänzliche oder teilweise Nachversteuerung ist möglich; in einem solchen Fall wäre nur mehr der verbleibende Rest von der Nachversteuerung im drittfolgenden Jahr betroffen. Die Verpflichtung zur Nachversteuerung aufgrund einer Verlustverwertung im Ausland bleibt unberührt; dementsprechend hat eine solche gegebenenfalls im ersten und zweiten Jahr nach Ansatz des Verlustes entsprechend dem „first in – first out-Verfahren“ zu erfolgen (siehe Rz 212).

Erfolgt im ersten oder zweiten Jahr nach Ansatz des Verlustes eine freiwillige oder verpflichtende Nachversteuerung, ist zu dokumentieren, ob bzw. in welchem Umfang der Verlust für eine erforderliche Nachversteuerung im drittfolgenden Jahr noch vorhanden ist.

#### *Beispiele:*

- 1. Im Jahr 1 wird ein ausländischer Verlust von 22 im Inland mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen und damit zur Gänze verwertet. Im Ausland geht der Verlust zur Gänze in den Verlustvortrag ein. Im Jahr 2 erfolgt im Ausland eine Verwertung dieses Verlustes in Höhe von 9. Es ist in diesem Jahr ein Betrag von 9 nachzuversteuern. Die verbleibenden 13 sind jedenfalls im Jahr 4 nachzuversteuern.*
- 2. Im Jahr 1 geht ein ausländischer Verlust iHv 20 mangels anderer ausgleichsfähiger Einkünfte zur Gänze in den Verlustvortrag ein. Im Jahr 2 erfolgt im Ausland eine Verwertung dieses Verlustes iHv 8. Es ist in diesem Jahr ein Betrag von 8 nachzuversteuern. Der Ansatz des Nachversteuerungsbetrages ermöglicht einen Verlustabzug in derselben*

*Höhe. Die verbleibenden 12 sind jedenfalls im Jahr 4 nachzuversteuern; dann kann der verbleibende Verlustvortrag von 12 verrechnet werden.*

- 3.** *Im Jahr 1 wird ein ausländischer Verlust iHv 20 im Umfang von 5 mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen; der Rest (15) geht in den Verlustvortrag ein. Im Jahr 3 entscheidet sich der Steuerpflichtige zur freiwilligen gänzlichen Nachversteuerung des Verlustes aus dem Jahr 1 in Höhe von 20. Im Jahr 2 wurde kein Verlustabzug im Inland berücksichtigt, daher kann mit dem Nachsteuerungsbetrag ein Verlustvortrag iHv 15 verrechnet werden. Infolge der freiwilligen gänzlichen Nachversteuerung ist im Jahr 4 nichts mehr nachzuversteuern.*

#### **2.8.5.2. Übergangsbestimmung für die Kalenderjahre 2016 bis 2018**

**Rz 217**

Nach der Übergangsbestimmung § 124b Z 249 lit b EStG 1988 ist § 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 erstmalig ab der Veranlagung 2015 anzuwenden. Sämtliche bis dahin noch nicht nachversteuerten Verluste aus Staaten, mit denen mit Stand 1.1.2015 keine umfassende Amtshilfe besteht (siehe dazu Rz 215), erhöhen in den Jahren 2016 bis 2018 zu mindestens einem Drittel den Gesamtbetrag der Einkünfte, soweit sie nicht bei der Veranlagung 2016 auf Grund der Verlustverwertung im Ausland nachzuversteuern sind.

Die berücksichtigten Verluste sind dann nicht nachzuversteuern, wenn die Verluste

- in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die vor dem 1. 3. 2014 enden,
- nicht mehr im Ausland verwertet werden können, und
- aus ausländischen Betrieben/Betriebsstätten stammen, die vor dem 1.1.2017 aufgegeben oder veräußert werden.

**Beispiel:**

*Ein österreichisches Unternehmen (Bilanzstichtag 31. 12.) unterhält seit Jahren eine Betriebsstätte in einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht; bis zum 31. 12. 2013 wurden dem Unternehmen über die Jahre aus der Betriebsstätte Verluste von insgesamt 15 Mio. (€) zugerechnet, von denen bisher nur 6 Mio. nachversteuert worden sind; 9 Mio. sind daher*

*noch nachversteuerungshängig. Im Jahr 2014 erleidet die Betriebsstätte wiederum einen Verlust von 3 Mio., im Jahr 2015 von 1 Mio.*

*Nach der Übergangsbestimmung wären die noch nicht nachversteuerten Verluste bis inklusive 2014 von insgesamt 12 Mio. über die Kalenderjahre 2016 bis 2018 nachzuversteuern. Sollte im Jahr 2016 eine Nachversteuerung aufgrund einer Verlustverwertung im Ausland stattfinden, würde nur der Restbetrag der verteilten Nachversteuerung unterliegen.*

*Für die bis zum Jahr 2013 angelaufenen Verluste iHv 9 Mio. kann der Unternehmer aber die Nachversteuerung dadurch vermeiden, dass er die ausländische Betriebsstätte bis zum 31. 12. 2016 aufgibt oder veräußert, sofern dadurch die Verluste im Ausland in der Folge nicht mehr verwertet werden können. Ein allfälliger Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn löst allerdings insoweit eine Nachversteuerung aus. Sollten allerdings bei Weiterbestand der Betriebsstätte noch offene Verlustvorträge nach ausländischem Recht auf den Erwerber übergehen, stünde dies der Vermeidung der Nachversteuerung entgegen.*

*Für die im Jahr 2014 zugerechneten Verluste von 3 Mio. gilt die Ausnahme von der Nachversteuerung nicht; selbst wenn im Jahre 2016 die Betriebsstätte aufgegeben würde, wären daher die Verluste aus dem Jahr 2014 sowie aus dem Jahr 2015 zwingend nachzuversteuern. Für die Verluste aus dem Jahre 2014 greift grundsätzlich die verteilte Nachversteuerung über die Jahre 2016 bis 2018, die Verluste aus dem Jahr 2015 unterliegen bereits generell § 2 Abs. 8 Z 4 EStG und sind spätestens 2018 nachzuversteuern. Eine freiwillige frühere Nachversteuerung bleibt sowohl hinsichtlich des Verlustes aus 2014 als auch hinsichtlich des Verlustes aus 2015 möglich.*

**Randzahlen 218 bis 299: Derzeit frei**

Rz 529 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 529 Parkplatz**

Ein Parkplatz stellt ein eigenständiges unbewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut dar (VwGH 22.5.2014, 2010/15/0161; VwGH 9.6.1986, 84/15/0128); auch eine Platzbefestigung (zB Schotter zur Beseitigung von Unebenheiten und Löchern) stellt ein

eigenständiges Wirtschaftsgut dar (VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238). Zur Veräußerung von Grund und Boden mit einem Parkplatz oder Platzbefestigungen siehe Rz 6621.

Rz 652d und Rz 652e werden geändert (Salzburger Steuerdialog 2013)

### Rz 652d

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

- Herstellungsaufwand wurde sofort abgesetzt statt aktiviert;
- Erhaltungsaufwand wurde aktiviert statt sofort abgesetzt;
- Der AfA wurde eine falsche Nutzungsdauer zu Grunde gelegt (**dabei sind allfällige Nutzungsentnahmen mitzuberücksichtigen**);
- **Der Ermittlung des Ausmaßes einer Nutzungseinlage auf Grund der betrieblichen Nutzung eines privaten Wirtschaftsgutes wurde eine falsche Nutzungsdauer dieses Wirtschaftsgutes zu Grunde gelegt.**
- Ein selbst hergestelltes unkörperliches Wirtschaftsgut wurde zu Unrecht aktiviert;
- Eine Rückstellung wurde unrichtig gebildet oder unterlassen;
- Eine Teilwertabschreibung/Zuschreibung wurde unrichtig vorgenommen oder unterlassen. Zur Zuschreibung bei Beteiligungen iSd § 228 Abs. 1 UGB siehe insbesondere Rz 2584.
- Eine Verbindlichkeit/Forderung aus einem Aufwand/Ertrag wird in einem falschen Wirtschaftsjahr erfasst.
- **Eine Entnahmebesteuerung durch Ansatz des Teilwertes ist zu Unrecht unterblieben (gemäß § 6 Z 4 tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte, zB eine Grundstücksveräußerung gemäß § 30, der Entnahmeteilwert an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten).**

*Beispiele:*

*1. Im verjährten Jahr 01 wurde Herstellungsaufwand von 300.000 **Euro** (Nutzungsdauer 10 Jahre) sofort abgesetzt. Die Bilanzberichtigung erfordert die Aktivierung des Herstellungsaufwands in 01 und eine Fortentwicklung des Buchwerts unter Berücksichtigung einer AfA von 30.000 **Euro** pro Wirtschaftsjahr. Im ersten noch nicht verjährten Jahr 04 beträgt der Buchwert in der Eröffnungsbilanz daher 210.000 **Euro**; die AfA des Jahres 04 beträgt 30.000 **Euro** und der Buchwert in der Schlussbilanz 180.000 **Euro**. Zusätzlich ist im Jahr 04 ein Gewinnzuschlag von 210.000 **Euro** ( $300.000 - 3 \times 30.000$ ) anzusetzen, sodass*

nach der Veranlagung des Jahres 04 in Summe 120.000 **Euro** aufwandswirksam berücksichtigt worden sind.

2. Ein Wirtschaftsgut wurde im Jahr 01 um 100.000 **Euro** angeschafft und unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben, **wobei eine Privatnutzung im Ausmaß von 20% über eine Nutzungsentnahme berücksichtigt wird**. Richtig wäre der Ansatz einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr 06 steht das Wirtschaftsgut mit einem Buchwert von 50.000 **Euro** in der Eröffnungsbilanz. Die Bilanzberichtigung führt zu einem Buchwertansatz in Höhe des Erinnerungswertes von 1 Euro in der Eröffnungsbilanz 06. Durch einen Abschlag von 49.999 **Euro** wird die AfA betreffend den verjährten Zeitraum korrigiert. **Durch die zu geringe AfA wurde in den Vorjahren aber auch eine zu geringe Nutzungsentnahme angesetzt. Dies ist daher im Rahmen des Abschlages für die AfA in Form eines Zuschlages in Höhe von 20.000 Euro (5 x 1.000 = Differenz zur bisher angesetzten Nutzungsentnahme) zur Herstellung des korrekten Ausmaßes der Nutzungsentnahme zu berücksichtigen. Die AfA betreffend den verjährten Zeitraum ist daher letztlich durch einen Abschlag in Höhe von 29.999 Euro zu korrigieren.**

3. Im verjährten Jahr 01 wäre nach § 198 Abs. 8 UGB eine Rückstellung anzusetzen gewesen, der Steuerpflichtige hat sie jedoch

- a) überhaupt nicht angesetzt,
- b) erst im Jahr 05 angesetzt.

Der Rückstellungsgrund ist nach wie vor aufrecht.

In beiden Fällen ist die Rückstellung im Rahmen der Bilanzberichtigung für das Jahr 01 einzustellen und gegebenenfalls fortzuentwickeln. Die Rückstellung ist somit im ersten noch nicht verjährten Jahr 04 in zutreffender Höhe in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen.

Gleichzeitig ist in 04 ein Abschlag unter Beachtung von § 9 EStG 1988 vorzunehmen.

Im Fall b) ist zusätzlich die unrichtige Rückstellungsdotierung in 05 gewinnerhöhend zu korrigieren.

4. Eine einen Aufwand betreffende betriebliche Verbindlichkeit in Höhe von 20.000 **Euro** wäre im Jahr 01, das ist das Jahr des Anfallens des Aufwandes, zu passivieren gewesen. Stattdessen wurde der Aufwand im Zahlungsjahr 04 erfasst. Die Bilanzberichtigung führt zum Ausweis einer Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz des ersten nicht verjährten Veranlagungsjahres 03. In diesem Jahr ist ein Abschlag von 20.000 **Euro** anzusetzen. Im Jahr 04 ist die Verbindlichkeit erfolgsneutral auszubuchen und die unrichtige Erfassung des

*Aufwandes gewinnerhöhend zu korrigieren. Die Berücksichtigung des Aufwandes des (verjährten) Jahres 01 wird somit im Jahr 03 nachgeholt.*

*5. In Bezug auf eine Beteiligung (Anschaffungskosten 100.000 **Euro**) wurde im Jahr 01 eine Teilwertabschreibung von 30.000 **Euro** vorgenommen. Eine Zuschreibung wegen Wegfalls der Gründe für die Teilwertabschreibung wäre im verjährten Jahr 03 vorzunehmen gewesen, ist aber unterblieben. Auf Grund der Bilanzberichtigung steht die Beteiligung in der Eröffnungsbilanz des ersten nicht verjährten Jahres 05 mit 100.000 **Euro** zu Buche. Es ist im Jahr 05 ein Zuschlag von 30.000 **Euro** gewinnerhöhend anzusetzen.*

### **Rz 652e**

Fehler, die keine Auswirkung auf ein noch nicht verjährtes Veranlagungsjahr haben oder die nicht periodenübergreifend sind (**zB falscher (Nicht)Ansatz von Schuldzinsen**), sind von § 4 Abs. 2 EStG 1988 nicht erfasst. **Ebenfalls nicht erfasst sind fälschlicherweise erfasste Aufwendungen iZm Wirtschaftsgütern, die Privatvermögen darstellen (sofern es sich nicht um Nutzungseinlagen handelt; siehe dazu Rz 652d).**

#### **Beispiele:**

*1. In einem bereits verjährten Veranlagungszeitraum wurde eine bezahlte Geldstrafe entgegen § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 als Betriebsausgabe behandelt. Es ist kein Zuschlag anzusetzen (keine periodenübergreifende Fehlerwirkung).*

*2. Ein Wirtschaftsgut wurde im Jahr 01 um 10.000 **Euro** angeschafft und unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 3 Jahren abgeschrieben. Richtig wäre der Ansatz einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr 06 steht das WG mit dem Erinnerungswert von 1 **Euro** in der Eröffnungsbilanz. Ungeachtet der Bilanzberichtigungen der Jahre 01 bis 05 ist im Jahr 06 kein Zu- oder Abschlag vorzunehmen, weil das Jahr 06 von einer Bilanzberichtigung nicht (mehr) betroffen ist und der insgesamt richtige Totalgewinn der Besteuerung zu Grunde gelegt wurde.*

*3. Zu Errichtung eines Privatgebäudes wurde ein Kredit aufgenommen. Dieser wurde als Betriebskredit behandelt. In weiterer Folge wurde die Kreditverbindlichkeit auf Grund der Änderung des Wechselkurses gewinnmindernd auf den höheren Teilwert aufgewertet. Diese zu Unrecht berücksichtigte Aufwertung kann in den folgenden Jahren nicht gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 korrigiert werden, weil die Verbindlichkeit von Anfang an nicht zum Betriebsvermögen gehörte und somit die unrichtige Aufwertung keinen periodenübergreifenden Fehler bewirkt.*

Rz 652h wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 652h**

Ein Zu- oder Abschlag gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist im Rahmen der Gewinnermittlung des jeweiligen Betriebes zu erfassen. Er führt zu einem entsprechend erhöhten/verminderten Betriebsergebnis (Gewinn/Verlust).

**Ist der Betrieb unter Buchwertfortführung unentgeltlich auf einen Rechtsnachfolger übergegangen, erfolgt die Erfassung des Zu-/Abschlages in Anwendung des § 6 Z 9 EStG 1988 beim Rechtsnachfolger in dessen ersten nicht verjährten Veranlagungszeitraum.**

Rz 752 wird geändert (Änderung eines Gesetzesverweises)

### **Rz 752**

Dies gilt nicht,

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

Rz 772 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 772**

Zu den Anschaffungskosten zählen auch Anschaffungsnebenkosten (siehe Rz 2186 f und Rz 2617 ff). ~~wie Aufschließungskosten und Kosten von Schutzbauten (siehe dazu Rz 2626 ff).~~ Nachträgliche Anschaffungskosten und Anschaffungskostenminderungen (**siehe Rz 2188 ff) sowie Aufschließungskosten und Kosten von Schutzbauten (siehe dazu Rz 2626 ff)** sind zu beachten ~~(siehe Rz 2188 ff).~~

Rz 784 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 784**

Verluste aus der Veräußerung oder Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert von Grundstücken müssen vorrangig mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen oder mit Wertzuschreibungen von Grundstücken desselben Betriebes verrechnet werden. Der Veräußerung sind für die Anwendung dieser Bestimmung Entnahmen gleichzuhalten; dies bewirkt die gleiche steuerliche Behandlung, wie sie § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 für betriebliches Kapitalvermögen vorsieht. ~~Die vorrangige Verrechnung gilt nur für Grundstücke, deren Wertsteigerungen dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen.~~ Ein verbleibender Verlustüberhang ist zu halbieren und wie ein "normaler" betrieblicher Verlust zunächst innerbetrieblich und dann nach den allgemeinen Ertragsteuergesetzen auszugleichen. Ein auch nach dem vertikalen Verlustausgleich (siehe Rz 153) verbleibender Verlustüberhang geht in den Verlustvortrag ein und kann nach den Regeln des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 in den folgenden Wirtschaftsjahren abgezogen werden.

**Die vorrangige Verrechnung mit anderen Grundstücksgewinnen desselben Betriebes sowie die Halbierung vor einer Verrechnung mit anderen Gewinnen gilt nur für Grundstücke, deren Wertsteigerungen dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen. Eine solche vorrangige Verrechnung ist auch dann vorzunehmen, wenn von der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 Gebrauch gemacht wird.**

Rz 1031a wird neu eingefügt (Judikatur)

#### **Rz 1031a AKM-Altersquote**

**Zahlungen von Verwertungsgesellschaften (auch Altersquoten bzw Altersausgleiche) sind ein Anteil an den durch die Verwertungsgesellschaft in gesammelter Form vereinnahmten Entgelte Dritter für die Inanspruchnahme von urheberrechtlich geschützten Leistungen. Dadurch stehen diese Zahlungen zumindest mittelbar in Zusammenhang mit der Leistung der Urheber und stellen somit Betriebseinnahmen bei diesen dar (VwGH 17.4.2013, 2012/13/0125 zur AKM-Altersquote).**

Rz 1069a wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 1069a – Unterstützungsleistung wegen lang andauernder Krankheit**

**Die Unterstützungsleistung bei lang andauernder Krankheit (§§ 104a und 104b GSVG) stellt einen Einkommensersatz dar, der gemäß § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG**

**1988 zu den Einkünften zählt. Sie kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 wegen vorliegender Hilfsbedürftigkeit steuerfrei sein. Zur Hilfsbedürftigkeit siehe LStR 2002 Rz 30.**

Rz 1071 und Rz 1072 werden geändert (Judikatur)

### **Rz 1071 - Verdienstentgang**

Eine unter dem Titel Verdienstentgang erhaltene Ersatzleistung (**auch als Versicherungsleistung, siehe Rz 1072**) ist steuerpflichtige Einnahme in jener Einkunftsart, die der Ausfall betroffen hätte. Nicht maßgeblich ist, ob tatsächlich ein Verdienstausschluss stattgefunden hat.

### **Rz 1072 - Versicherungsentschädigungen**

sind Einnahmen, **soweit** die Versicherung im Interesse des Betriebes abgeschlossen (VwGH 11.12.1978, 0094/77, betr. Versicherung gegen Einbrüche), die Prämie für Betriebsvermögen bezahlt worden ist (VwGH 20.2.1991, 90/13/0210, betreffend Kraftfahrzeuge) **oder ein betrieblicher Verdienstentgang ausgeglichen wird (VwGH 24.4.2014, 2011/15/0197).**

Rz 1129 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 1129**

Als "nahe Angehörige", für welche die unten in Abschn. 5.4.4 angeführten Grundsätze anzuwenden sind, gelten insbesondere:

- die in § 25 BAO aufgezählten Personen,
- andere verwandte oder verschwägerte Personen (zB Schwiegervater, vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067; Schwager, vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0090),
- sonstige Personen, die untereinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen (zB Verlobte oder Lebensgefährten, vgl. VwGH 16.11.1993, 90/14/0179; VwGH 29.7.1997, 93/14/0056; **unter bestimmten Umständen auch besonders eng befreundete Personen, siehe VwGH 26.3.2014, 2011/13/0036**),
- Stiefkinder (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088),
- Personengesellschaft und naher Angehöriger eines (insbesondere des beherrschenden) Gesellschafters,

- Kommanditgesellschaft und die von den Kommanditisten beherrschte Komplementär-GmbH (VwGH 6.10.1992, 88/14/0045, betr. Privatnutzung eines Firmenautos bzw. VwGH 24.10.1995, 92/14/0020, betr. Gewinnaufteilung zwischen Komplementär-GmbH und Kommanditisten),
- GmbH und (beherrschender) Gesellschafter (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039),
- GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer (VwGH 13.10.1999, 96/13/0113), insbesondere bei einer Einmann-GmbH (VwGH 14.12.1993, 90/14/0264),
- Alleingesellschafter (VwGH 20.6.2000, 98/15/0008, betr. durch eine liechtensteinische Domizilgesellschaft geltend gemachten Vorsteuerabzug aus in Österreich ausgeübten Umsätzen aus der Vermietung von Bürogeräten und Software an den österreichischen Alleingesellschafter als einzigem Mieter),
- eine einem Gesellschafter nahe stehenden Person (VwGH 13.3.1998, 93/14/0023),
- daran beteiligtem stillen Gesellschafter (VwGH 23.6.1998, 93/14/0192),
- Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts und Trägerkörperschaft (VwGH 21.10.1999, 94/15/0113),
- Privatstiftung und Stifter bzw. Begünstigter sowie
- Verein und Vereinsmitglied bzw. Vereinsfunktionär (VwGH 24.6.1999, 97/15/0212; VwGH 24.2.2000, 97/15/0213).

Rz 1257 wird geändert (Anpassung von Werten)

### 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	Beitragsatz	Höchstbeitrag monatlich
2006	4.375 Euro	9,1	398,13 Euro
2007	4.480 Euro	9,1	407,68 Euro
2008	4.585 Euro	7,65	350,75 Euro
2009	4.690 Euro	7,65	358,79 Euro
2010	4.795 Euro	7,65	366,82 Euro
2011	4.900 Euro	7,65	374,85 Euro
2012	4.935 Euro	7,65	377,53 Euro

2013	5.180 Euro	7,65	396,72 Euro
<b>2014</b>	<b>5.285 Euro</b>	<b>7,65</b>	<b>404,31 Euro</b>
<b>2015</b>	<b>5.425 Euro</b>	<b>7,65</b>	<b>415,01 Euro</b>

Rz 1338 wird geändert (AbgÄG 2014)

### **Rz 1338**

Die Zuwendungen an die im § 4a Abs. 4 EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecke bestimmt sein. Hinsichtlich der in § 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988 genannten Einrichtungen sind diese Zwecke in den §§ 24 (Österreichisches Archäologisches Institut), 26 (Institut für Österreichische Geschichtsforschung) Forschungsorganisationsgesetz, BGBl. Nr. 341/1981, in § 13 Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl. I Nr. 14/2002 idF BGBl. I Nr. 112/2011 (Österreichische Nationalbibliothek) festgelegt. **Gemäß § 4a Abs. 4 lit. g EStG 1988 sind auch Zuwendungen an ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe (vgl. Rz 215) besteht, abzugsfähig, wenn die Einrichtung den oben genannten Einrichtungen vergleichbar ist und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dient.**

**Abzugsfähig sind auch freigebige Zuwendungen an die Diplomatische Akademie zur Erfüllung der dieser nach § 2 Bundesgesetz über die "Diplomatische Akademie Wien", BGBl. Nr. 178/1996, zukommenden Zwecke (§ 4a Abs.4 lit. f EStG 1988) sowie Zuwendungen an eine vergleichbare ausländische Einrichtung mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.**

**Abzugsfähig sind auch** Zuwendungen an Museen von **inländischen** Körperschaften des öffentlichen Rechts **sowie** an begünstigte **inländische** Museen von anderen Rechtsträgern, **deren Sammlung in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung ist, wenn die Zuwendung zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecken dient (§ 4a Abs. 4 lit. b EStG 1988). Gleiches gilt für Zuwendungen an** das Bundesdenkmalamt inklusive des Denkmalfonds gemäß § 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes **(§ 4a Abs. 4 lit. c EStG 1988).** ~~müssen ebenfalls zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecken dienen.~~

Ein Museum ist eine Einrichtung, die zur Wahrung des kulturellen oder naturkundlichen Erbes Zeugnisse der Vergangenheit und der Gegenwart dauerhaft zu erhalten und für die Zukunft zu sichern hat. Dabei sind die Sammlungen des Museums der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, zu dokumentieren und wissenschaftlich zu erforschen oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich zu machen.

Werden von einer Gebietskörperschaft lediglich die Abgänge eines ein Museum führenden Vereines in Form von Subventionen getragen, bedeutet das noch nicht, dass diese Gebietskörperschaft iSd § 4a Abs. 3 Z 5 EStG 1988 an dem Verein mehrheitlich beteiligt wäre (VwGH 26.06.2001, 97/14/0170).

**Gemäß § 4a Abs. 4 lit. g EStG 1988 sind auch Zuwendungen an ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, abzugsfähig, wenn die Einrichtung den oben genannten Einrichtungen vergleichbar ist und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dient. Eine Förderung usw von Kunst und Kultur in Österreich durch eine ausländische Einrichtung kann insbesondere durch Leihgaben von Gegenständen an österreichische Museen zur Präsentation in Ausstellungen in Österreich oder durch den Abschluss von Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen Museen oder anderen Kultureinrichtungen (zB zur Durchführung von Ausstellungen in Österreich, zur Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Sammlungsgegenständen oder denkmalgeschützten Gebäuden oder zur Durchführung von Ausgrabungen) bewirkt werden.**

Begünstigt sind auch Spenden an **österreichische** Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen **sowie diesen vergleichbaren Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht**, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist **und der österreichische Behindertensport tatsächlich gefördert wird (§ 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988)**. Eine tatsächliche Förderung des **österreichischen Behindertensportes durch ausländische Dachverbände ist insbesondere dann anzunehmen, wenn österreichische Behindertensportler materiell unterstützt werden oder Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen Behindertensportverbänden bestehen.**

Im Unterschied zu den anderen in § 4a Abs. 4 EStG 1988 angeführten Einrichtungen sind an solche Einrichtungen nach dem 31.12.2012 getätigte Spenden nur dann abzugsfähig, wenn die Einrichtung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1

ESTG 1988 eingetragen ist. War eine solche Einrichtung auf Grund des § 4a Abs. 4 lit. d ESTG 1988 in der Fassung vor dem AbgÄG 2012 spendenbegünstigt, **konnte** bis 30.4.2013 ein Antrag auf Eintragung in die Liste der begünstigten Spendenempfänger gestellt werden.

**Erfolgte** auf Basis dieses Antrages die Eintragung in die Liste, gilt diese Eintragung jedenfalls als mit 1.1.2013 bewirkt. Das führt dazu, dass Spenden, die im Jahr 2013 vor der Eintragung in die Liste geleistet werden, abzugsfähig sind.

Rz 1338a wird geändert (Judikatur)

### **Rz 1338a**

[...]

- Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen iSd Tierschutzgesetzes (inkl. der veterinärmedizinischen Betreuung). Ein Tierheim ist nach § 4 Z 9 Tierschutzgesetz, BGBl. I Nr. 118/2004, eine nicht auf Gewinn gerichtete dauerhafte Einrichtung, die der Verwahrung herrenloser oder fremder Tiere dient. Unter den Begriff des Tierheimes fallen auch Tierasyle und Gnadenhöfe. Die Tierhaltung muss eine von der privaten Sphäre einzelner Vereinsmitglieder klar abgegrenzte eigenständige wirtschaftliche Einrichtung darstellen. Die Haltung, Pflege und Betreuung von Tieren im häuslichen Bereich ist daher nicht begünstigt (zB Tierheim auf dem privaten Wohngrundstück des Vereinsvorstandes, **BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013**). Nicht begünstigt ist auch eine Betreuungstätigkeit, die im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit entfaltet wird (zB die Erteilung des Gnadenbrottes an alte Reitpferde im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit, **vgl dazu auch BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013**).

Die Führung des Tierheimes muss den Anforderungen des Tierschutzgesetzes und der Tierheim-Verordnung, BGBl. II Nr. 490/2004, entsprechen. Werden Verstöße gegen das Tierschutzgesetz behördlich festgestellt, ist die erteilte Spendenbegünstigung unverzüglich zu widerrufen.

Begünstigt ist auch die Betreuung von Tieren in einem Tierheim in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR, wenn es mit einem Tierheim iSd Tierschutzgesetzes vergleichbar ist.

[...] *Rest der Rz unverändert.*

Rz 1338g und 1338h werden geändert (Klarstellung)

### Rz 1338g

Die in § 4a Abs. 2 Z 1 und 3 EStG 1988 verankerten begünstigten Zwecke (siehe Rz 1338a) müssen den Hauptzweck der begünstigten Rechtsträger darstellen. Die Empfängerkörperschaften müssen sich im Wesentlichen **unmittelbar** mit der Durchführung von Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 befassen, auf mildtätigem Gebiet, in der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, in der Hilfestellung in Katastrophenfällen, auf dem Gebiet des Umwelt-, Natur- und Artenschutz betätigen, oder ein behördlich genehmigtes Tierheim betreiben. Eine wesentliche Verfolgung der begünstigten Zwecke liegt vor, wenn zumindest 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) für diese Zwecke eingesetzt werden (siehe UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09). Als Tätigkeiten zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes können nur solche betrachtet werden, die dessen Erfüllung unmittelbar dienen. Dazu gehört auch die Ausbildung von eigenem Personal für den Einsatz im wesentlichen Tätigkeitsbereich (zB für Behindertenpflege oder Katastropheneinsätze usw.). Daneben kann auch das Personal anderer vergleichbarer Organisationen in die Ausbildung einbezogen werden. Tätigkeiten, die nicht unmittelbar auf die Verwirklichung begünstigter Zwecke gerichtet sind (zB Erste-Hilfe-Kurse für Führerscheinwerber), stellen keine Erfüllung des Hauptzweckes dar und zählen daher zu den Nebentätigkeiten.

Daneben sind dem begünstigten Rechtsträger - abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten (**zB finanzielle Unterstützung anderer gemeinnütziger Körperschaften mit gleicher Zielsetzung**) - nur **Nebentätigkeiten** erlaubt, die den Begünstigungsvorschriften der §§ 34 ff BAO entsprechen. Alle vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Nebentätigkeiten dürfen in Summe die Grenze von 25% der Gesamtressourcen nicht übersteigen. Als solche **Nebentätigkeiten** sind neben der reinen Vermögensverwaltung auch betriebliche Tätigkeiten, die keine Zweckverwirklichungsbetriebe (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO darstellen, zulässig (siehe Rz 1338j).

### Rz 1338h

Um einen effizienten Mitteleinsatz zu garantieren, wird eine Kontinuität der begünstigten Betätigung über einen zumindest dreijährigen Zeitraum vorausgesetzt, wobei auch Zeiten einer allfälligen Vorgängerorganisation in diese Bestandsdauer einzubeziehen sind.

Unter Vorgängerorganisationen sind Körperschaften zu verstehen, die ihren Tätigkeitsbereich im Sinne der Spendenbegünstigungsregel ganz oder teilweise auf eine andere auch neu entstandene Rechtsperson übertragen oder übertragen haben. Als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a EStG 1988 gelten aber auch unselbständige Einheiten, wie Teilorganisationen, als eigene Abteilungen geführte Aktivitäten oder als eigene Verwaltungseinheiten geführte Tätigkeitsfelder.

Die Anerkennung als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988 setzt voraus, dass die bisherige Tätigkeit der Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken im Sinne des § 4a Abs. 2 Z 1 und 3 EStG 1988 entsprochen hat und dass ihre Tätigkeit in einem eigenen Rechnungskreis erfasst wurde.

Für die Erteilung der Spendenbegünstigung an Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988, sowie an Dachverbände iSd § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988 und an Spendensammelorganisationen iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 setzt § 4a Abs. 8 Z 2 lit. d EStG 1988 ebenfalls einen dreijährigen Bestand der antragstellenden Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation voraus. Auch in diesen Fällen ist erforderlich, dass die Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken der antragstellenden Körperschaft entsprochen hat.

**Auch ein Betrieb, der im Zuge einer Umgründung von einer anderen Körperschaft übernommen wird, kann grundsätzlich als Vorgängerorganisation bezüglich der Erteilung der Spendenbegünstigung an die aufnehmende Körperschaft gewertet werden. Allerdings muss die aufnehmende Körperschaft ab dem Tag der Übernahme der begünstigten Tätigkeit durch die Vorgängerorganisation (bei Umgründungen daher ab dem Umgründungstichtag) selbst die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllen. Ist dies auf Grund von Satzungsmängeln, der tatsächlichen Geschäftsführung bzw wegen Nichterfüllung des Wesentlichkeitskriteriums (siehe Rz 1338g) nicht der Fall, geht der Status der Vorgängerorganisation verloren. Im Ergebnis ist somit ein nahtloser Übergang der Erfüllung der Begünstigungsvoraussetzungen von der Vorgängerorganisation auf die aufnehmende Körperschaft erforderlich. Erfüllt somit die aufnehmende Körperschaft die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 nach Aufnahme der Vorgängerorganisation nicht, sind die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 nicht erfüllt.**

Rz 1341 wird geändert (Klarstellung)

## **Rz 1341**

Für die begünstigte Absetzung der Zuwendungen als Betriebsausgabe gemäß § 4a EStG 1988 ist diese durch einen Beleg (zB Quittung, Erlagschein, Kontoauszug) nachzuweisen. Auf Verlangen des Spenders hat der Spendenempfänger dem Spender zusätzlich eine Bestätigung auszustellen, aus der die Höhe der Geldzuwendung oder die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, der Zeitpunkt der Zuwendung und der Verwendungszweck der Spende hervorgehen. In der Spendenbestätigung sind jedenfalls

- der Name und die Anschrift des Spenders,
- der Name des Spendenempfängers,
- die Zuwendung,
- das Datum der Zuwendung sowie
- die Registrierungsnummer anzugeben, unter der der Spendenempfänger in der Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist.

**In Analogie zu elektronisch ausgestellten Rechnungen gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 muss eine elektronisch ausgestellte Spendenbestätigung die oben angeführten Daten ausweisen und in einem unveränderbaren Dateiformat (vorzugsweise pdf-Format) übermittelt werden. Dabei ist auch auf eine ordnungsgemäße Unterfertigung zu achten. Dies kann durch eine elektronische Signatur aber auch durch eine gescannte Unterschrift im übermittelten Dokument erfolgen.**

Erfolgt die Spende durch Überweisung von einem Konto mit mehr als einem Inhaber, ist die Person als Spender anzuführen, in deren Namen die Überweisung erfolgt. Bei Vorliegen einer Treuhandschaft sind auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Bei unmittelbaren Geldzuwendungen ist ein entsprechender Zahlungsbeleg ausreichend. Sachzuwendungen sind im Rahmen der Spendenbestätigung durch den Spendenempfänger nicht zu bewerten; die Bewertung hat durch den Spender zu erfolgen. Die Beschreibung der Sachzuwendung muss gewährleisten, dass der gespendete Gegenstand eindeutig identifizierbar ist. Es sind daher die Kriterien der Beschreibung der Art und des Umfangs der Leistung in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 zu beachten. Bloße Sammelbezeichnungen (zB Speisen, Getränke, Lebensmittel) sind nicht ausreichend.

Rz 1349 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 1349**

Rechtslage für die Veranlagung 2012

Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind als Betriebsausgaben in Höhe von bis zu 10% des steuerpflichtigen Vorjahresgewinnes abzugsfähig. Als Sonderausgaben sind Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des Gesamtbetrages der Vorjahreseinkünfte begrenzt ist.

"Vorjahresgewinn" ist der steuerpflichtige Gewinn des der Zuwendung unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres, auch eines allfälligen Rumpfwirtschaftsjahres. Steuerliche Vorjahresverluste schließen einen Spendenabzug als Betriebsausgaben aus, ebenso können neu eröffnete Betriebe im ersten (Rumpf-)Wirtschaftsjahr noch keine als Betriebsausgaben absetzbare Zuwendungen iSd § 4a EStG 1988 tätigen (es könnte aber ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 vorliegen, aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen iSd § 4a EStG 1988 können jedoch bis zu 10% des Gesamtbetrags der Vorjahreseinkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden).

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahres **umfasst auch steuerfreie Bezüge und sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sowie Einkünfte denen nach einem DBA Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zusteht (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013).**

Übersteigen die Zuwendungen 10% des Vorjahresgewinnes, kann der Überhang ggf. im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 oder 8 EStG 1988 berücksichtigt werden. Danach kommt ein Abzug von Zuwendungen als Sonderausgabe nur insoweit in Frage, als die gesamten Ausgaben zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen. War der Gesamtbetrag der Einkünfte des Vorjahrs negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind als Betriebsausgaben in Höhe von bis zu 10% des steuerpflichtigen Gewinnes abzugsfähig. Als Sonderausgaben sind Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig. Die als Sonderausgaben abzugsfähigen Spenden sind - unter Einbeziehung der als Betriebsausgaben berücksichtigten Spenden - mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte begrenzt.

Für die Berechnung des Spendenhöchstbetrages sind Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nur zu berücksichtigen, wenn auf sie nicht der besondere Steuersatz nach § 27a EStG 1988 bzw. § 30a EStG 1988 angewendet wird (§ 27a Abs. 1 bzw. § 30a Abs. 1 EStG 1988).

Gewinn ist der steuerpflichtige Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages. Ein steuerlicher Verlust schließt einen Spendenabzug als Betriebsausgaben aus (es könnte aber ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 vorliegen). Bei Vorliegen eines Verlustes können aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen iSd § 4a EStG 1988 bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte **umfasst auch steuerfreie Bezüge und sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sowie Einkünfte denen nach einem DBA Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zusteht (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013).**

Übersteigen die Zuwendungen 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages, kann der Überhang gegebenenfalls im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden. Allerdings können diese Zuwendungen - wie auch solche aus dem Privatvermögen - als Sonderausgabe nur insoweit berücksichtigt werden, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des Kalenderjahres nicht übersteigen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des betreffenden Jahres negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

*Beispiele:*

*1. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 (gerundet) für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 13  $[100 \cdot 0,13]$ ). Daneben werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 137. Daher können zusätzlich Zuwendungen in Höhe von 2,7 als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden (insgesamt 13,7).*

*2. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter*

*Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 [100\*0,13]). Daneben wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erzielt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 37. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 knüpft an den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher für das Ausmaß der als Betriebsausgabe berücksichtigungsfähigen Spenden unbeachtlich. Somit können Zuwendungen in Höhe von 11 als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein zusätzlicher Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt hingegen nicht in Betracht.*

Rz 1647 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 1647**

- Betriebssteuern (zB Grundsteuer für ein Betriebsgrundstück, Kfz-Steuer für ein Betriebsfahrzeug) stellen Betriebsausgaben dar.
- Personensteuern (zB Einkommensteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer) sind nicht abzugsfähig (siehe auch Rz 4847 ff).
- Nebenansprüche (Abgabenerhöhungen, Verspätungszuschlag, im Verfahren auflaufende Kosten und Zwangs- und Ordnungsstrafen, Kosten der Ersatzvornahme, Nebengebühren wie Stundungszinsen, Aussetzungszinsen, Säumniszuschlag, Kosten des Vollstreckungs und Sicherungsverfahrens) unterliegen der gleichen Regelung wie die zu Grunde liegende Steuer. **Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 sind jedoch Abgabenerhöhungen nach dem FinStrG nicht abzugsfähig; siehe dazu auch Rz 4846d.**
- Bezüglich Nachforderungen (zB von Lohnsteuer) siehe unter "Nachforderungen" (Rz 1600).

Rz 2189 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 2189**

- Kaufpreiserhöhungen  
Diese können bspw. aus der Neufestlegung des Kaufpreises auf Grund eines Urteils oder (gerichtlichen) Vergleichs oder aus Nachzahlungen auf Grund einer Verletzung des § 934 ABGB resultieren. Weiters führen aufschiebend bedingte Verbindlichkeiten erst im Zeitpunkt ihres Feststehens zu nachträglichen Anschaffungskosten.

- Erhöhung der Anschaffungsnebenkosten und Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft.
- Die nachträgliche Rückzahlung steuerfreier Subventionen ~~gilt als~~ (Anschaffungskostenerhöhung).
- Rentenzahlungen, Rentenwagnis;  
Ergibt der Verlauf der Rentenzahlungen, dass die tatsächlich erbrachten Teilzahlungen ohne den in ihnen enthaltenen Zinsanteil die Höhe der passivierten Rentenlast übersteigen, so liegen keine nachträglichen Anschaffungskosten vor.
- **Kosten in unmittelbarem Zusammenhang mit der nachträglichen Errichtung von Wohnungseigentum (Vertragserrichtungskosten, Eintragungsgebühr usw.)**

Rz 2260 wird geändert (RÄG 2010)

#### **Rz 2260**

Bei sinkenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten können auch die bereits vorhandenen Waren auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden. Nachhaltigkeit des Wertverlustes ist nicht erforderlich. Der rechnungslegungspflichtige Unternehmer hat sie abzuschreiben. Der Teilwert ist bei Vergleich der Wiederbeschaffungskosten und dem aus dem Verkaufspreis rückgerechneten (retrograd ermittelten) Wert immer der niedrigere der beiden Werte. Künftige Wertschwankungen können in der **Bilanz**, ~~anders als in der UGB-Bilanz~~ nicht berücksichtigt werden.

Rz 2331 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 2331 Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen**

Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen sind auszuweisen, wenn die Warenlieferung erfolgt bzw. die Leistung erbracht ist; das ist der Zeitpunkt, in dem das wirtschaftliche Eigentum übergeht (VwGH 7.2.1958, 0013/57). Die Forderung ist ohne Rücksicht auf ihre Fälligkeit und ohne Rücksicht auf die Rechnungslegung oder gar Exekutionstitel zu bilanzieren (VwGH 19.9.1989, 89/14/0119). **Auch eine mangelhafte Leistungserbringung rechtfertigt keine Wertberichtigung der Forderung (VwGH 26.2.2014, 2009/13/0112; zur Bildung einer Rückstellung für Gewährleistungsansprüche siehe Rz 3474)** Gleiches gilt für abgrenzbare Teilleistungen, zu denen bei Wirtschaftstreuändern die laufende Führung von Büchern, die

Lohnverrechnung und die Errechnung monatlich an das Finanzamt abzuführender Abgaben für die Klienten gehören, auch wenn die Leistungen im Rahmen eines weiter gehenden Auftrages verrichtet werden (VwGH 1.12.1981, 81/14/0017).

## **2446**

### **Fassung bis 2014**

Die Abzinsung wegen Unverzinslichkeit oder geringer Verzinslichkeit ist wegen des Realisationsprinzips nicht zulässig; dies gilt für Darlehensschulden wie für Kaufpreisschulden (VwGH 25.11.1966, 599/1966); eine Abzinsung kommt in Betracht, wenn in der Verbindlichkeit Zinskomponenten enthalten sind, die nicht zu den Anschaffungskosten der Verbindlichkeit zählen, sondern als Zinsaufwand zu erfassen sind.

### **Fassung ab 2015**

**Langfristige, formal unverzinslich oder zu niedrig verzinsten Verbindlichkeiten sind ab einem Wirtschaftsjahr, das im Jahr 2015 beginnt, grundsätzlich abzuzinsen, wenn sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Zinskomponenten enthalten. Diese stellen nicht Anschaffungskosten der Verbindlichkeit sondern laufenden Zinsaufwand dar (VwGH 23.11.1994, 91/13/0111). Siehe dazu näher Rz 3309c.**

Rz 2469 wird geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

## **Rz 2469**

Das EStG 1988 enthält einige Regelungen, wonach für die Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen ein zwingender gesonderter **Ausweis** erforderlich ist:

- § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988: **„Begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind im Anlageverzeichnis (Anlagekartei) auszuweisen. Wohnbauanleihen sind für jeden Betrieb in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen.“**
- § 12 Abs. 7 EStG 1988: "Diese (Übertragungs-)Rücklage ist gesondert auszuweisen."

Rz 2489 wird geändert (Judikatur)

## **Rz 2489**

Ein entdeckter Bodenschatz ist steuerlich ein vom Grund und Boden getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut. Ein Bodenschatz stellt allerdings, falls noch nicht mit der Verwertung des Bodenschatzes begonnen worden ist, nur dann ein eigenes Wirtschaftsgut

dar, wenn dieser abbauwürdig und mit seiner Aufschließung zu rechnen ist (VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063).

**Stellt der Bodenschatz ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, ist bei einer Veräußerung eines Grundstückes samt Bodenschatz nicht nur für Grund und Boden, sondern auch für den Bodenschatz ein Kaufpreis(anteil) anzusetzen. Erfolgt keine angemessene Aufteilung im Kaufvertrag, ist diese glaubhaft zu machen.**

Ein **als selbständiges Wirtschaftsgut anzusehender** Bodenschatz fällt als solcher nicht unter den Begriff des Grundstücks im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988. Daher ist ein Bodenschatz im Falle der Einlage nach § 6 Z 5 lit. d EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage zu bewerten. **Gegenstand der Einlage ist das gesamte Schottervorkommen, eine fraktionierte Einlage des Schottervorkommen entsprechend der abgebauten Menge ist ausgeschlossen (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0024).** Für die Bewertung sind jene Verhältnisse maßgebend, die im Zeitpunkt der Einlage bekannt waren oder bekannt sein konnten. Eine fehlerhafte Bewertung zum Einlagezeitpunkt kann berichtigt werden. Im Falle einer zutreffenden Bewertung zum Einlagezeitpunkt kommt es nicht zu einer jährlichen Neubewertung, obwohl laufend die Kenntnis über das Ausmaß und die Beschaffenheit des Bodenschatzes verfeinert wird. Maßgeblich ist die seinerzeitige Teilwertermittlung, soweit sie unter sorgfältiger Beachtung aller bewertungsrelevanter Umstände, die dem Unternehmer bekannt waren oder bekannt hätten sein müssen, erfolgt ist (VwGH 29.3.2006, 2004/14/0063, betreffend Schottervorkommen).

In Rz 2517e wird der Verweis auf Rz 6683g durch den Verweis auf **Rz 6170d** ersetzt.

In Rz 2588 wird das Judikaturzitat „(VwGH 16.3.89, 81/14/0055)“ durch das Zitat „**(VwGH 16.3.1989, 88/14/0055)**“ ersetzt.

Rz 2589 wird geändert (BudBG 2011 und 1. StabG 2012)

### **Rz 2589**

§ 6 Z 14 EStG 1988 überträgt den Tauschgrundsatz auch auf die Einlage und Einbringungen in eine Körperschaft und bewirkt, dass eine Sacheinlage in eine Körperschaft einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsgutes, andererseits eine Anschaffung der Gesellschaftsanteile darstellt. **Gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 führt daher eine Sacheinlage von Kapitalvermögen, dessen Erträge Einkünfte aus der Überlassung**

von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 darstellen, zur Realisierung und Versteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven. Ebenso stellt eine Sacheinlage von Grundstücken iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 einen Tausch dar. ~~§ 31 Abs. 7 EStG 1988 überträgt den Grundgedanken des § 6 Z 14 EStG 1988 auf die Sacheinlage von mindestens 1-prozentigen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften aus dem Privatvermögen.~~ Die Sacheinlage anderer Privatvermögenswerte aus dem Privatvermögen **führt** nur im Falle des Vorliegens eines Spekulationstatbestandes iSd § 31 Abs. 1 EStG 1988 **zu einem steuerpflichtigen Vorgang** nach dem Tauschgrundsatz ~~führen~~. Im KStG 1988 wurde der Einlagentatbestand auch im Körperschaftsteuerrecht festgeschrieben, die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Körperschaft wird steuerlich nicht erfasst.

Rz 2594 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

#### **Rz 2594**

Die Gewinnrealisierung beim Tausch ist **bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich** mit der Hingabe des Wirtschaftsgutes anzunehmen; **wird das im Tauschwege erworbene Wirtschaftsgut später geliefert, ist eine entsprechende Forderung auszuweisen**. Dies ist der Zeitpunkt der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit iSd faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut (VwGH 8.3.1994, 93/14/0179). ~~Wird das eingetauschte Wirtschaftsgut erst später geliefert, ist eine entsprechende Forderung auszuweisen.~~

**Wird der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, ist der Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt seiner Hingabe als Aufwand zu erfassen. Die Erfassung der Einnahme erfolgt im Zeitpunkt der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit iSd faktischen Verfügungsmacht über das eingetauschte Wirtschaftsgut (vgl. VwGH 8.3.1994, 93/14/0179).**

Die Abschnittsüberschrift 6.21.2.4 wird durch die Abschnittsüberschrift 6.21.2a ersetzt und lautet nunmehr

Rz 2614 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 2610**

Bei der Differenzmethode wird zuerst der Wert des Grund und Bodens festgestellt, sodass sich der Gebäudewert als "Restgröße" ergibt. Diese Methode ist nur dann zulässig, wenn einerseits der Wert des Grund und Bodens unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung unbedenklich festgestellt werden kann, und andererseits die Summe aus Boden- und Gebäudewert genau den Gesamtkaufpreis ergibt (**VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033**; VwGH 7.9.1990, 86/14/0084; VwGH 23.4.1998, 96/15/0063).

Rz 2618 wird geändert (Judikatur)

### Rz 2618

- Erwerb eines abbruchreifen Gebäudes: Abbruchkosten gehören mit dem Kaufpreis zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens (VwGH 18.05.1962, 2221/61). Abbruchreif ist ein Gebäude, wenn es aus objektiven wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht sinnvoll saniert werden kann (vgl. VwGH 27.04.2005, 2000/14/0110).
- ~~Erwerb eines noch verwendbaren Gebäudes in der Absicht, es abzureißen: Abbruchkosten und Restbuchwert des Gebäudes gehören zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes (so genannte Opfertheorie, VwGH 15.5.1968, 0337/67, VwGH 15.2.1994, 93/14/0175).~~
- Abbruch eines noch verwendbaren Gebäude, **wobei es unbeachtlich ist, ob das Gebäude** in Abbruchabsicht erworben wurde **oder nicht** und schon längere Zeit zum Betriebsvermögen gehört bzw. dem Betrieb gedient hat: Abbruchkosten und Restbuchwert sind sofort abzugsfähig (**vgl. VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107; BFG 6.11.2014, RV/1100310/2010**).
- Abbruch eines schon lange zum Betriebsvermögen gehörenden baufälligen (einsturzgefährdeten) Gebäudes zur Herstellung eines unbebauten Grundstückes: Abbruchkosten und Restbuchwert sind sofort abzugsfähig (vgl. VwGH 24.06.2010, 2008/15/0179; siehe auch Rz 6418a).

### 6.21.2a Beiträge zur Errichtung öffentlicher Wege, Anschließungskosten

Rz 2626 wird geändert (Klarstellung)

### Rz 2626

~~Anschaffungsnebenkosten sind auch~~ Aufschließungskosten (Beiträge zur Verkehrserschließung durch öffentliche Interessentenwege oder Ortsstraßen, Herstellung der Wasserversorgung und Abwasserentsorgung, gesetzliche Beiträge zu Fußgängerzonen usw.) sowie Kosten von Schutzbauten (zB Hochwasserschutz) und anderen behördlichen Auflagen (zB Vorschreibung der Errichtung eines Wasserrückhaltebeckens durch die Gemeinde), soweit sie durch den Grundeigentümer zu tragen sind (zB in Form von Anlieger- oder Interessentenbeiträgen oder Infrastrukturbeiträgen), **stellen nachträgliche Anschaffungskosten oder, soweit sie nach erstmaliger Erreichung der Betriebsbereitschaft anfallen und zu einer Änderung der Wesensart des Grundstückes führen (zB Umwidmungskosten), Herstellungskosten dar**; soweit Aufwendungen auf Dritte überwält werden, sind **diese Anschaffungsnebenkosten** entsprechend zu kürzen. Ein zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungsvorgang ist nicht erforderlich; **es ist auch nicht erforderlich, dass die Anschaffung durch den diese Kosten tragenden derzeitigen Grundeigentümer getätigt wurde.**

Diese Aufwendungen sind entsprechend ihres Veranlassungszusammenhanges auf Grund und Boden oder Gebäude aufzuteilen.

Rz 3126 und 3127 werden geändert (Judikatur)

### **Rz 3126**

§ 7 EStG 1988 geht von der grundsätzlichen Überlegung aus, dass der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes mit dem Zeitpunkt seiner Inbetriebnahme zusammenfällt. Erfolgt die Inbetriebnahme zu einem späteren Zeitpunkt, dann kommt die AfA erst ab dem Zeitpunkt in Betracht, zu dem das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb einer Abnutzung unterliegt (VwGH 5.10.1962, 0748/62). Bei hergestellten Wirtschaftsgütern sind Absetzungen für Abnutzung idR ausgeschlossen, solange das Wirtschaftsgut nicht fertig gestellt ist (VwGH 11.8.1993, 91/13/0159). **Die Vornahme von Erhaltungsmaßnahmen nach der Fertigstellung hindert den Beginn der AfA ab der Fertigstellung nicht; werden dagegen noch Herstellungsmaßnahmen in nicht untergeordnetem Ausmaß getätigt, beginnt der Lauf der AfA nicht vor dem Abschluss dieser Maßnahmen. Dabei können abgrenzbare Teile eines Gebäudes (zB Dachbodenausbau) eine unterschiedliche Betrachtung erfahren, wenn** ~~Eine Ausnahme besteht bei einer Gebäudeerrichtung in~~

Teilabschnitten, wobei einzelne Teile bereits in Nutzung genommen werden (**VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067**).

### **Rz 3127**

Tritt ein Wertverzehr schon vor der Inbetriebnahme ein (zB wirtschaftlicher Wertverzehr bei Wohngebäuden), so kann die AfA schon vor der technischen Inbetriebnahme beginnen (**VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067**; ~~VwGH 27.11.1984, 83/14/0046~~; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Rz 3140 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 3140**

Der Begriff "Gebäude" bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0156). Als Gebäude gilt danach jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet (auch wenn es zur dauerhaften Wohnnutzung nicht geeignet oder bestimmt ist), mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (vgl. VwGH 21.12.1956, 1391/54, VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307, betreffend Berg- und Talstation einer Liftanlage); **dabei hat die Zweckbestimmung des Gebäudes unberücksichtigt zu bleiben (VwGH 28.11.2013, 2009/13/0164)**. ~~Ein schwimmendes Bauwerk stellt mangels fester Verbindung mit dem Boden kein Gebäude dar. Ein~~ Bauwerk ist mit dem Boden fest verbunden, wenn es in diesem derart verankert ist, dass die Verbindung nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. **Ein Gebäude ist auch dann gegeben, wenn sich die Verbindung des Bauwerkes zum Boden (ohne Zerstörung) lösen lässt, aber der Abtransport nicht mit unverhältnismäßigen Kosten verbunden ist** (vgl. VwGH 21.09.2006, 2006/15/0156 betreffend ein Gewächshaus). **Ebenso stellt auch ein schwimmendes Bauwerk ein Gebäude dar, wenn dieses mit dem Boden fest vertäut ist und sich diese Verbindung nur mit größerem Aufwand und erheblichen Kosten lösen lässt.**

Ohne Bedeutung ist, ob ein Bauwerk auf Dauer oder nur auf begrenzte Zeit errichtet wird. Bei Bauwerken, die typische Merkmale eines Gebäudes aufweisen, ist die Zweckbestimmung oder das Wertverhältnis des Bauwerks zu den darin befindlichen Betriebsvorrichtungen für die Beurteilung als Gebäude grundsätzlich unbeachtlich (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307 zu einer Seilbahnstation). Gegenstände, die aber von ihrer Zweckbestimmung zum Einsatz an verschiedenen Orten bestimmt sind (zB Container, Ausstellungspavillons) fallen auch dann nicht unter den Begriff "Gebäude", wenn sie auf einem festen Fundament aufgestellt sind.

Der Begriff "Gebäude" umfasst auch Herstellungsaufwendungen auf ein Gebäude und Superädifikate (Rz 3141). Mieterinvestitionen sind als Gebäude anzusehen, wenn sie für sich nach der Verkehrsauffassung als "Gebäude" einzustufen sind; dies kann insbesondere im Fall einer gänzlichen Aufstockung eines Gebäudes durch den Mieter oder im Fall eines vom Mieter getätigten Zubaus zutreffen (VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152). Zum Gebäudeausschluss beim Freibetrag für investierte Gewinne siehe Rz 3705.

Die Beurteilung, ob eine Anschaffung oder Herstellung das Gebäude oder einen Bestandteil desselben betrifft oder aber ein nicht als Gebäude anzusehendes Wirtschaftsgut, hat ausschließlich nach den für das Einkommensteuerrecht maßgebenden Kriterien zu erfolgen, wobei es auf die bewertungsrechtliche Beurteilung nicht ankommt.

Für andere unbewegliche Wirtschaftsgüter als Gebäude (zB Maschinenumhüllungen; Rz 3140a) gelten die Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 nicht.

Rz 3204 und 3205 werden geändert (Judikatur)

#### **Rz 3204**

Bemessungsgrundlage:

- Die Anschaffungskosten der Abbaurechte bei entgeltlichem Erwerb. Wird ein Grundstück zum Zwecke der Ausbeutung entgeltlich erworben, sind die Anschaffungskosten auf Bodenschatz sowie Grund und Boden aufzuteilen.
- Bewertung des Bodenschatzes nach Maßgabe des § 6 Z 5 EStG 1988 **zum Zeitpunkt der Einlage des gesamten mineralischen Vorkommens (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0024)**, wenn das Grundstück zum Privatvermögen gehört hat (siehe Rz 2489, Rz 5041 ff) und nunmehr betrieblich zum Ausbau genutzt wird.
- Wird ein zum Privatvermögen gehöriger Bodenschatz verpachtet (zB Schotterabbauvertrag), bestehen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Bedenken, sämtliche Werbungskosten (einschließlich AfS) in Höhe von 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen. Bei Anwendung der Nettomethode können die Werbungskosten (einschließlich AfS) mit 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden.

#### **Rz 3205**

Die AfS richtet sich **auf Basis der historischen Anschaffungskosten oder des Teilwertes zum Zeitpunkt der Einlage des Bodenschatzes (VwGH 19.12.2013,**

**2012/15/0024)** nach der im Wirtschaftsjahr tatsächlich abgebauten Menge. Wurde in dem betreffenden Wirtschaftsjahr nicht abgebaut, kann auch keine AfS vorgenommen werden.

*Beispiel:*

*Substanzanschaffungskosten **540.000 Euro**, geschätzte Gesamtabbaumenge **45.000 t**. In einem Jahr werden **1.500 t (1/30 von 45.000 t)** abgebaut. AfS daher **18.000 Euro (1/30 von 540.000 Euro)**.*

Der Abschnitt 7.9.4 Katastrophenbedingte vorzeitige Abschreibung (§ 10c EStG 1988 idF vor dem HWG 2005) mit den Unterabschnitten 7.9.4.1 Allgemeines, 7.9.4.2 Sachliche Voraussetzungen („Ersatzbeschaffung“) und 7.9.4.3 Inanspruchnahme der katastrophenbedingten vorzeitigen Abschreibung entfallen. Somit entfallen auch die Rz 3268 bis 3276.

Der Abschnitt 7.9.5 Vorzeitige Abschreibung aus Anlass der Hochwasserkatastrophe 2005 (§ 10c EStG 1988 idF des HWG 2005) entfällt. Somit entfallen auch die Rz 3277 bis 3279.

#### **Randzahlen 3268 bis 3300: Derzeit frei**

Rz 3301 bis 3306 werden geändert (AbgÄG 2014)

#### **Rz 3301**

Rückstellungen dienen dazu, Ausgaben, die erst in späteren Perioden konkret anfallen, der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens als Aufwand zuzuordnen. Ungeachtet der für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende bestehenden unternehmensrechtlichen Rückstellungspflicht ist von einem eigenständigen steuerlichen Rückstellungsbegriff auszugehen (**VwGH 26.5.2004, 2000/14/0181, siehe Rz 3302**). Die Rückstellungsbildung ist bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen auch im Wege der Bilanzberichtigung vorzunehmen (~~VwGH 26.7.2006, 2006/14/0106~~).

§ 198 Abs. 8 UGB unterscheidet in Verbindung mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung

- **Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten**  
(Verbindlichkeitsrückstellungen, § 198 Abs. 8 Z 1 UGB),

- Rückstellungen für drohende Verluste **aus schwebenden Geschäften** (§ 198 Abs. 8 Z 1 UGB) und
- Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs. 8 Z 2 UGB).

### Rz 3302

Gemäß § 9 EStG 1988 können mit steuerlicher Wirkung nur

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

gebildet werden. Die Bildung von Pauschalrückstellungen ist dabei **gemäß § 9 Abs. 3 EStG** steuerlich unzulässig (**zur Einschränkung auf Einzelrückstellungen siehe Rz 3315**).

### Rz 3303

Einen Sonderfall stellen Rückstellungen im Zusammenhang mit vorbelasteten Einnahmen dar. Sind mit bestimmten Einnahmen eines Wirtschaftsjahres bestimmte künftige Ausgaben zwangsläufig in einer Weise verbunden, dass sie wirtschaftlich betrachtet bereits das Jahr der Einnahmen treffen, dann sind diese künftigen Ausgaben bereits für das Jahr, in dem die Einnahmen erzielt werden, zu passivieren (VwGH 10.10.1955, 1847/53; VwGH 26.11.1974, 1840/73; VwGH 21.10.1986, 86/14/0021). Voraussetzung ist, dass es sich ihrer Art nach um Verbindlichkeits- oder Drohverlustrückstellungen in der Form der Einzelrückstellung handelt (zB Rückstellung für Rekultivierungsaufwendungen, "Deponierückstellung", Wiederaufforstungskosten); **zur Bewertung solcher Rückstellungen siehe Rz 3309i**.

### Rz 3304

Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 5 EStG 1988, ~~so~~ hat er die **unternehmensrechtlich** ~~gemäß Unternehmensrecht~~ zu bildenden Rückstellungen **aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips** grundsätzlich auch für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung anzusetzen. Dies gilt insoweit nicht, als sich aus der taxativen Aufzählung des § 9 EStG 1988 ein Passivierungsverbot ergibt (**z.B. für Aufwandsrückstellungen**). Besteht unternehmensrechtlich ein Passivierungswahlrecht für Verbindlichkeitsrückstellungen (Rückstellungen von untergeordneter Bedeutung), ~~so~~ ist die Ausübung des Wahlrechtes in der UGB-Bilanz auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

### Rz 3305

Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, so hat er im Rahmen der nach § 9 EStG 1988 steuerlich zulässigen Rückstellungen ein Passivierungswahlrecht. **Macht der Steuerpflichtige vom Wahlrecht zur Rückstellungsbildung Gebrauch, ist die Rückstellung in der gleichen Höhe wie bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zu bilden.**

**Bei der Rückstellungsbildung ist der Steuerpflichtige an den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit gebunden (siehe Rz 2126 ff), weshalb eine** Passivierungspflicht **im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 dann** besteht ~~dann~~, wenn der Steuerpflichtige mit der Rückstellungsbildung für bestimmte Schuldgründe begonnen hat ~~(Grundsatz der Bewertungsstetigkeit, siehe Rz 2126 ff)~~. Die erstmalige Bildung einer Rückstellung für Schuldgründe, die ihrer Art nach bereits in der Vergangenheit in diesem Betrieb vorgelegen haben, stellt bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Bewertungsstetigkeit dar. Das Nachholverbot (Rz 3308) ist jedenfalls zu beachten.

#### **Rz 3306**

**Derzeit leer.**

~~Entschließt sich der Steuerpflichtige bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zur Rückstellungsbildung, dann muss er die Rückstellung in der gleichen Höhe bilden wie bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988.~~

Die Rz 3308, 3309 und 3309a bis 3309g werden geändert und folgende R 3309h bis 3309 k eingefügt (AbgÄG 2014).

#### **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, 1463/59; VwGH 16.9.1986, 86/14/0017; VwGH 10.10.1996, 94/15/0089; VwGH 25.2.1998, 97/14/0015). **Vielmehr ist der Fehler an der Wurzel und somit im Jahr der wirtschaftlichen Entstehung des Schuldgrundes zu berichtigen. Betrifft der Fehler einen bereits verjährten Veranlagungszeitraum und kann aus diesem Grund die Fehlerberichtigung keine steuerliche Wirkung mehr entfalten, sind die Grundsätze der Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu beachten (siehe Rz 650 ff sowie Rz 3312). Dies gilt auch für Rückstellungen, die zu Unrecht oder unrichtig gebildet worden sind.**

## Rz 3309

Für die Bewertung von Rückstellungen gelten ~~grundsätzlich dieselben~~ **Bewertungsprinzipien wie für bei Verbindlichkeiten zu beachtenden** ~~Bewertungsprinzipien~~. **Sie sind mit jenem Betrag anzusetzen**, der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag ~~wahrscheinlich~~ **voraussichtlich** zur Erfüllung notwendig **sein wird (voraussichtlicher Erfüllungsbetrag)**.

~~Einzelrückstellungen können auch pauschal auf Grund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit bewertet werden. Die Bewertung gruppenweise zusammengefasster gleichartiger Einzelrückstellungen mit einem einheitlichen Satz ist zulässig. Gebildete Rückstellungen sind in den Folgebilanzen fortzuführen, solange die Gründe für die Bildung der Rückstellung nicht weggefallen sind; sie sind jedoch in jedem Folgejahr neu zu bewerten (kein Bilanzzusammenhang). Dabei kann der Rückstellungsbetrag unverändert zu bilanzieren oder eine Anpassung an die zum Bilanzstichtag konkret gegebenen Umstände nach oben oder nach unten erforderlich sein.~~

## Rz 3309a

**Gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 sind Rückstellungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 und Z 4 EStG 1988 mit ihrem Teilwert anzusetzen; dieser entspricht dem voraussichtlichen unabgezinsten Erfüllungsbetrag (Rz 3309). Künftige Preis- und Kostensteigerungen sind im Erfüllungsbetrag zu berücksichtigen, wenn ausreichend objektive Hinweise auf deren Eintritt schließen lassen. Davon ist auszugehen, wenn im jeweiligen Einzelfall künftige Preis- und Kostensteigerung bereits feststehen oder sich bereits abzeichnen.**

## Rz 3309b

**Beträgt die Laufzeit von Rückstellungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 und Z 4 EStG 1988 am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate, ist der voraussichtliche Erfüllungsbetrag mit einem einheitlichen Fixzinssatz von 3,5% über die Laufzeit abzuzinsen.** Maßgebend für die Beurteilung der Zwölfmonatsfrist ist der Zeitpunkt des Wegfalls des Rückstellungsgrundes (regelmäßig der Zeitpunkt der Entstehung der Verbindlichkeit), nicht aber der Zeitpunkt des aus der Verbindlichkeit resultierenden Geldflusses. Es bestehen keine Bedenken, Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus nicht konsumierten Urlauben (siehe Rz 3523) generell ungekürzt anzusetzen.

Bei Rückstellungen, denen bereits eine verzinsliche Verpflichtung zu Grunde liegt, bestehen keine Bedenken, von einer Abzinsung abzusehen.

#### Rz 3309c

Wie langfristige unverzinsliche Rückstellungen (Rz 3309b) sind auch langfristige, formal unverzinsliche Verbindlichkeiten ab einem Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2014 beginnt, mit 3,5% abzuzinsen, wenn der Vorteil aus der fehlenden Verzinsung der Verbindlichkeiten nicht durch andere wirtschaftliche Nachteile entsprechend kompensiert wird und den Verbindlichkeiten zweiseitig verbindliche Verträge zu Grunde liegen (zB „zinslose“ Stundung des Kaufpreises). Dies gilt auch dann, wenn die Verbindlichkeit tatsächlich als unverzinslich deklariert wird. Eine Abzinsung verzinslicher Verbindlichkeiten hat nicht zu erfolgen.

#### Rz 3309d

Die Beurteilung, ob eine Rückstellung abgezinst oder nicht abgezinst anzusetzen ist, ist für jede einzelne Rückstellung insgesamt anzustellen; eine Aufteilung in einen lang- und einen kurzfristigen Rückstellungsteil hat nicht zu erfolgen.

*Beispiel:*

*In der Bilanz zum 31.12.X1 wird im Hinblick auf einen im Jahr X1 eingetretenen Gewährleistungsfall eine Rückstellung gebildet. Der voraussichtliche Erfüllungsbetrag (Teilwert) beträgt zum Bilanzstichtag X1 300.000 Euro. Teile der Mängel werden voraussichtlich bereits im Jahr X2 behoben; die Rückstellungshöhe zum 31.12.X2 wird daher voraussichtlich 150.000 Euro betragen. Da die Rückstellung dem Grunde nach am 31.12.X2 voraussichtlich noch besteht, ist der gesamte Rückstellungsbetrag zum 31.12.X1 abzuzinsen.*

#### Rz 3309e

Die Abzinsung mit 3,5% ist für Rückstellungen vorzunehmen, deren Anlass für die erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die nach dem 30.6.2014 enden („Neurückstellungen“). Für bereits davor erstmalig gebildete Rückstellungen kommt eine Übergangsregelung zur Anwendung (§ 124b Z 251 EStG 1988, dazu Rz 3309j).

*Beispiel 1:*

*Im Wirtschaftsjahr 2014 verursacht das Unternehmen X eine Bodenkontamination, deren Beseitigung erst in 10 Jahren zu erfolgen hat.*

*Zum Bilanzstichtag 31.12.2014 wird dafür erstmals eine Rückstellung gebildet. Die Kosten zur Beseitigung der Bodenkontamination werden 100.000 Euro betragen; über die Laufzeit der Rückstellung ergibt sich kein Anpassungsbedarf des Erfüllungsbetrages.*

*Der Erfüllungsbetrag von 100.000 Euro ist mit 3,5% über die Laufzeit von 10 Jahren abzuzinsen. Die Rückstellung wird zum Bilanzstichtag 31.12.2014 folglich in Höhe von 70.892 Euro ( $100\,000/1,035^{10}$ ) gebildet. In den Folgejahren entwickelt sich die Rückstellung wie folgt:*

Restlaufzeit	10	9	8	7	6
Bilanzstichtag	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
Dotierung	-70.892	-2.481	-2.568	-2.658	-2.751
RSt-Ansatz	70.892	73.373	75.941	78.599	81.350

Restlaufzeit	5	4	3	2	1	0
Bilanzstichtag	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024
Dotierung	-2.847	-2.947	-3.050	-3.157	-6.649	0
RSt-Ansatz	84.197	87.144	90.194	93.351	100.000	0

#### Rz 3309f

Grundsätzlich hat die Schätzung des Erfüllungszeitpunktes so genau wie möglich zu erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen bestehen jedoch insbesondere bei längerfristigen Rückstellungen keine Bedenken, eine jahresweise Abzinsung vorzunehmen, wobei das Erfüllungsjahr nur dann zu berücksichtigen ist, wenn der voraussichtliche Erfüllungszeitpunkt in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahres liegt.

#### Rz 3309g

Wurde eine Rückstellung unabgezinst (abgezinst) angesetzt, weil sie nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag voraussichtlich weniger als zwölf Monate (mehr als zwölf Monate) bestehen wird, und stellt sich (nachträglich) heraus, dass diese Einschätzung zu Unrecht erfolgt ist, hat eine Berichtigung des Bilanzansatzes zu unterbleiben, wenn die ursprüngliche Einschätzung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes erfolgt ist.

#### Rz 3309h

Rückstellungen sind auch in Folgejahren „fortzuführen“, solange die Gründe für deren erstmalige Bildung nicht weggefallen sind. Sie sind zu jedem Bilanzstichtag neu und unabhängig von einem früheren Bilanzansatz zu bilden. Da sich sowohl die Höhe des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages als auch der voraussichtliche Erfüllungszeitpunkt einer Rückstellung von Bilanzstichtag zu Bilanzstichtag ändern können, sind der Erfüllungsbetrag sowie die Restlaufzeit einer Rückstellung zu jedem Bilanzstichtag neu und bestmöglich zu bestimmen. Stellt sich (nachträglich) heraus, dass die Einschätzung über Höhe des Erfüllungsbetrages oder des Erfüllungszeitpunktes unrichtig erfolgt ist, so hat eine Berichtigung des Bilanzansatzes zu unterbleiben, wenn die ursprüngliche Einschätzung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes erfolgt ist. Bleiben sowohl der Erfüllungsbetrag als auch die Restlaufzeit einer Rückstellung unverändert, verändert sich die Rückstellung im Vergleich zum vorherigen Bilanzstichtag lediglich hinsichtlich der verkürzten Abzinsungsdauer (siehe Rz 3309e).

#### Rz 3309i

Der Erfüllungsbetrag von Rückstellungen ist gleichmäßig über ihre Laufzeit anzusammeln, wenn für das Entstehen der zu Grunde liegenden Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist („Ansammlungsrückstellungen“). Eine „Ansammlung“ des Erfüllungsbetrages hat typischerweise für langfristige „Umweltrückstellungen“, Rekultivierungs-, Abwrack-, oder Entsorgungsverpflichtungen zu erfolgen (z.B. Verpflichtung für die Beseitigung einer durch den laufenden Betrieb einer Anlage verursachten Bodenkontamination). Bei Ansammlungsrückstellungen ist der zum jeweiligen Bilanzstichtag angesammelte Erfüllungsbetrag mit 3,5% abzuzinsen.

#### Rz 3309j

Gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2014 waren langfristige Rückstellungen mit 80% ihres Teilwerts anzusetzen. Die Bestimmung ist letztmalig für Rückstellungen anzuwenden, die für Wirtschaftsjahre gebildet werden, die vor dem 1.7.2014 enden („Altrückstellungen“). Für die Bewertung dieser Rückstellungen in den folgenden Wirtschaftsjahren gilt Folgendes (§ 124b Z 251 lit. b EStG 1988):

- Ergibt sich bei der erstmaligen Abzinsung nach Maßgabe von § 9 Abs. 5 EStG 1988 idF AbgÄG 2014 ein geringerer Rückstellungsbetrag, ist die Rückstellung mit dem geringeren Betrag anzusetzen. Der in der Vergangenheit steuerwirksam zu hoch rückgestellte Betrag ist aufzulösen und – ausgenommen im Falle einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe – zu je einem Drittel auf das betreffende und die nachfolgenden beiden Wirtschaftsjahren zu verteilen. Dabei handelt es sich um eine „einmalige Vergleichsrechnung“; in den folgenden Wirtschaftsjahren ist bereits § 9 Abs. 5 EStG 1988 idF AbgÄG 2014 anzuwenden.

**Beispiel:**

*Zum Bilanzstichtag 31.12.2013 wurde von Unternehmen X eine Rückstellung für die Beseitigung einer Bodenkontamination gebildet, die im Wirtschaftsjahr 2013 eingetreten ist und deren Beseitigung erst in 10 Jahren zu erfolgen hat. Es wurden Kosten in der Höhe von 100.000 Euro erwartet. Die Rückstellung wurde mit 80% ihres Teilwertes, somit in Höhe von 80.000 Euro gebildet. Über die Laufzeit der Rückstellung ergibt sich kein Anpassungsbedarf des Erfüllungsbetrages.*

*Zum Bilanzstichtag 31.12.2014 ergibt die erstmalige Abzinsung nach Maßgabe von § 9 Abs. 5 EStG 1988 idF AbgÄG 2014 einen geringeren Rückstellungsansatz in Höhe von 73.373 Euro ( $100.000/1,035^9$ , abgezinst auf Laufzeit von 9 Jahren); die Rückstellung ist in dieser Höhe zu bilden. Der in der Vergangenheit steuerwirksam zu hoch gebildete Unterschiedsbetrag in Höhe von 6.627 Euro ( $80.000 - 73.373$  Euro) ist in diesem sowie in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren zu je einem Drittel zu berücksichtigen (somit Erhöhung des steuerlichen Gewinns um je 2.209 Euro). Die Rückstellung entwickelt sich in den Folgejahren wie folgt:*

Restlaufzeit	9	8	7	6	5
Bilanzstichtag	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
Steuerwirksame Zuführung		-2.568	-2.658	-2.751	-2.847
RSt-Ansatz	73.373	75.941	78.599	81.350	84.144
Ertrag aus Verteilung des UB	+2.209	+2.209	+2.209		

Restlaufzeit	4	3	2	1	0
Bilanzstichtag	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023
Steuerwirksame Zuführung	-2.947	-3.050	-3.157	-6.649	0
RSt-Ansatz	87.144	90.194	93.351	100.000	0
Ertrag aus Verteilung des UB					

- Ergibt sich aufgrund der erstmaligen Abzinsung nach Maßgabe von § 9 Abs. 5 EStG idF AbgÄG 2014 ein höherer Rückstellungsbetrag, ist die

Rückstellung weiterhin mit 80% ihres Teilwertes zu bilden, wenn deren Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.

**Beispiel:**

*Zum Bilanzstichtag 31.12.2009 wurde eine Rückstellung für die Beseitigung einer Bodenkontamination gebildet, die im Wirtschaftsjahr 2009 eingetreten ist und deren Beseitigung in 10 Jahren zu erfolgen hat. Es wurden Kosten in Höhe von 100.000 Euro erwartet. Die Rückstellung wurde gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2014 mit 80% ihres Teilwertes, somit in Höhe von 80.000 Euro gebildet. Über die Laufzeit der Rückstellung ergibt sich kein Anpassungsbedarf des Erfüllungsbetrages.*

*Zum Bilanzstichtag 31.12.2014 ergibt die erstmalige Abzinsung einen (höheren) Rückstellungsansatz iHv 84.197 Euro ( $100\,000/1,035^5$ , abgezinst auf Laufzeit von 5 Jahren). Die Rückstellung ist in den Folgejahren unverändert mit 80.000 Euro anzusetzen, solange die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.*

Restlaufzeit	5	4	3	2	1	0
Bilanzstichtag	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019
steuerwirksame Zuführung	0	0	0	0	20.000	0
RSt-Ansatz	80.000	80.000	80.000	80.000	100.000	0

- Sofern es im Wirtschaftsjahr, für das die „einmalige“ Vergleichsrechnung vorzunehmen ist, zu einer Änderung des Erfüllungsbetrages kommt, sind für die Vergleichsrechnung zwischen dem bisher rückgestellten und dem nach neuer Rechtslage rückzustellenden Betrag zwischenzeitlich eingetretenen Änderungen des Erfüllungsbetrages nicht zu berücksichtigen.

**Beispiel:**

*Zum Bilanzstichtag 31.12.2013 wurde von Unternehmen X eine Rückstellung für die Beseitigung einer Bodenkontamination gebildet, die im Wirtschaftsjahr 2013 eingetreten ist und deren Beseitigung erst in 10 Jahren zu erfolgen hat. Es wurden Kosten in der Höhe von 100.000 Euro erwartet. Die Rückstellung wurde mit 80% ihres Teilwertes, somit in Höhe von 80.000 Euro gebildet.*

*Zum Bilanzstichtag 31.12.2014 wird bekannt, dass die Beseitigungskosten voraussichtlich 130.000 Euro betragen werden. Für Zwecke der Vergleichsrechnung ist die im Jahr 2014 bekannt gewordene Kostensteigerung nicht zu berücksichtigen, sondern es ist der zum Bilanzstichtag 31.12.2013 erwartete Erfüllungsbetrag von 100.000 Euro abzuzinsen. Die erstmalige Abzinsung dieses Erfüllungsbetrages nach Maßgabe von § 9 Abs. 5 EStG 1988 idF AbgÄG 2014 ergibt einen geringeren Rückstellungsbetrag in Höhe von 73.373 Euro ( $100.000/1,035^9$ , abgezinst auf Laufzeit von 9 Jahren) als der bisher rückgestellte Betrag in Höhe von 80.000 Euro; auf diese Rückstellung ist daher § 9 Abs. 5 EStG 1988 idF AbgÄG 2014 zur Gänze anzuwenden. Der per 31.12.2014 erwartete Erfüllungsbetrag in Höhe von 130.000 Euro ist daher nach Maßgabe des § 9 Abs. 5 EStG 1988 idF AbgÄG 2014 mit 3,5% abgezinst auf die Laufzeit von 9 Jahren anzusetzen. Die Rückstellung ist daher in Höhe von 95.385 Euro*

zu bilden (130.000/1,035<sup>9</sup>). Der in der Vergangenheit steuerwirksam zu hoch gebildete Unterschiedsbetrag in Höhe von 6.627 Euro (80.000 – 73.373 Euro) ist in diesem sowie in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren zu je einem Drittel zu berücksichtigen (somit Erhöhung des steuerlichen Gewinns um je 2.209 Euro). Die Rückstellung entwickelt sich in den Folgejahren wie folgt:

Restlaufzeit	9	8	7	6	5
Bilanzstichtag	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018
Steuerwirksame Zuführung	-22.012	-3.339	-3.455	-3.576	-3.702
RSt-Ansatz	95.385	98.724	102.179	105.755	109.457
Ertrag aus Verteilung des UB	+2.209	+2.209	+2.209		

Restlaufzeit	4	3	2	1	0
Bilanzstichtag	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023
Steuerwirksame Zuführung	-3.830	-3.966	-4.103	-8.644	0
RSt-Ansatz	113.287	117.253	121.356	130.000	0
Ertrag aus Verteilung des UB					

Rz 3311 entfällt

### Rz 3311

~~Derzeit leer.-Rückstellungen, die zu Unrecht gebildet worden sind, führen im Jahr der Bildung zu einer Bilanzberichtigung (siehe Rz 639 ff).~~

Rz 3312 wird geändert (Anpassung)

### Rz 3312

Eine nachträgliche Bildung von Rückstellungen oder die nachträgliche Änderung gebildeter Rückstellungen richtet sich nach den Regeln der Bilanzberichtigung (**§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988**) und der Bilanzänderung (**§ 4 Abs. 2 Z 1 EStG 1988**). Umstände, die eine Änderung der gebildeten Rückstellung erforderlich machen, sind sowohl bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 als auch nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Wege einer Bilanzberichtigung geltend zu machen.

*Rest der Rz unverändert.*

In Rz 3313 wird der letzte Absatz wie folgt geändert:

### Rz 3313

.....

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 (**siehe dazu Rz 3330 ff**).

Rz 3315 wird geändert

### Rz 3315

Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist (**§ 9 Abs. 3 EStG 1988**).

Unzulässig ist hingegen die Bildung von Pauschalrückstellungen (**siehe dazu näher Rz 3319**). Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dürfen daher nur gebildet werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

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

**Die pauschale Berechnung gruppenweiser zusammengefasster Einzelrückstellungen nach einem einheitlichen Satz ist aber zulässig.**

Rz 3318 wird geändert

### Rz 3318

Aus der Formulierung des § 9 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich, dass es sich bei diesen Voraussetzungen um Beurteilungskriterien handelt, die dem Grunde nach bereits zum Bilanzstichtag vorliegen müssen (keine Frage der Werterhellung). Es bestehen jedoch keine Bedenken, in jenen Fällen mit steuerlicher Wirksamkeit Rückstellungen zu bilden, in denen der Abgabepflichtige innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag, jedenfalls aber vor dem Bilanzerstellungstag, vom Vorliegen dieser Umstände zum Bilanzstichtag Kenntnis erlangt hat. Derjenige, der den Anspruch geltend macht, muss nachweislich bis zum

Bilanzstichtag des Abgabepflichtigen Kenntnis von den Umständen erlangt haben, auf die er seinen Anspruch gründet.

**Beispiel:**

Ein Bauunternehmen erzielt **2014** einen garantierelevanten (von konkreten Gewährleistungsansprüchen unbelasteten) Umsatz von 10 Millionen **Euro**. Bilanzstichtag ist der 31.12.**2014**, Bilanzerstellungszeitpunkt der 10.5.**2015**. Bis 31.3.**2015** sind Mängelrügen (Kenntnisstand 31.12.**2014**) mit einem Aufwandsvolumen von 300.000 **Euro** erhoben worden, bis 10.5.**2015** weitere Mängelrügen mit einem Volumen von 100.000 **Euro**.

**Steuerlich ist zum Bilanzstichtag 31.12.2014 die Bildung von Einzelrückstellungen hinsichtlich eines Aufwandsvolumens von 300.000 Euro zulässig. Gegebenenfalls hat eine Abzinsung dieser Einzelrückstellungen zu erfolgen (siehe Rz 3309b).**

	<i>Pauschalrückstellung</i>	<i>Einzelrückstellungen</i>
<i>UGB-Bilanz</i>	<i>200.000 S (2%)</i>	<i>400.000 S</i>
<i>Steuerbilanz</i>	<i>0</i>	<i>300.000 S</i>

Rz 3319 wird geändert

**Rz 3319**

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

*Beispiel 1:*

*Bei einem Autohändler gibt es nach den Erfahrungen der vergangenen Jahre bei 10% der verkauften Neuwagen Inanspruchnahmen aus der Gewährleistung. Dies berechtigt den*

*Autohändler nicht zur steuerwirksamen Bildung einer Rückstellung für Gewährleistungen (steuerlich unzulässige Pauschalrückstellung dem Grunde nach).*

*Beispiel 2:*

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

Rz 3320 wird geändert

### **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. **den mit 3,5% abgezinsten Teilwert**~~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 3323 wird geändert

### **Rz 3323**

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Absatzgeschäften sind zu bilden, wenn der Wert der Leistungsverpflichtung (eigene Anschaffungs- oder Herstellungskosten) höher ist als der Wert des Entgeltanspruches. Bei zu erwartendem Verkauf über Buchwert - aber unter Verkehrswert - darf keine Rückstellung für entgehenden Gewinn gebildet werden. Gegenüberzustellen sind der Wert (in der Regel Nennwert, unter Umständen auch Teilwert, wenn zweifelhaft) der Forderung auf das Entgelt einerseits und andererseits die Vollkosten (Anschaffungs- oder Herstellungskosten).

**Beispiel:**

*Der Ölgroßhändler verkauft an die Raffinerie Öl, das er noch nicht beschafft hat, zum Preis von 100 **Euro je Barrel**. Wenn die bereits zum Preis von 100 **Euro je Barrel** verkaufte Ware nun um 110 **Euro je Barrel** beschafft werden muss, dann ist in Höhe der Differenz von 10 **Euro je Barrel** vom Ölgroßhändler eine Rückstellung zu bilden.*

Rz 3324 wird geändert

**Rz 3324**

Bei schwebenden Beschaffungsgeschäften liegt ein drohender Verlust vor, wenn der Teilwert der angeschafften, aber noch nicht gelieferten Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag niedriger ist als die Kaufpreisschuld. Es handelt sich daher um eine Art vorweggenommene Teilwertabschreibung. Bei einer Leistungsverpflichtung ergibt sich der rückstellungsfähige Verlust aus der Differenz der Leistungsverpflichtung (Absatzgeschäft) und dem Beschaffungsgeschäft. Da die Bewertung von Handelswaren sowohl anschaffungs- als auch absatzorientiert ist, ist auch bei der Rückstellungsbildung für Beschaffungsgeschäfte von Handelswaren darauf Bedacht zu nehmen. Sinken daher die Wiederbeschaffungskosten für die betreffenden Waren, ist aber mit Sicherheit davon auszugehen, dass die Absatzpreise kostendeckend sind, so ist keine Rückstellung zu bilden.

**Beispiel:**

*Ein Ölgroßhändler kauft Öl vom Produzenten zu einem Preis von 100 **Euro je Barrel**; das Öl ist am Bilanzstichtag noch nicht geliefert. Der Wiederbeschaffungspreis (Weltmarktpreis) für Öl sinkt zum Bilanzstichtag unter den vereinbarten Preis von 100 **Euro je Barrel**. Wenn auf Grund des gesunkenen Weltmarktpreises der Absatzpreis in Höhe von 80 **Euro je Barrel** nicht mehr kostendeckend ist, dann ist eine Rückstellung von 20 **Euro je Barrel** zu bilden.*

Rz 3327 wird geändert

### **Rz 3327**

Bei Aufwandsrückstellungen ist kein Verpflichtungscharakter gegenüber Dritten gegeben (zB Rückstellungen für unterlassene Instandsetzungen). Sie sind ~~in~~ **von der Aufzählung in § 9** EStG 1988 nicht **erfasst, aufgezählt, weshalb** ihre Bildung und Auflösung ist ~~daher~~ steuerlich unwirksam **ist**. ~~Bereits vor der gesetzlichen Normierung durch das Steuerreformgesetz 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 3470 bleibt leer

### **Rz 3470**

#### **Derzeit leer**

~~Gemäß Art. 3 § 2 des 1. Euro-FinanzbegleitG sind Rückstellungen im Zusammenhang mit der Einführung des Euro in der Steuerbilanz nicht zulässig. Allein der Umstand, dass eine bestehende Rechtslage den Unternehmer für ein späteres Jahr zu einer Ausgabe verpflichtet, reicht für eine Rückstellung nicht aus. Voraussetzung für eine Rückstellung ist vielmehr, dass die spätere Ausgabe wirtschaftlich seine Ursache in einer früheren Periode hat und deshalb der früheren Periode zuzurechnen ist. Nicht davon betroffen sind Mehraufwendungen durch die Euro-Umstellung bei anderen Rückstellungen (zB erhöhte Jahresabschlusskosten).~~

Rz 3531 bleibt leer

### **Rz 3531**

#### **Derzeit leer**

~~Aufwendungen im Zusammenhang mit der Umstellung auf das Jahr 2000 sind nicht rückstellungsfähig (analoges Problem wie bei der Euro-Umstellung, Rz 3470).~~

Rz 3704 wird geändert (BudBG 2011)

### **Rz 3704**

Der Freibetrag steht auch zu, wenn bestimmte Wertpapiere angeschafft werden. Die Wertpapiere sind im § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 umschrieben (siehe dazu Rz 3406c ff). Rückdeckungsversicherungen, die bei der Pensionsrückstellung auf das Ausmaß der

erforderlichen Wertpapierdeckung anrechenbar sind, sind für die Inanspruchnahme des Freibetrages nicht geeignet.

Im Falle der Wertpapieranschaffung müssen die Wertpapiere dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden. Wertpapiere mit einer (Rest)Laufzeit von weniger als vier Jahren kommen als begünstigte Wirtschaftsgüter nicht in Betracht.

Bundesschatzscheine stellen auch bei Wahl einer Laufzeitvariante von weniger als vier Jahren begünstigte Wertpapiere dar; zur Vermeidung einer Nachversteuerung dürfen sie vor Ablauf von vier Jahren nicht aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, sodass die Laufzeit gegebenenfalls verlängert werden muss.

Als Anschaffungszeitpunkt ist bei Wertpapieren - unabhängig vom Zahlungsfluss und vom Zeitpunkt der Erteilung des Kaufauftrages - jener Zeitpunkt anzusehen, zu dem das Wertpapier für den Steuerpflichtigen verfügbar ist, das ist jener Zeitpunkt, zu dem das Wertpapier auf dem Depot als zugegangen ausgewiesen ist.

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

Die Widmung für den Freibetrag geschieht bei Wertpapieren durch Aufnahme in das zu führende gesonderte Verzeichnis (§ 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988). In diesem ist betriebsbezogen für jedes Wertpapier der in Anspruch genommene Freibetrag der Höhe nach auszuweisen (siehe Rz 3714). Da die Widmung für Zwecke des Freibetrages (nur) durch den Ausweis in dem gesonderten Verzeichnis erfolgt, können Wertpapiere, die zur Inanspruchnahme des Freibetrages angeschafft wurden, auch mit privaten Wertpapieren auf einem gemeinsamen Wertpapierdepot gehalten werden. Ebenso können Wertpapiere, die in mehreren Betrieben für Zwecke des Freibetrages angeschafft wurden, auf einem einzigen Depot gehalten werden. Lautet das Depot auf mehrere Inhaber, muss die Anschaffung nachweislich durch den Steuerpflichtigen erfolgt sein.

Erfolgt eine Gewinnerhöhung, können Wertpapiere durch Aufnahme in das Verzeichnis für den Freibetrag (nach-)gewidmet werden.

Angeschaffte und im Verzeichnis ausgewiesene Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 stellen in jenem Umfang, in dem sie einen Freibetrag für investierte Gewinne vermitteln, notwendiges Betriebsvermögen dar. Für die Bemessung des Freibetrages sind bei Wertpapieren die tatsächlichen Anschaffungskosten, die sich mit dem Nennwert bzw.

Erstausgabepreis nicht decken müssen, heranzuziehen. Einge kaufte Stückzinsen zählen **nicht** zu den Anschaffungskosten des Wertpapiers.

Wird die Anschaffung der im Verzeichnis ausgewiesenen Wertpapiere fremdfinanziert, können Finanzierungsaufwendungen im Hinblick darauf, dass die Wertpapiererträge endbesteuert sind, nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden (§ 20 Abs. 2 EStG 1988). Im Fall der ohne vorhergehende Entnahme erfolgenden Veräußerung der Wertpapiere sind seit der Anschaffung angefallene Finanzierungsaufwendungen insoweit abzugsfähig, als sie die gesamten Wertpapiererträge übersteigen (vgl. Rz 4863).

Eine Veräußerung von Wertpapieren, für die ein Freibetrag geltend gemacht wurde, innerhalb der Behaltefrist ist insoweit unschädlich, als im selben Wirtschaftsjahr begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung, siehe Rz 3717).

Rz 3822 wird geändert (erweiternde Klarstellung betreffend der Behandlung von Grundstücksgewinnen hinsichtlich der GFB-Bemessungsgrundlage)

### **Rz 3822**

Bemessungsgrundlage ist der Gewinn ohne Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988. Ein Übergangsgewinn erhöht die Bemessungsgrundlage, ein Übergangsverlust vermindert nach Maßgabe des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 (Siebentelregelung) die Bemessungsgrundlage.

- **Für endbesteuerungsfähige bzw. dem besonderen Steuersatz unterliegende Kapitalerträge gilt:**
  - **Rechtslage für die Veranlagungen 2010 und 2011:**  
**Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben nicht abzugsfähig, soweit sie mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 oder § 37 Abs. 8 EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dementsprechend können endbesteuerungsfähige in- oder ausländische Kapitalerträge nicht in die Bemessungsgrundlage des Gewinnfreibetrages einbezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn die endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge (freiwillig) tarifveranlagt werden. Rz 3712 betreffend den Freibetrag für investierte Gewinne ist insoweit für den Gewinnfreibetrag nicht anzuwenden.**

- **Rechtslage für Veranlagungen ab 2012:**  
**Betriebliche Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und Z 2 EStG 1988, somit Früchte aus einer Kapitalüberlassung, können dann nicht in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einbezogen werden, wenn sie mit dem besonderen Steuersatz von 25% besteuert werden. Bei Besteuerung mit dem Tarifsteuersatz (Regelbesteuerungsoption) besteht der Ausschluss für Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und Z 2 EStG 1988 nicht. Substanzgewinne (§ 27 Abs. 3 EStG 1988) und Gewinne aus Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988) sind stets zu berücksichtigen. Substanzgewinne erhöhen daher stets die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag, während andererseits die zur Hälfte tarifsteuerpflichtigen Substanzverluste die Bemessungsgrundlage vermindern.**
- **Für Grundstücksgewinne, die dem besonderen Steuersatz unterliegen gilt: Diese sind ab 2013 in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, unabhängig davon, ob sie zum Tarif oder mit 25% besteuert werden.**

Rz 3822a wird neu eingefügt (unveränderte Übernahme des Inhaltes der letzten drei Absätze der bisherigen Rz 3822)

#### **Rz 3822a**

**Gewinne, die nach Durchschnittssätzen (§ 17 EStG 1988) oder auf Grundlage einer darauf gestützten Verordnung durch Teil- oder Vollpauschalierung pauschal ermittelt worden sind, können ebenfalls in die Ermittlung des Grundfreibetrages einbezogen werden. Für derartige pauschal ermittelte Gewinne kann allerdings nur der Grundfreibetrag, nicht aber ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden.**

**Bei Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierung (BGBl. II Nr. 418/2000) kann neben dem Grundfreibetrag auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen werden. In diesem Fall ist ein Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen; zwei Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes sind**

progressionserhöhend zu berücksichtigen (§ 2 und § 3 der Sportlerpauschalierungsverordnung).

Bei Inanspruchnahme der Gaststättenpauschalierung (BGBl. II Nr. 227/1999, letztmalig bis 2012 möglich) darf der Gewinn auch im Fall der Berücksichtigung des Grundfreibetrages den Mindestgewinn gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung (10.900 Euro) nicht unterschreiten.

Rz 3839 wird geändert

### **Rz 3839**

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland – ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes – verbracht, kommt es zu einer Nachversteuerung durch gewinnerhöhenden Ansatz des geltend gemachten Freibetrages. Dies hat im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.

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

Rz 3840 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 3840**

Im Falle des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung, siehe dazu Rz 3717).

Werden Wertpapiere vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung an Stelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung begünstigte Wertpapiere angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). In diesen Papieren setzt sich der Lauf der Frist unverändert fort. Derartige Ersatzpapiere sind im Verzeichnis als solche gesondert auszuweisen.

**Im Fall der Insolvenz eines das Wertpapier begebenden Unternehmens gilt hinsichtlich der Nachversteuerungsverpflichtung Folgendes:**

Das Wertpapier verbleibt bis zur Befriedigung der Gläubiger entsprechend der Konkursquote im Betriebsvermögen. Erst mit der Befriedigung sind die Voraussetzungen der Nachversteuerung nach § 10 Abs. 5 EStG (Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen) erfüllt. Da es sich um eine vorzeitige Tilgung handelt, kann eine Wertpapierersatzbeschaffung vorgenommen werden. Eine Insolvenz stellt zwar ein von außen einwirkendes Ereignis dar, sie ist aber im Wirtschaftsleben als ein Fall typischer Betriebsgefahr keine höhere Gewalt im Sinne des § 10 Abs. 5 EStG 1988. Dementsprechend stellt sie keinen Grund für das Unterbleiben der Nachversteuerung dar.

Rz 3845 wird geändert (AbgÄG 2014)

#### **Rz 3845**

Für die Veranlagungszeiträume **ab 2013 gelten die Rz 3819 bis 3844 unter Berücksichtigung folgender Änderungen** durch das 1. StabG 2012, **das AbgÄG 2012 und das AbgÄG 2014:**

1. Staffelung des Prozentausmaßes (Verschleifung des Freibetrages, Rz 3846).
2. Einbeziehung von steuersatzbegünstigt versteuerten Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen in die Bemessungsgrundlage.
3. Einkommensteuervorauszahlungen für die Kalenderjahre 2013 bis 2016 sind bereits unter Zugrundelegung des § 10 EStG 1988 in der für die Jahre 2013 bis 2016 geänderten Fassung zu berechnen (§ 124b Z 214 EStG 1988). Dementsprechend sind Vorauszahlungsbescheide für 2013 und Folgejahre gegebenenfalls von Amts wegen zu ändern, wenn bei der Bemessung der Vorauszahlung ein Gewinnfreibetrag berücksichtigt wurde, der auf Basis der neuen Rechtslage nur in geringerem Umfang zusteht.

**Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.6.2014 enden und vor dem 31.12.2016 beginnen, ergeben sich durch das AbgÄG 2014 folgende Änderungen (siehe dazu auch Rz 3849ff):**

1. **Als deckungsfähige Wertpapiere sind nur mehr Wohnbauanleihen geeignet.**
2. **Körperliche abnutzbare Wirtschaftsgüter, die zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind im Anlageverzeichnis (Anlagekartei) auszuweisen.**

**Hinsichtlich endbesteuerungsfähiger bzw. sondersteuersatzbegünstigter Kapitalerträge (Früchte und Substanz) und sondersteuersatzbegünstigter Grundstücksgewinne siehe Rz 3822 bzw. Rz 3845a.**

Rz 3845a wird neu eingefügt (Einarbeitung der BMF-Info betreffend GFB und sondersteuersatzbesteuerte Substanzgewinne)

#### **Rz 3845a**

**Sind im Betriebsgewinn sondersteuersatzbegünstigte Substanzgewinne enthalten, sind diese Gewinne stets (unabhängig von einer Regelbesteuerungsoption) in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einzubeziehen (siehe Rz 3822).**

**Wird von der Regelbesteuerung kein Gebrauch gemacht, ist bei Vorhandensein von mit 25% besteuerten Substanzgewinnen gegebenenfalls eine Zuordnung des Gewinnfreibetrages vorzunehmen. Sofern auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wird, betrifft die Zuordnung sowohl den Grundfreibetrag als auch den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Ein ausschließlicher Abzug des Gewinnfreibetrages von den Tarifeinkünften kommt jedenfalls nicht in Betracht.**

**Für die Zuordnung gilt:**

- In einem ersten Schritt ist die Höhe des Gewinnfreibetrages auf der Grundlage des (gesamten) Betriebsgewinnes zu ermitteln. Liegt ein Gesamtverlust vor, besteht kein Anspruch auf einen (anteiligen) Gewinnfreibetrag für einen darin allenfalls enthaltenen Grundstücksgewinn.**
- Steht ein Gewinnfreibetrag auf Grund eines betrieblichen Gesamtgewinnes zu, ist der gesamte Gewinnfreibetrag in einem zweiten Schritt nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Teil der tarifsteuerpflichtigen Einkünfte und der Teil der mit 25% besteuerten Substanzgewinne zum Betriebsgewinn beiträgt.**

#### ***Beispiele:***

- 1. Der Verlust beträgt 2.000 €. Davon sind 10.000 € laufender Verlust und 8.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes, der mit***

25% besteuert wird. Im Hinblick auf den Gesamtverlust steht kein GFB zu.

2. Der Gewinn beträgt 20.000 €. Davon sind 2.000 € laufender Verlust und 22.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes, der mit 25% besteuert wird. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) ist der (gesamte) Betriebsgewinn, das sind 20.000. Der GFB beträgt daher 13% von 20.000 €, somit 2.600 €. Der gesamte GFB ist nur dem Grundstücksveräußerungsgewinn zuzuordnen, dieser beträgt daher 19.400 €.
3. Der Gewinn beträgt 40.000 €. Davon sind 30.000 € laufender Gewinn und 10.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes, der mit 25% besteuert wird. Bemessungsgrundlage für den GFB ist der (gesamte) Betriebsgewinn, das sind 40.000. Der GFB beträgt daher 13% von 40.000 €, somit 5.200 €. Der gesamte GFB ist zu 75% dem laufenden Gewinn und zu 25% dem Grundstücksveräußerungsgewinn zuzuordnen. Der tarifmäßig zu berücksichtigende GFB beträgt daher 3.900 (75% von 5.200); er gliedert sich entsprechend anteilig in einen Grundfreibetrag iHv 2.925 (75% von 3.900) und einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag iHv 975 (25% von 3.900). Der auf den Grundstücksgewinn entfallende GFB beträgt 1.300 und entfällt iHv 975 auf den Grundfreibetrag und iHv 325 auf den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Die Einkünfte betragen:

	<i>Gewinn vor GFB</i>	<i>Grund-FB</i>	<i>Investitionsbedingter GFB</i>	<i>Gewinn nach GFB</i>
<i>Tarif</i>	<i>30.000</i>	<i>2.925</i>	<i>975</i>	<i>26.100</i>
<i>25%</i>	<i>10.000</i>	<i>975</i>	<i>325</i>	<i>8.700</i>
<i>Gesamt</i>	<i>40.000</i>	<i>3.900</i>	<i>1.300</i>	<i>34.800</i>

Eine allfällige Nachversteuerung des Gewinnfreibetrages erfolgt im Rahmen des Besteuerungsregimes, in dem sich der Gewinnfreibetrag ausgewirkt hat. Die Bestimmungen, die hinsichtlich des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags die Deckungs-, Ausweis- und Nachversteuerungsverpflichtungen betreffen, gelten auch bei Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages im Rahmen der Besteuerung mit 25%. Dementsprechend ist erforderlichenfalls beim Deckungswirtschaftsgut

danach zu differenzieren, ob das Wirtschaftsgut einen im Rahmen des Tarifs berücksichtigten Gewinnfreibetrag oder einen im Rahmen der Besteuerung mit 25% berücksichtigten Gewinnfreibetrag deckt.

Rz 3849 bis Rz 3851 wird eingefügt (AbgÄG 2014)

#### **Rz 3849**

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.6.2014 enden, kommt eine Wertpapierdeckung nur mehr durch Wohnbauanleihen in Betracht. In Bezug auf Deckungswertpapiere, die in vor dem 1. Juli 2014 endenden Wirtschaftsjahren angeschafft wurden, gilt hinsichtlich Ersatzbeschaffung und vorzeitiger Tilgung die Rechtslage vor dem AbgÄG 2014 weiter (vgl. Rz 3840).

#### **Rz 3850**

Wohnbauanleihen sind Wandelschuldverschreibungen, die von

- a) Aktiengesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus, BGBl. Nr. 253/1993, in der jeweils geltenden Fassung, oder von
- b) diesen vergleichbaren Aktiengesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht,

ausgegeben worden sind und der Förderung des Wohnbaus in Österreich entsprechend den Vorschriften des Bundesgesetzes über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus, BGBl. Nr. 253/1993, in der jeweils geltenden Fassung, dienen.

#### **Rz 3851**

Die Wohnbauanleihen müssen dem Anlagevermögen eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden; Wohnbauanleihen mit einer (Rest)Laufzeit von weniger als vier Jahren kommen daher als begünstigte Wirtschaftsgüter nicht in Betracht. Im Falle des Ausscheidens von Wohnbauanleihen unterbleibt insoweit eine Nachversteuerung, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung).

**Werden Wohnbauanleihen vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung an Stelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung Wohnbauanleihen angeschafft werden (Wohnbauanleihenersatzbeschaffung). In diesen Papieren setzt sich der Lauf der Behaltefrist unverändert fort. Derartige Ersatzpapiere sind im Verzeichnis als solche gesondert auszuweisen.**

**Die Wohnbauanleihen müssen in einem gesonderten Verzeichnis ausgewiesen werden.**

Rz 3860i wird geändert (Einarbeitung der Infos zum § 11a)

### **Rz 3860i**

#### **Allgemeines**

Der Förderung des Eigenkapitalzuwachses ist eine "Entförderung" bei späterem Eigenkapitalabbau zur Seite gestellt, indem bei Abbau der seinerzeit geförderten Eigenkapitalbildung eine Nachversteuerung einsetzt. Eigenkapitalabbau ist dabei die "Vorzeichenumkehrung" des Eigenkapitalanstiegs, also die Entnahmen abzüglich betriebsnotwendiger Einlagen übersteigen den Gewinn (vor allfälliger Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages). Eigenkapitalminderungen auf Grund von Verlusten werden dabei allerdings ausgeblendet. Dies deshalb, weil es sich dabei um keinen "willentlichen" Eigenkapitalabbau handelt. Somit kommt es nur insoweit zur Nachversteuerung, als der Kapitalabbau auf Entnahmen zurückzuführen ist.

Als Maßnahme einer nachträglichen "Entförderung" ist die Nachversteuerung überdies mit der Summe der innerhalb der letzten sieben Wirtschaftsjahre geförderten - dh. mit dem ermäßigten Satz versteuerten - Gewinne begrenzt.

Keine Nachversteuerung wird in folgenden Fällen ausgelöst:

- Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Betriebes (siehe Rz 3860m)
- Einbringung des Betriebes in eine Körperschaft (siehe Rz 3860o)
- Wechsel zur Einkunftsart nach § 22 EStG 1988.

#### **Siebenjahresfrist, Entnahmereihenfolge**

**Nach § 11a Abs. 3 EStG 1988 ist eine Nachversteuerung vorzunehmen, wenn in einem der Inanspruchnahme der Begünstigung folgenden Jahr das Eigenkapital entnahmebedingt sinkt. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren begünstigt besteuert worden ist.**

**Daraus ist eine vom Gesetz intendierte Kapitalbindung von sieben Jahren**

abzuleiten. Dies bedeutet, dass ab dem achten Jahr nach Inanspruchnahme der Begünstigung der „abgereifte“ begünstigt besteuerte Betrag jedenfalls ohne Nachversteuerung entnommen werden kann. Ein Eigenkapitalabfall führt daher ab dem achten Jahr insoweit zu keiner Nachversteuerung, als er durch „abgereifte“ begünstigte Eigenkapitalzuwächse desselben Jahres (oder eines Vorjahres) gedeckt ist (vgl. BFG 28.4.2014, RV/7100938/2014).

Unschädlich entnommen werden können weiters Eigenkapitalzuwächse iSd § 11 Abs. 1 EStG 1988 aus Jahren nach der letztmaligen Inanspruchnahme der Begünstigung (ab 2010).

Ungeachtet des Auslaufens der Begünstigung mit 2009 sind daher für Zwecke der Nachversteuerung die Verhältnisse der Jahre 2010 bis 2016 unter dem Gesichtspunkt des § 11a weiter bedeutsam. Die Nachversteuerung tritt insoweit nicht ein, als ein allfälliger Eigenkapitalabfall durch

- „abgereifte“ begünstigt besteuerte Beträge aus 2004 bis 2009 oder
- Eigenkapitalzuwächsen aus 2010 bis 2015

gedeckt ist, und diese nicht schon in Vorjahren zur Vermeidung der Nachversteuerung eines Eigenkapitalabfalles ab 2010 aufgebraucht worden sind.

*Beispiel:*

Jahr	Eigenkapital			Nachversteuerung		
	Zuwachs		Abfall	Betrag	Ursprungsjahr	anhängiger (Gesamt)Betrag
	(§ 11a begünstigt)	(§ 11a nicht begünstigt)				
2004	40					40
2005	10					50
2006	30					80
2007	25					105
2008	5					110
2009	15					125
2010		20				125
2011			- 25	5 <sup>1)</sup>	2004	120
2012			- 50	15 <sup>2)</sup>	2005/2006	105
2013		12		- <sup>3)</sup>		105
2014			-60	23 <sup>4)</sup>	2007	82

2015		15		- <sup>5)</sup>		82
2016			-35	13 <sup>6)</sup>	2009	69
2017	-	-	-	-		0

**1) Der EK-Abfall führt grundsätzlich zur Nachversteuerungspflicht in Bezug auf den begünstigten Betrag von 2004 in Höhe von 25. Da aber 2010 ein (nicht mehr) begünstigter EK-Zuwachs von 20 erzielt wurde, sind nur 5 (aus 2004) nachzuversteuern.**

**2) Mit 1.1.2012 reift der nicht nachversteuerte begünstigt besteuerte Betrag aus 2004 in Höhe von 35 ab. Der EK-Abfall von 50 führt im Umfang dieses Betrages zu keiner Nachversteuerung, nachzuversteuern sind demnach 15, und zwar 10 aus 2005 und 5 aus 2006.**

**3) Mangels EK-Abfalles kommt es im Jahr 2013 zu keiner Nachversteuerung. Der EK-Zuwachs aus 2012 in Höhe von 12 steht in den Folgejahren für eine nachversteuerungsfreie Entnahme zur Verfügung.**

**4) Mit 1.1.2014 reift der noch nicht nachversteuerte begünstigt besteuerte Betrag aus 2006 in Höhe von 25 ab; aus 2013 steht ein Betrag von 12 für eine nachversteuerungsfreie Entnahme zur Verfügung, insgesamt somit 37. Dementsprechend führt der EK-Abfall von 60 zu einer Nachversteuerung von 23; diese Nachversteuerung betrifft den begünstigten Betrag aus 2007.**

**5) Mangels EK-Abfalles kommt es im Jahr 2015 zu keiner Nachversteuerung. Der noch nicht nachversteuerte begünstigt besteuerte Betrag aus 2007 (2) steht wie auch der EK-Zuwachs von 15 (insgesamt somit 17) im Folgejahr für eine nachversteuerungsfreie Entnahme zur Verfügung.**

**6) Mit 1.1.2016 reift der begünstigt besteuerte Betrag aus 2008 (5) ab. Zusammen mit den 17 (Fußnote 5) können daher 22 nachversteuerungsfrei entnommen werden. Der Eigenkapitalabfall von 35 führt daher in Höhe von 13 zu einer Nachversteuerung des begünstigten Eigenkapitalzuwachses aus 2009. Es findet keine weitere Nachversteuerung statt, da die Nachversteuerungsregelung 2016 ausläuft.**

Nachversteuerung bis zur Veranlagung 2006:

Die Nachversteuerung erfolgt bis zur Veranlagung 2006 in der Weise, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung im Jahr des Eigenkapitalabfalls einkommenserhöhend anzusetzen ist und mit dem ermäßigten Steuersatz des Jahres des Eigenkapitalabfalls erfasst wird. Der Nachversteuerungsbetrag stellt einen Bestandteil des für die Ermittlung des Hälftesteuersatzes maßgeblichen Einkommens des Jahres des Eigenkapitalabfalles dar. Für die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages des Ehepartners sind die Nachversteuerungsbeträge nicht einzubeziehen, weil der Nachversteuerungsbetrag nur einen fiktiven Einkommensbestandteil darstellt.

Sollte die Anwendung der ab der Veranlagung 2007 geltenden Nachversteuerungsregelung (siehe unten) für den Steuerpflichtigen zu einem günstigeren Ergebnis führen, bestehen keine Bedenken, in rechtskräftig veranlagten Fällen Anträgen auf Nachsicht (§ 236 BAO) jener Steuer stattzugeben, die durch Anwendung der bis 2006 geltenden Regelung vergleichsweise zu viel erhoben wurde. Der Antrag hat eine Darstellung der Ermittlung des für die Nachsicht in Betracht kommenden Betrages zu enthalten.

Nachversteuerung ab der Veranlagung 2007:

....Rest der Rz unverändert.

Rz 3861 wird geändert (1. StabG 2012)

### **Rz 3861**

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines neu angeschafften (hergestellten) Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens werden um die stille(n) Rücklage(n) des (der) ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes(-güter) vermindert und damit eine sofortige Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserve(n) verhindert. Stille Reserve ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Erlös und dem Restbuchwert (nach laufender Abschreibung) des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes. Veräußerungskosten sind als laufender Aufwand zu behandeln und kürzen nicht den Unterschiedsbetrag. **Dies gilt nicht für**

**Veräußerungskosten bei Grundstücksveräußerungen, die nur auf Grund der Anordnung des § 4 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 abzugsfähig sind (zB Kosten der Selbstberechnung). In diesem Fall ergibt sich die übertragbare stille Reserve aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Erlös und der Summe aus dem Restbuchwert (nach laufender Abschreibung) und den gemäß § 4 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 abzugsfähigen Aufwendungen und Minderbeträgen aus Vorsteuerberichtigungen.**

**Beispiel:**

***A veräußert einen als Lagerplatz genutzten Grund und Boden um 40.000 Euro.***

***Der Buchwert des Grund und Bodens beträgt 25.000 Euro. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes für die Grundstücksveräußerung werden die Kosten für die Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt in Höhe von 500 Euro abgezogen, sodass der steuerpflichtige Gewinn 14.500 Euro beträgt.***

***Sollen auf einen ersatzweise angeschafften Grund und Boden die stillen Reserven des veräußerten Grund und Bodens übertragen werden, sind auch diese stillen Reserven um die Kosten der Selbstberechnung und Übermittlung bei Ermittlung***

***er stillen Reserven zu berücksichtigen. Die übertragbaren stillen Reserven betragen daher 14.500 Euro und nicht 15.000 Euro.***

Aufgedeckte stille Reserven können teilweise sofort versteuert und teilweise übertragen werden. Der bei teilweiser Übertragung verbleibende Rest kann entweder einer offenen Rücklage zugeführt oder versteuert werden. Eine Übertragung von stillen Reserven ist im selben Wirtschaftsjahr auch auf vor der Veräußerung angeschaffte Wirtschaftsgüter zulässig.

Rz 3861a und 3861b werden geändert (LuF-PauschVO 2015)

### **Rz 3861a**

Eine Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages nach § 12 EStG 1988) ist bei Anwendung der **LuF-PauschVO 2011** sowie der LuF-PauschVO **2015** nicht möglich.

Die **LuF-PauschVO 2011** sowie die LuF-PauschVO **2015** sieht - vom Nebenerwerb abgesehen - für die Gewinnermittlung hinsichtlich der verschiedenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ausschließlich eine Voll- oder Teilpauschalierung vor. Gemäß § 1 Abs. 1 LuF-PauschVO 2011 **bzw LuF-PauschVO 2015** ist die Anwendung der Verordnung bloß auf einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Tätigkeiten unzulässig. Im Hinblick darauf kommt für Steuerpflichtige, die von der LuF-PauschVO 2011 **bzw von der LuF-PauschVO 2015** Gebrauch machen, die Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages) nicht in Betracht, weil es zu einer steuerlichen Erfassung der unversteuert gebliebenen stillen Reserve infolge der Pauschalierung nicht mehr kommen kann.

### **Rz 3861b**

Bei Anwendung der LuF-PauschVO 2011 **bzw LuF-PauschVO 2015 (BGBl. II Nr. 125/2013 idF. BGBl. II Nr. 164/2014)** sind von der Pauschalierung die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge erfasst. Im Unterschied zu der in größeren zeitlichen Abständen erfolgenden Erneuerung des Maschinenparks, die in den Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2011 **bzw 2015** fällt (siehe dazu Rz 4175), stellt die Veräußerung und Anschaffung von Grundstücken kein regelmäßiges Rechtsgeschäft dar (siehe Rz 4157a). Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unterliegen grundsätzlich dem besonderen Steuersatz und sind nicht Teil des Gesamtbetrages der Einkünfte und des Einkommens im Sinne des § 33 EStG 1988; sie sind daher immer gesondert zu ermitteln,

wobei die Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages) nach § 12 EStG 1988 zulässig ist.

Rz 3894 und Rz 3895 werden geändert (Klarstellungen und Judikatur)

#### **Rz 3894**

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

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

Begünstigt ist die Anschaffung ungebrauchter und gebrauchter Wirtschaftsgüter.

#### **Rz 3895**

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

Rz 3900 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 3900**

Einzelfälle:

- Beleuchtungskörper: Grundsätzlich keine Einheit, außer wenn die Beleuchtungskörper im Raum auf Grund ihres Erscheinungsbildes eine Einheit ergeben;
- Bestuhlung eines Theaters bildet eine Einheit (VwGH 20.11.1964, 1671/63);

- Eine einheitliche Möbelgarnitur, die die wesentliche Einrichtung eines Zimmers bildet, kann nicht auf einzelne Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden;
- Geschäftseinrichtung stellt grundsätzlich keine Einheit dar (VwGH 30.6.1987, 87/14/0046);
- EDV-Geräte, wie PC **und** Drucker, ~~Maus~~, stellen kein einheitliches Wirtschaftsgut dar (VwGH 5.10.1993, 91/14/0191);
- Gasflaschen zur Lieferung von Gas an verschiedene Kunden kommen als geringwertige Wirtschaftsgüter in Betracht; ebenso Gaszähler (VwGH 17.2.1999, 97/14/0059);
- Schreibtischkombinationen aus Schreibtischen, Computerbeistelltischen und Rollcontainern können selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter darstellen, wenn eine Trennung nicht zum Verlust der selbständigen Nutzbarkeit eines Teiles führt;
- **Baugerüste stellen eine Einheit (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0084).**

Rz 4011b wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 4011b**

**Wird einem Dienstnehmer oder einem Aufsichtsratsmitglied einer Gesellschaft die Option eingeräumt, die von ihm gezeichneten Aktien dieser Gesellschaft innerhalb einer bestimmten Frist zum Ausgabekurs an diese zurückzugeben, liegt darin ein geldwerter Vorteil iSd § 15 Abs. 2 EStG 1988, wenn die Aktien zum Zeitpunkt der Optionsausübung unter dem Ausgabepreis notieren. Der geldwerte Vorteil, der in der Differenz zwischen Ausgabepreis und dem tatsächlichen Wert der Aktien im Zeitpunkt der Optionsausübung besteht, fließt im Zeitpunkt der Optionsausübung zu.**

Rz 4103 wird geändert (Übernahme des Inhaltes der bisherigen Rz 4262 bei gleichbleibendem Inhalt):

#### **Rz 4103**

Die Grenze von 220.000 Euro ist auch für freiberufliche Betriebe und Betriebe von Steuerpflichtigen mit sonstigen selbstständigen Einkünften maßgebend. Sind Gesellschafter-Geschäftsführer keine Unternehmer im Sinne des UStG 1994, sind die Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit maßgebend. Zur Behandlung von Kraftfahrzeugkosten (Kilometergelder) und Reisekosten (Tages- und Nächtigungsgelder) als durchlaufende Posten

siehe Rz 4109a. Der Vorjahresumsatz ist auch dann maßgeblich, wenn die betreffende Tätigkeit im Vorjahr nicht das ganze Jahr hindurch ausgeübt worden ist; eine Umrechnung auf ein volles Jahr ist nicht vorzunehmen.

**Wird ein Betrieb neu eröffnet und liegen daher keine Vorjahresumsätze vor, kann die Verordnung ungeachtet der Höhe der Umsätze des laufenden Jahres angewendet werden (VwGH 25.10.2011, 2008/15/0200). Wird ein Betrieb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übernommen, ist die Verordnung nur dann anwendbar, wenn der Umsatz des letzten vollen Wirtschaftsjahres des Rechtsvorgängers 220.000 Euro nicht überschritten hat.**

Rz 4112a wird geändert (Judikatur)

### **Rz 4112a**

~~Fassung bis zur Veranlagung 2010~~

~~Die unter Rz 4285 und 4286 zur Rechtslage bis zur Veranlagung 2009 getroffenen Ausführungen zur Vorgangsweise bei Anwendung von pauschalen Gewinnermittlungen bei Mitunternehmerschaften gelten entsprechend auch für die gesetzliche Basispauschalierung. Sofern eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zulässig ist, kommt eine Basispauschalierung nur auf der (ersten) Ebene der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft, nicht jedoch auf der (zweiten) Ebene der Gewinnermittlung der einzelnen Mitunternehmer in Betracht. Es ist damit insb. nicht zulässig, einen gesetzlichen Pauschalsatz (6% oder 12%) lediglich für Sonderbetriebsausgaben in Anspruch zu nehmen, wenn der Gewinn auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung nicht nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird.~~

~~Wird auf der ersten Ebene der Gewinnermittlung der Gewinn gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 pauschal ermittelt, sind nicht abpauschalierte Sonderbetriebsausgaben dem gemeinsamen Ergebnis hinzuzurechnen und allfällige Sonderbetriebseinnahmen abzuziehen. Vom sodann nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilenden Ergebnis wären die den jeweiligen Mitunternehmer betreffenden Sonderbetriebseinnahmen hinzuzurechnen bzw. die den jeweiligen Mitunternehmer betreffenden Sonderbetriebsausgaben abzuziehen (vgl. das Beispiel in Rz 4286 zur Rechtslage bis zur Veranlagung 2010).~~

~~Fassung ab Veranlagung 2011~~

Die pauschale Gewinnermittlung umfasst beide Ebenen der Gewinnermittlung: Auf der ersten Ebene der Gewinnermittlung (Ermittlung des verteilungsfähigen Gewinnes) ist neben den nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 gesondert abzugsfähigen Betriebsausgaben das Betriebsausgabenpauschale zu berücksichtigen. Da Leistungsvergütungen im Sinne des § 23

Z 2 EStG 1988 (Vergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) als Sonderbetriebseinnahmen in voller Höhe anzusetzen sind, sind sie bei Ermittlung des verteilungsfähigen Gewinnes in voller Höhe zu berücksichtigen; sie sind daher vom Betriebsausgabenpauschale nicht erfasst.

Auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung steht ein Betriebsausgabenpauschale nicht zu, weil dafür keine Bemessungsgrundlage (Umsätze) vorhanden ist. Sonderbetriebsausgaben sind hier (nur) anzusetzen, wenn sie gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 gesondert zu berücksichtigen sind (**VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107**).

*Beispiel:*

*An der gewerblich tätigen ABC-OG sind A, B und C jeweils zu einem Drittel beteiligt. Diese OG erzielt Umsätze von 52.500 Euro.*

*A steht in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft und erhält einen Arbeitslohn von 13.000 Euro. Im Rahmen dieser Tätigkeit beschäftigt er (unter fremdüblichen Bedingungen) eine Sekretärin, der er dafür einen Lohn iHv 1.000 Euro bezahlt.*

*B hat eine Gebäude an die OG vermietet, das diese betrieblich nutzt und dafür eine Miete an B in Höhe von 9.200 Euro bezahlt. Die AfA für das Mietgebäude beträgt 700 Euro*

*C hat seinen Anteil fremdfinanziert und bezahlt an Zinsen 500 Euro.*

*Der steuerliche Gewinn der OG ist unter Anwendung der Basispauschalierung folgendermaßen zu ermitteln:*

*Erste Ebene der Gewinnermittlung:*

<i>Umsätze</i>	<i>52.500</i>
<i>Betriebsausgabenpauschale (12% der Umsätze) 1)</i>	<i>- 6.300</i>
<i>Arbeitslohn A (als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen)</i>	<i>13.000</i>
<i>Miete B (als Sonderbetriebseinnahme zu erfassen)</i>	<i>- 9.200</i>
<i>Verteilungsfähiger Gewinn (vor Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen)</i>	<i>24.000</i>

*1)Auf Gesellschaftsebene existieren keine zusätzlich abzugsfähigen Betriebsausgaben*

*Zweite Ebene der Gewinnermittlung:*

	<i>Gewinnanteil A</i>	<i>Gewinnanteil B</i>	<i>Gewinnanteil C</i>
<i>Drittelanteil</i>	<i>8.000</i>	<i>8.000</i>	<i>8.000</i>
<i>Sonderbetriebseinnahme A</i>	<i>+ 13.000</i>		

<i>Sonderbetriebsausgabe A</i>	- 1.000		
<i>Sonderbetriebseinnahme B</i>		+ 9.200	
<i>Steuerlicher Gewinnanteil</i>	20.000	17.200 2)	8.000 2)
<i>Steuerlicher Gewinn der OG</i>	45.200		

2)Die Sonderbetriebsausgaben AfA und Zinsen sind nicht gesondert abzugsfähig.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

**11.3 Land- und Forstwirtschaft (Verordnung BGBl. II Nr. 471/2010 idF BGBl. II Nr. 164/2014 – LuF-PauschVO 2011 – für die Veranlagungsjahre 2011 bis 2014 bzw. BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. 164/2014 – LuF-PauschVO 2015 – für die Veranlagungsjahre ab 2015)**

Rz 4140 und Rz 4140a werden geändert (LuF-PauschVO 2015)

**Rz 4140**

Rechtslage bis 2010

Für nichtbuchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind zwei Arten der Gewinnermittlung vorgesehen:

- ~~Vollpauschalierung: land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert bis einschließlich 65.500 €.~~
- ~~Teilpauschalierung:
 
  - bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauernsozialversicherungsgesetz oder
  - bei einem land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert zwischen mehr als 65.500 € und 150.000 € oder
  - bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 11.000 ? (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft).~~

**Rechtslage bis zur Veranlagung 2014**

Für nichtbuchführende land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind zwei Arten der Gewinnermittlung vorgesehen:

- Vollpauschalierung: land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert bis einschließlich 100.000 Euro.
- Teilpauschalierung:

- bei einem Einheitswert von mehr als 100.000 Euro und nicht mehr als 150.000 Euro oder
- bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz oder
- bei einem Einheitswert bis einschließlich 100.000 Euro und Ausübung der Teilpauschalierungsoption gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011 oder
- bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 11.000 Euro (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft).

### **Rechtslage ab der Veranlagung 2015**

**Für einen nicht buchführenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb kann der Gewinn pauschal ermittelt werden, wenn dessen Einheitswert 130.000 Euro nicht übersteigt und er seinen Gewinn nicht auf Grund des Überschreitens der 400.000 Euro-Umsatzgrenze (siehe dazu auch Rz 5018) in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nach Ablauf eines Pufferjahres (§ 1 Abs. 1a der Verordnung) durch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln muss. Dabei sind zwei Arten der pauschalen Gewinnermittlung vorgesehen (siehe auch Rz 4141d):**

- **Vollpauschalierung: Keine der folgenden Grenzen darf überschritten werden:**
  - Einheitswert von 75.000 Euro
  - die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche von 60 ha
  - die Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten von 120.
- **Teilpauschalierung:**
  - bei Überschreitung einer der oben genannten Grenzen oder
  - bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz oder
  - bei Unterschreiten der oben genannten Grenzen und Ausübung der Teilpauschalierungsoption gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 oder
  - isoliert bezogen auf den Gewinn aus Forstwirtschaft bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 11.000 Euro (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft)

- isoliert bezogen auf den Gewinn aus Weinbau bei einer weinbaulich genutzten Grundfläche von mehr als 60 Ar
- isoliert bezogen auf den Gewinn aus Obstbau bei einer selbstbewirtschafteten Grundfläche für Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst von mehr als 10 ha.

#### **Rz 4140a**

Die LuF-PauschVO 2015 ist für jenen Veranlagungszeitraum erstmals anzuwenden, für den gemäß § 20c BewG 1955 festgestellte Einheitswerte gemäß § 20 Abs. 3 BewG 1955 erstmals wirksam werden. Gemäß § 20c BewG 1955 werden die Einheitswerte im Rahmen der Hauptfeststellung zum 1.1.2014 festgestellt. Unabhängig davon wann der Bescheid ergeht, wird der Bescheid gemäß § 20 Abs. 3 BewG 1955 mit dem Folgejahr – also zum 1.1.2015 – wirksam. Somit ist das Jahr 2015 – unabhängig vom Zeitpunkt der Bescheiderstellung – immer der erste Veranlagungszeitraum, in dem die neuen Einheitswerte wirksam werden.

Die LuF-PauschVO 2015 ist daher für das gesamte Bundesgebiet erstmals für den Veranlagungszeitraum 2015 anzuwenden. Die LuF-PauschVO 2015 ist somit auch für jene Land- und Forstwirte anzuwenden, deren Einheitswert noch nicht gemäß § 20c BewG 1955 festgestellt wurde.

Rz 4140b wird neu eingefügt, dabei wird der Text der bisherigen Rz 4140a nahezu unverändert übernommen.

#### **Rz 4140b**

Die Beurteilung, ob die genannten Einheitswertgrenzen überschritten sind oder nicht, ist auf Basis des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vorzunehmen. Ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb einer selbständigen land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft liegt dann vor, wenn alle Beteiligten zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Erfolges zusammenwirken.

Ein einheitlicher Betrieb ist insbesondere anzunehmen, wenn der Betrieb

- auf nahe Angehörige aufgeteilt wird und
- eine Verflechtung in der Nutzung von Produktionsmitteln und im Vertrieb der erzeugten Produkte vorliegt (zB Bewirtschaftung einer gemeinsamen

Betriebsstätte, einheitlicher Marktauftritt, überwiegend gemeinschaftliche Nutzung von Maschinen und Geräten; keine klare Abgrenzung bei Wirtschaftsgebäuden und Flächen, keine exakte Zuordenbarkeit im Belegwesen, bei Verträgen und Behördenmeldungen).

Bei der Beurteilung, ob ein einheitlicher Betrieb vorliegt, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

Getrennte Betriebe liegen dann vor, wenn eine eindeutig getrennte Bewirtschaftung gegeben ist (zB sind die konventionelle Bewirtschaftung einerseits und die biologische Bewirtschaftung andererseits auf Grund der unterschiedlichen Produktionsmethoden und der damit verbundenen Anforderungen ein Indiz für das Vorliegen von zwei getrennten Betrieben).

Rz 4141 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4141**

Rechtslage 2006 bis 2010 (LuF PauschVO 2006)

~~§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.~~

~~(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtungen ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.~~

~~(3) Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen oder unentgeltliche Erwerbe von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 überschritten, so ist ab Beginn des Folgejahres § 8 bzw. § 9 anzuwenden. Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Verkäufe, Verpachtungen oder unentgeltliche~~

~~Übertragungen von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 unterschritten, so sind ab Beginn des Folgejahres die §§ 8 bis 12 nicht mehr anzuwenden. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 lit. b BAO in der geltenden Fassung sinngemäß anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde.~~

Rechtslage **bis zur Veranlagung 2014**

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

- 1. dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt und**
- 2. die Anwendung der Verordnung nicht gemäß Abs. 1a ausgeschlossen ist.**

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

**(1a) Wurden in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Umsätze im Sinne des § 125 der Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961, von jeweils mehr als 400 000 Euro erzielt, kann mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, es sei denn der Inhaber macht glaubhaft, dass die Umsatzgrenze nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden ist und beantragt die weitere Anwendung dieser Verordnung. Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann mit Beginn des darauf folgenden Kalenderjahres wieder nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn diese Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird.**

**(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen, Zukäufe und zur Nutzung übernommenen Flächen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen, Verkäufe und zur Nutzung überlassenen Flächen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und**

*Verpachtungen, der Zu- und Verkäufe bzw. der zur Nutzung übernommenen und überlassenen Flächen sind hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.*

*(3) Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen, zur Nutzung übernommene Flächen oder unentgeltliche Erwerbe von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 bzw. die weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar überschritten, so sind ab Beginn des Folgejahres die §§ 8 bis 12 bzw. § 3 Abs. 2 bzw. § 4 Abs. 2 anzuwenden. Wird am 31. Dezember eines Jahres durch unterjährige Verkäufe, Verpachtungen, zur Nutzung überlassene Flächen oder unentgeltliche Übertragungen von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der maßgebende Einheitswert gemäß § 2 bzw. der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 bzw. die weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar unterschritten, so sind ab Beginn des Folgejahres die §§ 8 bis 12 bzw. § 3 Abs. 2 bzw. § 4 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung sinngemäß anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde.*

## **Rechtslage ab der Veranlagung 2015**

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

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

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

***(1a) Wurden in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Umsätze iSd § 125 BAO von jeweils mehr als 400 000 Euro erzielt, kann mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, es sei denn der Inhaber macht glaubhaft, dass die Umsatzgrenze nur***

*vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden ist und beantragt die weitere Anwendung dieser Verordnung. Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann mit Beginn des darauf folgenden Kalenderjahres wieder nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn diese Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird.*

*(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen, Zukäufe und zur Nutzung übernommenen Flächen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen, Verkäufe und zur Nutzung überlassenen Flächen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtungen, der Zu- und Verkäufe bzw. der zur Nutzung übernommenen und überlassenen Flächen ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung maßgebend.*

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

*1. Wird am 31. Dezember eines Jahres eine der in § 2 Abs. 1 Z 1, 2 oder 3 genannten Grenzen überschritten, sind im Folgejahr die §§ 9 bis 14 anzuwenden.*

*2. Wird am 31. Dezember eines Jahres der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 überschritten, ist im Folgejahr § 3 Abs. 2 anzuwenden.*

*3. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar überschritten, ist im Folgejahr § 4 Abs. 2 anzuwenden.*

*4. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete Grundfläche für Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst von zehn Hektar überschritten, ist im Folgejahr § 6 Abs. 2 anzuwenden.*

*5. Werden am 31. Dezember eines Jahres die in § 2 Abs. 1 Z 1, 2 oder 3 genannten Grenzen unterschritten und wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauern-Sozialversicherungsgesetzes – BSVG, BGBl. Nr. 559/1978, in der jeweils geltenden Fassung oder die Option nach § 2 Abs. 3 nicht ausgeübt, sind im Folgejahr die §§ 9 bis 14 nicht mehr anzuwenden.*

*6. Wird am 31. Dezember eines Jahres der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 unterschritten, ist im Folgejahr § 3 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.*

*7. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Grundfläche von mehr als 60 Ar unterschritten, ist im Folgejahr § 4 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.*

*8. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete Grundfläche für Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst von mehr als zehn Hektar unterschritten, ist im Folgejahr § 6 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.*

*9. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 lit. b BAO sinngemäß anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde.*

*10. Wird vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht, dass die Grenze des § 2 Abs. 1 Z 3 nur vorübergehend überschritten worden ist, kann auf Antrag die Gewinnermittlung mittels Vollpauschalierung beibehalten werden.*

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

~~Bei Über- oder Unterschreiten der maßgeblichen Einheitswertgrenzen ist ab dem Folgejahr die Teilpauschalierung anzuwenden, wenn durch unterjährige Zukäufe, Zupachtungen, zur Nutzung übernommene Flächen oder unentgeltliche Erwerbe der für die Vollpauschalierung maßgebende Einheitswert (Gesamteinheitswert von 100.000 Euro bzw. 65.500 Euro bis 2010 oder 11.000 Euro Forst-Teileinheitswert) am 31. Dezember eines Jahres überschritten wird. Solange der Steuerpflichtige hinsichtlich der zugekauften bzw. unentgeltlich erworbenen~~

Flächen zum 31. Dezember des jeweiligen Veranlagungsjahres noch über keinen eigenen Einheitswertbescheid verfügt, sind zur Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes – wie bei Zupachtungen – die eigenen Hektarsätze heranzuziehen.

Rz 4141a wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4141a**

**Gemäß § 1 Abs. 1 iVm Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 ist diese Verordnung anwendbar, wenn der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen (zum maßgeblichen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen siehe Rz 4142) 130.000 Euro nicht übersteigt. Maßgeblicher Einheitswert ist dabei – in analoger Anwendung des § 1 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 – der zum 31. Dezember des Jahres, das dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraumes vorangeht, wirksame Einheitswert. Übersteigt an diesem Stichtag der Einheitswert 130.000 Euro, ist die LuF-Pauschalierung im Folgejahr nicht mehr zulässig.**

Rz 4141b wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 4141b**

**Kommt es im Zuge einer Wertfortschreibung zu einem Überschreiten des maßgeblichen Einheitswertes, tritt dieser ab dem dafür maßgeblichen Fortschreibungszeitpunkt (Beginn des Kalenderjahres; § 21 Abs. 4 BewG 1955) an die Stelle des bis dahin festgestellten Einheitswertes.**

**Liegt der Zeitpunkt, für den der fortgeschriebene Einheitswert wirksam wird, in einem Kalenderjahr, das zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits vergangen ist, treten die Wirkungen bezüglich der Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 dennoch erst mit dem der Zustellung des Wertfortschreibungsbescheides folgenden Kalenderjahr ein.**

Der Abschnitt 11.3.1.1a wird neu eingefügt (LuF-PauschVO 2015)

**11.3.1.1a Erstmalige Anwendung der LuF-PauschVO 2015 in Zusammenspiel mit der Hauptfeststellung gemäß § 20c BewG 1955**

Rz 4141c bis Rz 4141e werden neu eingefügt (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4141c**

##### **Veranlagungszeitraum 2015:**

Für den Veranlagungszeitraum 2015 ist für die Beurteilung der Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 der zum 31. Dezember 2014 festgestellte Einheitswert maßgeblich. Somit sind für das Jahr 2015 für die Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 noch nicht die auf Grund der Hauptfeststellung zum 1. Jänner 2014 festgestellten Einheitswerte heranzuziehen, weil diese gemäß § 20 Abs. 3 BewG 1955 erst mit 1. Jänner 2015 wirksam werden.

##### **Veranlagungszeitraum 2016 und nachfolgende Veranlagungszeiträume:**

Für den Veranlagungszeitraum 2016 und die Folgejahre ist die Beurteilung der Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 an Hand der zum 31. Dezember 2015 gemäß § 20c BewG 1955 festgestellten Einheitswerte vorzunehmen. Dabei ist für Zwecke der Gewinnermittlung unbeachtlich, wann der Einheitswertbescheid ergangen ist, weil der gemäß § 20c BewG 1955 festgestellte Einheitswert immer zum 1. Jänner 2015 wirksam wird (siehe dazu Rz 4141e). Für Zwecke der Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 treten die Wirkungen des Einheitswertbescheides aber erst mit dem der Zustellung folgenden Kalenderjahr ein.

Kommt es auf Grund der Hauptfeststellung zu einem Absinken des Einheitswertes unter 130.000 Euro und somit zur Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 ab dem Jahr 2016 oder einem anderen auf die Zustellung des Hauptfeststellungsbescheides folgenden Kalenderjahres, kann der Gewinn ab diesem Jahr pauschal ermittelt werden.

Kommt es auf Grund der Hauptfeststellung zu einem Anstieg des Einheitswertes über 130.000 Euro, kommt es mit dem Jahr 2016 oder einem anderen auf die Zustellung des Hauptfeststellungsbescheides folgenden Kalenderjahres zum Entfall der Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015.

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

*Ein landwirtschaftlicher Betrieb, dessen Gewinn nach der LuF-PauschVO 2011 bislang pauschal ermittelt wurde, hat zum 31.12.2014 einen Einheitswert in Höhe von 132.000 Euro. Für die Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 im Jahr 2015 ist noch der Einheitswert zum 31.12.2014 maßgeblich. Daher ist im Jahr 2015 die*

*Pauschalierung unter Anwendung der LuF-PauschVO 2015 nicht anwendbar und der Gewinn muss jedenfalls durch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden.*

*Wird im Rahmen der Hauptfeststellung im Jahr 2016 ein Einheitswertbescheid erlassen, mit dem ein Einheitswert von unter 130.000 Euro festgestellt wird, stellt dieser den zum 31.12.2016 maßgeblichen Einheitswert dar. Ab dem der Bescheidzustellung folgenden Jahr (2017) kann der Gewinn daher nach den Regeln der LuF-PauschVO 2015 ermittelt werden.*

*Beispiel 2:*

*Ein landwirtschaftlicher Betrieb, dessen Gewinn nach der LuF-PauschVO 2011 pauschal ermittelt wurde, hat zum 31.12.2014 einen Einheitswert in Höhe von 128.000 Euro. Für die Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 im Jahr 2015 ist noch der Einheitswert zum 31.12.2014 maßgeblich. Daher kann auch im Jahr 2015 der Gewinn unter Anwendung der LuF-PauschVO 2015 ermittelt werden. Wird im Rahmen der Hauptfeststellung im Jahr 2016 ein Einheitswertbescheid erlassen, mit dem ein Einheitswert von über 130.000 Euro festgestellt wird, stellt dieser den zum 31.12.2016 maßgeblichen Einheitswert dar. Ab dem der Bescheidzustellung folgenden Jahr (2017) ist die LuF-PauschVO 2015 nicht mehr anwendbar. Der Gewinn ist daher zumindest durch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.*

**Rz 4141d**

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

Ab dem Folgejahr ist die Teilpauschalierung auch dann anzuwenden, wenn zum 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftlichen Nutzfläche (siehe dazu Rz 4148b ff) durch unterjährige

Zukäufe, Zupachtungen, zur Nutzung übernommene Flächen oder unentgeltliche Erwerbe das maximal zulässige Ausmaß von 60 ha überschreitet oder die Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten 120 übersteigt (zur Ermittlung der Vieheinheiten siehe Rz 4148e ff).

Für die Beurteilung der Zulässigkeit der Vollpauschalierung nach der LuF-PauschVO 2015 im Kalenderjahr 2015 sind daher das Ausmaß der selbst bewirtschafteten reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche und die tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten im Kalenderjahr 2014 maßgeblich. Für die Beurteilung der Anwendbarkeit der Vollpauschalierung auf Grund des Einheitswertes gelten in Zusammenhang mit der Hauptfeststellung der Einheitswerte dieselben Regeln wie für die generelle Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 (siehe dazu Rz 4141a und Rz 4141c).

*Beispiel:*

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

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

**Rz 4141e**

Kommt es auf Grund der Hauptfeststellung zu einem Anstieg des Einheitswertes ist auf Grund der bewertungsrechtlichen Rückwirkung des Einheitswertbescheides (siehe Rz 4141c) auch für bereits vergangene Veranlagungszeiträume der Grundbetrag gemäß § 2 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015 unter Zugrundelegung des neu festgestellten Einheitswertes zu ermitteln. Bezüglich der Anwendbarkeit der Vollpauschalierung entfaltet der Einheitswertbescheid aber erst mit dem der Zustellung folgenden Kalenderjahr Wirkung. Daher ist auch bei einem Einheitswert von mehr als 75.000 Euro der

Gewinn für vergangene Kalenderjahre und das Kalenderjahr der Zustellung des Hauptfeststellungsbescheides mittels Vollpauschalierung zu ermitteln (§ 2 Abs. 1 Z 1 LuF-PauschVO 2015). Für die Ermittlung des Grundbetrages gemäß § 2 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015 ist aber auf den gemäß § 20c BewG neu festgestellten Einheitswert Bezug zu nehmen. Sollten vergangene Veranlagungszeiträume bereits veranlagt sein, sind die Veranlagungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu ändern und die Veranlagung auf Basis der neuen Einheitswertbescheide vorzunehmen.

**Beispiel:**

*Ein landwirtschaftlicher Betrieb, dessen Gewinn nach der LuF-PauschVO 2011 pauschal ermittelt wurde, hat zum 31.12.2014 einen Einheitswert in Höhe von 74.000 Euro. Für die Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 im Jahr 2015 ist noch der Einheitswert zum 31.12.2014 maßgeblich. Daher kann auch im Jahr 2015 der Gewinn mittels Vollpauschalierung ermittelt werden.*

*Wird im Zuge der Hauptfeststellung im Jahr 2016 ein Einheitswertbescheid erlassen, mit dem ein Einheitswert von über 75.000 Euro festgestellt wird, ist dieser Einheitswert gemäß § 20 Abs. 3 iVm § 20c BewG 1955 bewertungsrechtlich mit 1. Jänner 2015 rückwirkend wirksam. Allerdings ist der Gewinn im Rahmen der LuF-PauschVO mittels Teilpauschalierung erst ab dem der Bescheidzustellung folgenden Jahr 2017 zu ermitteln. Die Gewinnermittlung im Rahmen der Vollpauschalierung hat aber auch für die Jahre 2015 und 2016 auf Basis des neu festgestellten Einheitswertes zu erfolgen. Sollten für diese Jahre bereits Veranlagungsbescheide ergangen sein, sind diese gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu ändern.*

Rz 4141f wird neu eingefügt, dabei wird der Text der bisherigen Rz 4141a übernommen und an die LuF-PauschVO 2015 angepasst.

#### **Rz 4141f**

**Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Teilbetrieb unterjährig im Wege der Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge erworben oder zugepachtet, ist für die Beurteilung der Frage, welche Pauschalierungsmethode durch den Betriebserwerber anzuwenden ist, der Einheitswert der übertragenen land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen zum vorangegangenen 31. Dezember maßgeblich. Beträgt der maßgebliche Gesamteinheitswert der selbst**

bewirtschafteten Fläche über 75.000 Euro (bis 2014 100.000 Euro) oder der maßgebliche Forst-Teileinheitwert über 11.000 Euro, ist bereits für das Jahr der Betriebsübertragung der Gewinn mittels Teilpauschalierung zu ermitteln (siehe § 191 Abs. 4 BAO). Dies gilt auch dann, wenn zum vorangegangenen 31. Dezember die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha oder die Zahl der Vieheinheiten 120 übersteigt.

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

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

Rz 4142 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4142**

Der maßgebliche Einheitswert ergibt sich aus Eigenbesitz plus Zupachtungen, **Zukäufe** und zur Nutzung übernommene Flächen minus Verpachtungen, **Verkäufe** und zur Nutzung überlassener Flächen. Bei Zupachtungen und zur Nutzung übernommenen Flächen ist der ha-Satz des Pächters maßgebend. Stellen landwirtschaftlich genutzte Flächen bewertungsrechtlich Grundvermögen dar, sind sie mit dem Wert, der sich aus der Multiplikation der Fläche mit dem **Hektarsatz** des jeweiligen Betriebszweiges ergibt, dem Einheitswert hinzuzurechnen.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Zurechnung von An- und Verkäufen, Zu- oder Verpachtungen und Nutzungsübernahmen und -überlassungen stellt die Verordnung klar, dass es nicht auf einen bestimmten Zeitpunkt, sondern auf die Bewirtschaftung während des Veranlagungszeitraumes ankommt. Im Zweifel kann daher die Regel "Wer die Ernte hat, der hat die Zurechnung" gelten. Ist im maßgeblichen Einheitswertbescheid des Pächters für die betreffende Vermögensunterart (Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau) kein Hektarsatz ausgewiesen, ist der entsprechende im Einheitswertbescheid des Verpächters ausgewiesene Hektarsatz anzuwenden. Diesen Hektarsatz hat das Finanzamt auf Anfrage dem Pächter mitzuteilen.

**Kommt es auf Grund von Zupachtungen, Zukäufen und Nutzungsübernahmen bzw auf Grund von Verpachtungen, Verkäufen und Nutzungsüberlassungen zu einer Änderung des maßgeblichen Einheitswertes zum 31. Dezember eines Jahres, ist im Falle des Überschreitens der Einheitswertgrenze für die**

**Vollpauschalierung bzw für die generelle Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 die Vollpauschalierung bzw die LuF-PauschVO 2015 ab dem Folgejahr nicht mehr anwendbar.**

**Kommt es hinsichtlich der Zupachtungen, Zukäufe und Nutzungsübernahmen in Folge der Hauptfeststellung zu Änderungen des maßgeblichen Einheitswertes, gilt für die Anwendbarkeit der LuF-PauschVO 2015 Rz 4141c und für die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung Rz 4141d entsprechend.**

Rz 4144 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4144**

Die Teilpauschalierung gilt als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, wobei von den tatsächlichen **Betriebseinnahmen (inklusive der vereinnahmten Förderungen und Prämien)** pauschale **Betriebsausgaben** abgezogen werden.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.2 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **11.3.2 Gewinnermittlung im Rahmen der Vollpauschalierung (einheitswertabhängige Gewinnermittlung; §§ 2 bis 7 LuF-PauschVO 2015)**

Rz 4147 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4147**

Rechtslage 2006 bis 2010 (LuF-PauschVO 2006)

~~§ 2. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 65.500 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen. Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ermittelt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.~~

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

Rechtslage **bis zur Veranlagung 2014**

*§ 2. (1) Bei einem maßgebenden Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 100.000 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen. Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ausgeübt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.*

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

### **Rechtslage ab der Veranlagung 2015**

***§ 2. (1) Der Gewinn ist mittels eines Durchschnittssatzes von 42% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), wenn***

- 1. der maßgebende Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes 75 000 Euro nicht übersteigt und***
- 2. die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche (§ 30 Abs. 6 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148, in der jeweils geltenden Fassung) 60 Hektar nicht übersteigt und***
- 3. die Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten 120 nicht übersteigt.***

***Soweit die §§ 3 bis 7 Abweichendes bestimmen, die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a BSVG oder die Option gemäß Abs. 3 ausgeübt wird, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.***

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

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

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.2.1 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

### 11.3.2.1 Anwendungsvoraussetzungen

Rz 4148 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### Rz 4148

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

- **Ab dem Veranlagungsjahr 2015 bestehen allerdings zusätzliche Anwendungsgrenzen, von denen keine überschritten werden darf. Die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche darf 60 ha nicht übersteigen.**
- **Die tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten dürfen nicht mehr als 120 Vieheinheiten betragen.**

**Werden alle diese Grenzen nicht überschritten, besteht weiters die Möglichkeit,** gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO **2015** in die Teilpauschalierung zu optieren (siehe Rz 4148a). ~~Bis zur Veranlagung 2010 besteht kein Wahlrecht zwischen Voll- und Teilpauschalierung (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0019).~~

Die **Vollpauschalierung** ist **darüber hinaus** hinsichtlich des gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes **unzulässig**, wenn die sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz ~~oder die Teilpauschalierungsoption~~ ausgeübt wird (**§ 2 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015**). ~~oder der maßgebende Einheitswert mehr als 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) und nicht mehr als 150.000 Euro beträgt (vgl. § 8 Abs. 1 der LuF-PauschVO 2011).~~

Rz 4148a wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### Rz 4148a

**Bei** einem Einheitswert bis **75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro)** **kann** ohne Ausübung der großen Beitragsgrundlagenoption nach § 23 Abs. 1a BSVG in die Teilpauschalierung **optiert werden (§ 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015)**. Die Option ist nur für den gesamten Betrieb möglich und kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuer- bzw. Feststellungsbescheides ausgeübt werden. Wird die Teilpauschalierungsoption ausgeübt,

besteht eine Bindung an diese Option für die folgenden fünf Kalenderjahre, eine Rückkehr zur Vollpauschalierung ist erst nach Ende des Bindungszeitraumes zulässig. Eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder eine freiwillige Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist aber immer möglich, wobei in diesen Fällen eine Rückkehr zur Pauschalierung erst nach Ablauf von 5 Jahren möglich ist. **Die fünfjährige Sperrfrist besteht nur für den Fall des freiwilligen Wechsels zur Teilpauschalierung. Ist die Vollpauschalierung nicht mehr zulässig, weil eine der Grenzen des § 2 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015 überschritten wurde, besteht keine Sperrfrist.**

Rz 4148b bis Rz 4148n werden neu eingefügt (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4148b**

**Die Flächengrenze für die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung bezieht sich auf die durch den Steuerpflichtigen selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche gemäß § 30 Abs. 6 BewG. Zugepachtete, zugekaufte und in Nutzung genommene Flächen sind daher zu den Eigenflächen hinzuzurechnen; verpachtete, verkaufte und zur Nutzung überlassene Flächen sind von den Eigenflächen in Abzug zu bringen.**

**Nicht Teil der reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche und daher für die Flächengrenze unbeachtlich sind Flächen, die dem forstwirtschaftlichen Vermögen, dem Weinbauvermögen, dem gärtnerischen Vermögen oder dem übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen sind.**

**Als landwirtschaftliche Nutzfläche zu berücksichtigen sind allerdings solche Flächen, die anderen als landwirtschaftlichen Zwecken dienen, wenn die Zugehörigkeit dieser Flächen zum landwirtschaftlichen Betrieb den landwirtschaftlichen Hauptzweck des Betriebes nicht wesentlich beeinflusst (zB kleine Teichflächen; § 31 Abs. 1 BewG 1955).**

**Bei der Ermittlung der reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche unbeachtlich sind bewirtschaftete Flächen im Ausland.**

#### **Rz 4148c**

**Bei der Ermittlung der reduzierten landwirtschaftliche Nutzfläche sind Hutweiden und Streuwiesen nur mit einem Drittel des tatsächlichen Flächenausmaßes anzusetzen; Alpen und Bergmäher sind nur mit einem Fünftel des tatsächlichen Flächenausmaßes anzusetzen.**

Hutweiden sind Dauergrünlandflächen, die nur eine geringe Ertragsfähigkeit haben, landwirtschaftlich nicht bestellt werden können und nur eine gelegentliche Weidenutzung zulassen.

Streuwiesen sind (vernässte) Dauergrünlandflächen, die vorwiegend der Streunutzung dienen.

Es bestehen keine Bedenken, als Nachweis für eine Hutweiden- und Streuwiesennutzung die bei der AMA gemachten Angaben heranzuziehen.

Alpen sind Vegetationsflächen oberhalb oder außerhalb der höhenbezogenen Dauersiedlungsgrenze, die vorwiegend durch Beweidung während der Sommermonate genutzt werden, sowie die in regelmäßigen Abständen gemähten Dauergrasflächen im Almbereich.

Bergmäher sind Dauergrünlandflächen im Gebirge, die für die Beweidung zu steil sind und ausschließlich der Heugewinnung dienen.

#### Rz 4148d

Stehen landwirtschaftlich selbst genutzte Flächen im Miteigentum verschiedener Steuerpflichtiger, ist eine dem Miteigentumsanteil entsprechende Teilfläche unmittelbar dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Miteigentümer als Teil der selbst bewirtschafteten reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche zuzurechnen.

#### *Beispiel:*

*Ein Landwirt besitzt einen Miteigentumsanteil an einer Alm im Ausmaß von 20%, auf die er auch sein Vieh auftreibt. Die Gesamtfläche der Alm beträgt 200 ha. Entsprechend seines Miteigentumsanteiles sind dem Landwirt daher 40 ha als Eigenfläche, somit 8 ha selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche, zuzurechnen.*

#### Rz 4148e

Die Vieheinheitengrenze für die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung bezieht sich auf die Zahl der im Eigentum des Steuerpflichtigen befindlichen Tiere bzw auf Tiere, die dem Stpfl überlassen wurden (zB Lohnmast oder im Rahmen einer Betriebspacht). Vieh auf Fremdalmen (Zinsvieh) ist dagegen dem Eigentümer und nicht dem Almbewirtschafter bzw Almeigner zuzurechnen. Dies gilt auch bei Vieh, das auf Gemeinschaftsalmen aufgetrieben wird.

Vieh, das in Gemeinschaftsställen (Kooperationen) eingestellt wird, die als eigenständige Mitunternehmerschaft anzusehen sind (siehe Rz 4148l f), ist dieser Mitunternehmerschaft zuzurechnen.

#### Rz4148f

Die Berechnung der Vieheinheiten ist an Hand des Vieheinheitenschlüssels gemäß § 30 Abs. 7 BewG 1955 idF BGBl. I Nr. 63/2013 vorzunehmen. Daher sind für die Vieheinheitengrenze nur jene Tiere maßgeblich, für die ein Vieheinheitenschlüssel festgelegt ist. Andere Tiere bleiben daher bei der Beurteilung der Frage, ob die Vieheinheitengrenze überschritten ist, außer Betracht.

Für die Anwendung des Vieheinheitenschlüssels ist Folgendes zu beachten:

- Jungsaunen sind weibliche Schweine bis zum ersten Abferkeln.
- Jungeber sind männliche Schweine, die zur Zucht bestimmt sind.
- Zuchtsauen sind weibliche Schweine nach dem ersten Abferkeln.
- Zuchteber sind männliche Schweine ab dem ersten Zuchteinsatz.
- Babyferkel unter 10 kg sind in der Vieheinheit für Zuchtsauen enthalten und daher nicht gesondert zu erfassen.
- Legehennen sind Junghennen ab dem Zeitpunkt der Einstallung im Eierproduktionsbetrieb.
- Kleinpferde sind Pferde mit einem Stockmaß von höchstens 1,2 m.

#### Rz 4148g

Für die Berechnung der maßgeblichen Vieheinheiten ist der Bestand bzw die Jahresproduktion (siehe dazu Rz 4148h) von Tieren heranzuziehen.

Der Bestand ist der durchschnittliche Jahresbestand von Tieren. Zu diesem Zweck sind die Bestände jeweils zum Monatsersten eines Kalenderjahres zu ermitteln und die Summe ist durch 12 zu dividieren. Alternativ dazu kann eine Zählung an 13 Stichtagen (zusätzlicher Termin am 15. Juli) erfolgen. Sind genauere Datenaufzeichnungen vorhanden (zB Sauenplaner) sind diese zu verwenden.

*Beispiel:*

	<i>Stück Schweine</i>												
<i>Stichtag</i>	<i>1.1.</i>	<i>1.2.</i>	<i>1.3.</i>	<i>1.4.</i>	<i>1.5.</i>	<i>1.6.</i>	<i>1.7.</i>	<i>1.8.</i>	<i>1.9.</i>	<i>1.10.</i>	<i>1.11.</i>	<i>1.12.</i>	<i>Ø</i>
<i>Zuchtsauen</i>	<i>95</i>	<i>93</i>	<i>97</i>	<i>95</i>	<i>102</i>	<i>95</i>	<i>98</i>	<i>94</i>	<i>98</i>	<i>96</i>	<i>93</i>	<i>95</i>	<i>95,92</i>
<i>Eber</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>2</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>1,75</i>

<i>Summe</i>	<i>97</i>	<i>95</i>	<i>99</i>	<i>97</i>	<i>104</i>	<i>96</i>	<i>100</i>	<i>96</i>	<i>100</i>	<i>98</i>	<i>94</i>	<i>96</i>	<i>97,67</i>
--------------	-----------	-----------	-----------	-----------	------------	-----------	------------	-----------	------------	-----------	-----------	-----------	--------------

*Der Durchschnittsbestand an Zuchtsauen/Zuchteber beträgt 97,67; das sind 34,18 Vieheinheiten.*

#### Rz 4148h

Bei der Berechnung des Durchschnittsbestandes bei Legehennen ist zu berücksichtigen, dass während der Serviceperiode (Zeitraum zwischen Ausstallung der alten Legehennen und Einstallung der Junghennen) auf Grund der erforderlichen Reinigung und Desinfektion des Stalles keine Tiere gehalten werden. Die Serviceperiode ist daher bei der Berechnung des Durchschnittsbestandes produktionsmindernd zu berücksichtigen. Zuchthähne sind in den Bestand nicht einzubeziehen. Der Durchschnittsbestand ist daher wie folgt zu ermitteln:

$$\emptyset \text{Bestand} = \frac{\text{Anzahl Junghennen} + \text{Anzahl Legehennen}}{2} * \frac{\text{Haltedauer}}{\text{Haltedauer} + \text{Serviceperiode}}$$

*Beispiel:*

*Es werden die alten Legehennen ausgestallt und der Stall gereinigt und desinfiziert (Serviceperiode 3 Wochen). Danach werden Junghennen angekauft und eingestallt. Eingestallt wurden 10.000 Junghennen. Nach 53 Wochen werden 9.200 Legehennen ausgestallt.*

$$\emptyset \text{Bestand} = \frac{10.000 + 9.200}{2} * \frac{53 \text{ Wochen}}{56 \text{ Wochen}} = 9.086 \text{ Stück}$$

*Der Durchschnittsbestand an Legehennen beträgt 9.086 Stück; das sind 118,118 Vieheinheiten*

#### Rz 4148i

Die Jahresproduktion ist die Summe der im Jahr erzeugten Tiere; bei Masttieren entspricht die Jahresproduktion der Summe der im Jahr verkauften und der für den Privatverbrauch verwendeten Tiere. Dabei ist bei einer unterschiedlichen Zahl von Umtrieben pro Jahr auf die nachhaltige Jahresproduktion abzustellen. Diese ist an Hand des Durchschnittes der Produktion des zu beurteilenden Jahres und der zwei vorangegangenen Jahre zu ermitteln.

Überschreitet die nachhaltige Jahresproduktion daher im zu beurteilenden Jahr die Vieheinheitengrenze, ist ab dem folgenden Jahr eine Vollpauschalierung nicht mehr zulässig.

*Beispiel 1:*

*Masthühnerproduktion 2014*      *134.400 Stück (7 Umtriebe)*  
*Masthühnerproduktion 2013*      *102.000 Stück (5 Umtriebe)*  
*Masthühnerproduktion 2012*      *118.500 Stück (6 Umtriebe)*

*Nachhaltige Produktion*       $\frac{134.400+102.000+118.500}{3} = 118.300$

*Der Durchschnittsbestand an Masthühnern beträgt im Jahr 2014 118.300 Stück; das sind 118,3 Vieheinheiten. Eine Vollpauschalierung ist daher auch im Jahr 2015 zulässig.*

*Beispiel 2:*

*Masthühnerproduktion 2014*      *117.400 Stück (7 Umtriebe)*  
*Masthühnerproduktion 2013*      *119.600 Stück (5 Umtriebe)*  
*Masthühnerproduktion 2012*      *126.500 Stück (6 Umtriebe)*

*Nachhaltige Produktion*       $\frac{117.400+119.600+126.500}{3} = 121.167$

*Der Durchschnittsbestand an Masthühnern beträgt im Jahr 2014 121.167 Stück; das sind 121,17 Vieheinheiten. Ab dem Jahr 2015 ist daher eine Vollpauschalierung nicht mehr zulässig.*

Wurden die Produktionskapazitäten gegenüber den Vorjahren wesentlich gesteigert, ist nur die Produktionskapazität des laufenden Jahres beachtlich. Überschreitet die nachhaltige Jahresproduktion daher im laufenden Jahr die Vieheinheitengrenze, ist ab dem folgenden Jahr eine Vollpauschalierung nicht mehr zulässig.

Dies gilt entsprechend bei einer wesentlichen Absenkung der Produktionskapazität.

**Rz 4148j**

Der Vieheinheitenschlüssel gemäß § 30 Abs. 7 BewG 1955 stellt auf einen durchschnittlichen Futtereinsatz bis zur Erreichung des Produktionszieles ab. Erfolgt die Erreichung des Produktionszieles arbeitsteilig, dh. befindet sich das Tier bis zur Erreichung des Produktionszieles nicht nur in einem landwirtschaftlichen Betrieb, sondern erfolgt die Vor- und Endaufzucht in verschiedenen Betrieben, ist eine anteilige Aufteilung des Vieheinheiten-Satzes pro Tier nach dem Futterbedarf der jeweiligen Kategorie vorzunehmen.

Bei Fehlen eines Nachweises über die tatsächliche Futterverwendung bestehen keine Bedenken, den Aufteilungsschlüssel für die Vieheinheiten bei Junghennen, Mastputen und Mastschweinen wie folgt zu schätzen:

	Voraufzucht/Vormast	Endaufzucht/Endmast
Junghennen (Voraufzucht bis rund 6 Wochen)	20%	80%
Mastputen (Voraufzucht bis rund 6 Wochen)	10%	90%
Mastschweine bis rund 60 kg Lebendgewicht	30%	70%
Mastschweine bis rund 80 kg Lebendgewicht	50%	50%

**Beispiel 1 (arbeitsteilige Junghennenproduktion):**

**Betrieb A: Voraufzuchtbetrieb**

Voraufzucht von durchschnittlich 70.000 Stück pro Jahr für die Dauer von rund 6 Wochen (10.000 Stück, 6 Wochen, 7 Umtriebe). Die Endaufzucht erfolgt in anderen Betrieben. Diese Tiere werden mit 0,0004 Vieheinheiten (VE) bewertet (20% von 0,002 VE Junghennen), d.h. in Summe 28 VE.

**Betrieb B: Endaufzuchtbetrieb**

Endaufzucht von 30.000 Junghennen aus voraufgezogenen Küken (Alter von rd. 6 Wochen). Diese Tiere werden mit 0,0016 VE bewertet (80% von 0,002 VE Junghennen), d.h. in Summe 48 VE.

**Beispiel 2 (arbeitsteilige Mastputenproduktion):**

**Betrieb A: Voraufzucht und einen Teil der Produktion Endmast**

Einstellung von 6.200 Küken pro Jahr, Endmast von 2.500 Mastputen, 3.500 werden mit rund 6 Wochen an einen reinen Endmastbetrieb verkauft/abgegeben (restliche Tiere sind Verluste). Die erzeugten Tiere der Vormast werden mit 0,0009 Vieheinheiten (VE) bewertet (10% von 0,009 VE Mastputen), dies ergibt in Summe 3,15 VE. Die am Betrieb fertig gemästeten Puten (2.500 Stück) werden mit 0,009 VE bewertet, dies ergibt für diese Tiere 22,5 VE. Die gesamten Vieheinheiten betragen für diesen Betrieb somit 25,65 VE.

**Betrieb B: Endmast**

*Reine Endmast von 3.500 voraufgezogenen Puten pro Jahr mit einem Einstallalter von rund 6 Wochen: Die erzeugten Tiere der Endmast werden mit 0,0081 VE bewertet (90% von 0,009 VE Mastputen), dies ergibt in Summe 28,35 VE.*

#### **Rz 4148k**

Betragen die Vieheinheiten auf Grund des Bestandes und/oder der Jahresproduktion in einem Jahr mehr als 120, ist die Ermittlung des Gewinnes mittels Vollpauschalierung ab dem folgenden Jahr nicht mehr zulässig. Auf Antrag kann allerdings die Vollpauschalierung auch im folgenden Jahr beibehalten werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Vieheinheitengrenze nur vorübergehend überschritten wurde (§ 1 Abs. 3 Z 10 LuF-PauschVO 2015).

Über den formlosen Antrag ist mit einem gesondert zu erlassenden Feststellungsbescheid gemäß § 92 BAO abzusprechen.

#### **Rz 4148l**

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

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

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

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

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

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

#### Rz 4148m

Wird nicht der gesamte Betrieb sondern bloß einzelne Wirtschaftsgüter (Vieh, Geräte) in die Kooperation überführt, ist ein vom verbleibenden landwirtschaftlichen Betrieb des Gesellschafters getrennter Betrieb der Kooperation nur dann anzunehmen, wenn diese nach Außen hin eindeutig erkennbar als eigenständige betriebliche Einheit auftritt, im Innenverhältnis eine klare Abgrenzung zu den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der Miteigentümer besteht (insbesondere eigenständige Kontoführung, fremdübliche Preisgestaltung für Leistungserbringungen wie zB Vieheinstellung gegenüber den Miteigentümern, eigene von den Betrieben der Miteigentümer unabhängige Ausstattung mit Arbeitsgeräten) und nicht ausschließlich Leistungen nur für die Miteigentümer erbracht werden (VwGH 27.2.2014, 2011/15/0082; insbesondere

Vieheinstellung auch durch Dritte). In diesem Fall stellt die Kooperation eine eigenständige Mitunternehmerschaft dar. Landwirtschaftliche Flächen sind dieser Mitunternehmerschaft insoweit zuzurechnen, als deren Bewirtschaftung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Tätigkeit der Mitunternehmerschaft steht; in diesem Fall ist eine unmittelbare Zurechnung dieser Flächen zu den Miteigentümern ausgeschlossen. Zur Zurechnung des eingestellten Viehs siehe Rz 4148e.

Liegt eine Mitunternehmerschaft in jenen Fällen vor, ist Art. IV UmgrStG mangels Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen nicht anwendbar. Auf Grund der Gewährung von Anteilen an der Kooperation (GesBR, OG oder KG) gegen die anteilige Übertragung von Miteigentum an den übertragenen Wirtschaftsgütern, liegt ein Tausch gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 vor. Somit sind die anteiligen stillen Reserven steuerlich zu erfassen.

#### Rz 4148n

Erbringt ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb eines Mitunternehmers ausschließlich Leistungen an die Mitunternehmerschaft und tritt als eigenständiger Betrieb nicht am Markt auf, liegt kein selbständiger Betrieb vor (vgl. VwGH 27.2.2014, 2011/15/0082). In diesem Fall stellt das land- und forstwirtschaftliche Vermögen Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers im Rahmen der Mitunternehmerschaft dar.

Rz 4150 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### Rz 4150

*§ 3. (1) Beträgt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert nicht mehr als 11.000 Euro, ist der Gewinn aus Forstwirtschaft mit dem Durchschnittssteuersatz gemäß § 2 erfasst.*

*(2) Übersteigt der forstwirtschaftliche (Teil)Einheitswert den Betrag von 11.000 Euro, sind von den Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben abzuziehen. Diese sind von der dem forstwirtschaftlichen (Teil)Einheitswert zugrunde liegenden Minderungszahl für Fichte und Lärche der Bonität 7 bzw. **Bringungslage** abhängig und betragen:*

*1. Bei Selbstschlägerung:*

*a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder **bei einer Bringungslage 3,***

b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder **bei einer Bringungslage 2**,

c) 50% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 69 bis 100 oder **bei einer Bringungslage 1**.

2. Bei Holzverkäufen am Stock:

a) 30% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 63 oder **bei einer Bringungslage 3**,

b) 20% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 64 bis 100 oder **bei einer Bringungslage 2 oder 1**.

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

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

Rz 4153 und Rz 4154 werden geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4153**

Der Gewinn wird mit **42% (bis 2014: 39%)** vom forstwirtschaftlichen Einheitswert ermittelt, sofern der forstwirtschaftliche Einheitswert nicht mehr als 11.000 Euro und der Gesamteinheitswert nicht mehr als **75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro)** (~~bis 2010: 65.500 Euro~~) beträgt, **die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha nicht übersteigt und die Vieheinheitengrenze von 120 Vieheinheiten nicht überschritten wurde** sowie weder die Teilpauschalierungsoption (siehe Rz 4148a) noch die Beitragsgrundlagenoption (§ 23 Abs. 1a BSVG) ausgeübt wurde. In dem pauschal ermittelten Gewinn ist auch der Eigenverbrauch enthalten.

#### **Rz 4154**

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

- Bei Selbstschlängerung:
  - a) 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 1 bis 61 oder **bei einer Bringungslage 3**
  - b) 60% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) bei einer Minderungszahl von 62 bis 68 oder **bei einer Bringungslage 2**

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

Maßgeblich ist die in den Berechnungsgrundlagen des jeweils gültigen Einheitswertbescheides enthaltene Minderungszahl oder **Bringungslage**.

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

~~Bei Kleinstwäldern bis 10 ha Größe wird seitens der Bewertungsstelle der Finanzämter grundsätzlich keine Wertziffer ermittelt. Liegt der Gesamteinheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes über 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) oder wird von der Möglichkeit der Teilpauschalierungsoption Gebrauch gemacht, wird bei Bedarf (zB bei Ausübung der Teilpauschalierungsoption ab 2011) vom Finanzamt eine fiktive Wertziffer ermittelt. Es bestehen allerdings keine Bedenken, die pauschalen Betriebsausgaben wie folgt zu ermitteln:~~

~~Der Wirtschaftswald im Kleinstwald (bis 10 ha Waldfläche) wird je nach den Gelände- und Bringungsverhältnissen (GBV) in Bringungslagen eingestuft, wobei die Bringungslage 1 für günstige GBV, die Bringungslage 2 für mittlere GBV und die Bringungslage 3 für schlechte GBV steht.~~

~~Nimmt ein pauschalierter Land- und Forstwirt die Teilpauschalierungsoption gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011 in Anspruch oder wird die sozialversicherungsrechtliche Teilpauschalierungsoption (§ 23 Abs. 1a BSVG) ausgeübt, können für den Kleinstwald folgende pauschale Betriebsausgaben angesetzt werden:~~

- ~~Bei Selbstschlägerung:~~
  - a. ~~70% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 3~~
  - b. ~~60% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 2~~
  - c. ~~50% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 1~~
- ~~Bei Holzverkäufen am Stock:~~

- a. ~~30% der Betriebseinnahmen bei der Bringungslage 3~~
- b. ~~20% der Betriebseinnahmen bei den Bringungslage 1 und 2.~~

Ein Eigenverbrauch von Holz ist als Betriebseinnahme anzusetzen.

Rz 4155 und Rz 4156 werden geändert (LuF-PauschVO 2015)

## **Rz 4155**

Rechtslage ab **2015**

*§ 4. (1) Der Gewinn aus Weinbau (z.B. Wein, Weintrauben, Maische, Traubensaft, Traubenmost und Sturm sowie alkoholfreie Getränke und Speisen im Rahmen des Buschenschankes) ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Wenn die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar nicht übersteigt, hat die gesonderte Ermittlung des Gewinnes aus Weinbau zu unterbleiben.*

*(2) Die Betriebsausgaben betragen 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer), mindestens aber **5.000 Euro** je Hektar weinbaulich genutzter Grundflächen, höchstens jedoch die Höhe der Betriebseinnahmen.*

*(3) Ist der Gewinn aus Weinbau gemäß Abs. 1 erster Satz gesondert zu ermitteln, dann ist der auf die weinbaulich genutzten Grundflächen entfallende Teil des Einheitswertes bei der Berechnung des Grundbetrages (§ 2) auszuscheiden.*

*(4) Übersteigt die weinbaulich genutzte Grundfläche nicht 60 Ar, dann sind abweichend von Abs. 1 zweiter Satz die Gewinne aus Buschenschank und Bouteillenweinverkauf durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln, wobei die Bestimmungen des Abs. 2 sinngemäß anzuwenden sind.*

## **Rz 4156**

Die gesonderte Gewinnermittlung hat im Rahmen von Landwirtschaftsbetrieben bis **75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) (bis 2010: 65.500 Euro)** Einheitswert (Vollpauschalierung), **deren selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha nicht übersteigt und die die Vieheinheitengrenze von 120 Vieheinheiten nicht überschreiten**, zu unterbleiben, wenn die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar nicht übersteigt. In diesem Fall erfolgt lediglich eine Ableitung des Gewinnes aus dem Einheitswert wie bei einer Vollpauschalierung eines landwirtschaftlichen Betriebes. Der jeweilige Durchschnittssatz ist auf den gesamten Einheitswert des Betriebes (inklusive Weinbau) anzuwenden. Wenn ein Buschenschank oder ein Bouteillenweinverkauf (Verkauf von Wein in

Flaschen zu 0,75 Liter und weniger) betrieben wird, ist aber stets - somit auch bei unter 60 Ar weinbaulich genutzter Fläche - eine **Teilpauschalierung** notwendig.  
Näheres zum Wein- und Mostbuschenschank siehe Rz 4231 ff.

In Rz 41571 wird der Verweis auf § 13 Abs. 1 LuF-PauschVO 2011 durch den Verweis auf **§ 15 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015** ersetzt.

In Rz 4158 und Rz 4162 wird der Betrag 4.400 durch den Betrag **5.000** ersetzt.

Rz 4163 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

### **Rz 4163**

Rechtslage **bis 2014**

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

*(2) Die Betriebsausgaben sind mit einem Durchschnittssatz von 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Neben den mittels dieses Durchschnittssatzes berechneten Betriebsausgaben sind noch Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Abzug der gemäß Abs. 2 ermittelten Betriebsausgaben darf nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen erfolgen.*

*(3) Abweichend von den Bestimmungen der Abs. 1 und 2 sind für die Ermittlung des Gewinnes aus Gartenbau flächenabhängige Durchschnittssätze anzuwenden. Voraussetzung dafür ist, daß der ausschließliche Betriebsgegenstand in der Lieferung eigener gärtnerischer Erzeugnisse an Wiederverkäufer besteht. Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn die Einnahmen aus anderen Lieferungen - ausgenommen aus Anlagenverkäufen - und aus Leistungen nachhaltig insgesamt nicht mehr als 1.500 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) jährlich betragen. Als Wiederverkäufer gelten Betriebe, die gewerbsmäßig die ihnen gelieferten Erzeugnisse entweder unverändert oder nach Bearbeitung oder Verarbeitung weiterveräußern. Die Durchschnittssätze betragen:*

1.	Für den Anbau von Gemüse	
	je m <sup>2</sup> der	Euro
	a) Freilandfläche	
	aa) einkulturig	0,24
	bb) mehrkulturig	0,42

	<i>b) überdachten Kulturflächen</i>	
	<i>aa) bei Plastikfolientunnel</i>	
	<i>bis 3,5 m Basisbreite</i>	<i>0,42</i>
	<i>Über 3,5 m Basisbreite</i>	<i>0,84</i>
	<i>bb) bei Niederglas (Mistbeete, Erdhäuser)</i>	<i>0,84</i>
	<i>cc) bei nicht stabilen Gewächshäusern</i>	
	<i>nicht heizbar</i>	<i>0,96</i>
	<i>heizbar</i>	<i>1,2</i>
	<i>dd) bei stabilen Gewächshäusern</i>	
	<i>nicht heizbar</i>	<i>1,08</i>
	<i>heizbar</i>	<i>1,32</i>
<i>2.</i>	<i>für den Anbau von Blumen und Stauden</i>	
	<i>je m<sup>2</sup> der</i>	<i>Euro</i>
	<i>a) Freilandfläche</i>	
	<i>aa) einkulturig</i>	<i>0,3</i>
	<i>bb) mehrkulturig</i>	<i>0,48</i>
	<i>b) überdachten Kulturflächen</i>	
	<i>aa) bei Plastikfolientunnel</i>	
	<i>bis 3,5 m Basisbreite</i>	<i>0,48</i>
	<i>Über 3,5 m Basisbreite</i>	<i>1,08</i>
	<i>bb) bei Niederglas (Mistbeete, Erdhäuser)</i>	<i>1,08</i>
	<i>cc) bei nicht stabilen Gewächshäusern</i>	
	<i>nicht heizbar</i>	<i>1,2</i>
	<i>heizbar</i>	<i>1,8</i>
	<i>dd) bei stabilen Gewächshäusern</i>	
	<i>nicht heizbar</i>	<i>1,5</i>
	<i>heizbar</i>	<i>2,7</i>

3.	<i>für Baumschulen</i>	
	<i>je m<sup>2</sup> der</i>	<i>Euro</i>
	<i>a) Fläche zur Heranzucht von</i>	
	<i>Obstgehölzen und Beerensträuchern</i>	<i>0,48</i>
	<i>b) Fläche zur Heranzucht von</i>	
	<i>Ziergehölzen</i>	<i>0,6</i>

*(4) Das Ausmaß der überdachten Kulturlflächen bestimmt sich nach dem Flächenausmaß, das die Außenseiten der überdachten Flächen umschließt. Bei Gewächshäusern sind daher die Außenseiten dieser Gebäude maßgebend.*

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

#### **Rechtslage ab 2015**

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

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

***(3) Abweichend von den Bestimmungen der Abs. 1 und 2 sind für die Ermittlung des Gewinnes aus Gartenbau flächenabhängige Durchschnittssätze anzuwenden. Voraussetzung dafür ist, dass der ausschließliche Betriebsgegenstand in der Lieferung eigener gärtnerischer Erzeugnisse an Wiederverkäufer besteht. Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn die Einnahmen aus anderen Lieferungen – ausgenommen aus Anlagenverkäufen – und aus anderen Leistungen nachhaltig insgesamt nicht mehr als 2 000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) jährlich betragen. Als Wiederverkäufer gelten Betriebe, die gewerbsmäßig die ihnen gelieferten Erzeugnisse entweder unverändert oder nach Bearbeitung oder Verarbeitung weiterveräußern. Die Durchschnittssätze betragen:***

<b><i>Gärtnerisch genutzte Fläche</i></b>	<b><i>Euro/m<sup>2</sup></i></b>
<b><i>Freiland für Schnittblumen, Gemüse, Bauflächen, Hof, Wege, Folientunnel</i></b>	<b><i>0,13</i></b>

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

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

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

Rz 4163a wird neu eingefügt (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4163a**

Für die Einordnung des gärtnerischen Vermögens in die in § 5 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 angeführten Kategorien ist der Einheitswertbescheid maßgebend.

- Zu den Freilandflächen zählen daher alle nicht überdachten gärtnerisch genutzten Kulturflächen, außerdem Plastikfolientunnel mit einer Basisbreite unter 3,5 m, Mistbeetkästen, Kulturen unter Flachfolien, Schlitzfolien oder Vlies.
- Zu den Freilandflächen, die dem Gemüse- und Blumenbau dienen, gehören auch Dauerwege, Lagerplätze für Materialien und Gerätschaften, Erdlager, Hofräume, Kundenparkplätze, Zier- und Schauflächen,

Überwinterungsflächen (Einschlagplätze) für Baumschulen, Flächen, die der Rasenerzeugung dienen, sowie die Grundflächen der zum gärtnerischen Betrieb gehörigen Betriebsgebäude einschließlich der Grundflächen der Wohn- und Aufenthaltsräume der im gärtnerischen Betrieb angestellten Personen.

- Freilandflächen für Beeren-, Obst- und Ziergehölze sind baumschulmäßig genutzte Grundflächen, die nachhaltig zur Heranzucht von Obstgehölzen (Obstbäume, Beerensträucher), Ziergehölzen (Rosen, Koniferen, Laubgehölze) dienen. Umtriebsflächen gehören demnach nicht zum Gartenbau, sondern zur Landwirtschaft.

Der gleiche Pauschalsatz für Freilandflächen für Beeren- Obst- und Ziergehölze, Stauden und Rebschulen ist auch für Safrankulturen anzuwenden.

- Freilandflächen für Forstgehölze sind Freilandflächen der Baumschulen zur Heranzucht von Forstgehölzen (Forstgarten).

Das Ausmaß der überdachten Kulturflächen wird nach Innenraummaßen bestimmt.

- Zu den überdachten Flächen zählen alle Gewächs- oder Treibhäuser aus Glas, Kunststoffplatten und Kunststoffolie, die das geschützte, kontrollierte Kultivieren von Pflanzen einschließlich Obst- und Sonderkulturen ermöglichen oder dem Verkauf von gärtnerischen Erzeugnissen aus eigener Produktion einschließlich Zukaufwaren (sofern nicht gewerblich) dienen.
- Bei Folientunneln dient eine Bogenkonstruktion als tragendes Element, über die eine Folie gespannt wird (Einfach- oder Doppelfoliendeckung). Ausführungen mit seitlichen, in die Bögen integrierten Lüftungsklappen zählen zu den Folientunneln. Konstruktionen mit einer Basisbreite unter 3,5m werden den entsprechenden Kulturen im Freiland zugerechnet. Kennzeichnend für Folientunnel über 7,5m Basisbreite ist, dass die Bogenkonstruktion stets im Erdboden verankert ist, der Standort nicht wechselt und notwendige Anschlüsse (Stromnetz) zumindest in der Nähe des Folientunnels vorhanden sind.
- Bei den Foliengewächshäusern sind Stehwände und Eindeckung aus Folienmaterial gefertigt. Foliengewächshäuser weisen, im Unterschied zu den Folientunneln, gerade Stehwände (schräg oder senkrecht stehend)

auf. Einfache Foliengewächshäuser haben nur eine Einfachfolie oder überwiegend eine Einfachfolie, während „Foliengewächshäuser normal“ überwiegend eine aufblasbare Doppelfolie aufweisen. Gute Foliengewächshäuser verfügen außerdem über Firstentlüftung und eine Stehwandhöhe über 3,5 m oder über eine Spezialfolie, wie insbesondere ETFE-Folien oder Folien vergleichbarer Qualität

- Gewächshäuser bestehen aus Stehwänden aus Glas, Kunststoffplatten, Plexiglas oder Material ähnlicher Qualität.

Rz 4165 und Rz 4165a werden geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4165**

Diese Gewinnermittlung ist nur für Gärtnerei- und Baumschulbetriebe mit einem Einheitswert bis **75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) (~~bis 2010: 65.500 Euro~~)** anzuwenden, **deren selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha nicht übersteigt und die die Vieheinheitengrenze von 120 Vieheinheiten nicht überschreiten und auch keine Option zur Teilpauschalierung gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 ausgeübt wurde**, wenn ausschließlich eigene Erzeugnisse an Wiederverkäufer geliefert werden bzw. die Einnahmen aus anderen Lieferungen (Lieferung von zugekaufter Handelsware oder Lieferungen an Letztverbraucher) und aus Leistungen (zB Schneiden und Spritzen von Pflanzen, Verleih von Dekorationspflanzen, Gartengestaltungsarbeiten, Friedhofsarbeiten) sowie aus gärtnerischem Nebenerwerb nicht mehr als **2.000 Euro (bis 2014: 1.500 Euro)** betragen. Nicht in diese Grenze sind Anlagenverkäufe einzubeziehen.

#### **Rz 4165a**

Der Gewinn aus Imkerei wird bei vollpauschalierten Landwirten (Gesamteinheitswert bis **75.000 Euro; bis 2014: 100.000 Euro; ~~bis 2010: 65.500 Euro~~**, **selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche bis 60 ha und nicht mehr als 120 Vieheinheiten**) durch Anwendung des landwirtschaftlichen Gewinnprozentsatzes von **42% (bis 2014: 39%; (siehe Rz 4147)** auf den Einheitswert für Bienenzucht ermittelt. Da für Imkereien erst ab einem Bestand von **50 Bienenvölkern (bis 2014: 40 Ertragsvölkern oder Einheitswert auf Basis einer Einzelertragsbewertung)** ein Einheitswert festgesetzt wird, bleibt die Imkerei bei einer geringeren Anzahl von Bienenvölkern im Rahmen der Vollpauschalierung außer Ansatz. Ab einem Bestand von **50 Bienenvölkern**

wird ein Einheitswert festgesetzt, der im Rahmen der Vollpauschalierung zu berücksichtigen ist.

Bei teilpauschalierenden Landwirten (Gesamteinheitswert über **75.000 Euro; bis 2014: 100.000 Euro; bis 2010: 65.500 Euro**) sind die Einnahmen aus der Imkerei unabhängig von der Anzahl der Bienenvölker aufzuzeichnen und davon 70% pauschale Betriebsausgaben in Abzug zu bringen (siehe Rz 4166). **Zu den Einnahmen aus Imkerei zählen neben dem Honigverkauf zB. auch Einnahmen aus Bienenwachs- und Propolisserzeugung sowie Einnahmen aus den Verkauf von Bienenköniginnen, Weiselzellen, Met, Gelee Royale, Bienengift und anderen marktgängigen Urprodukten der Imkerei (zB Ablegervölker).**

Zur Einheitsbewertung siehe auch Rz 5123.

Nach Rz 4165a wird folgender Abschnitt 11.3.2.7 mit den Rz 4165b bis 4165f eingefügt (LuF-PauschVO 2015)

#### **11.3.2.7 Gewinn aus Obstbau (§ 6 der Verordnung)**

##### **Rz 4165b**

***§ 6. (1) Der Gewinn aus Obstbau im Rahmen von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Beträgt die selbst bewirtschaftete Grundfläche für Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst höchstens zehn Hektar, hat die gesonderte Ermittlung des Gewinnes aus Obstbau zu unterbleiben.***

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

***(3) Ist der Gewinn aus Obstbau gemäß Abs. 1 erster Satz gesondert zu ermitteln, ist der Einheitswert, der auf die für Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst genutzten Grundflächen entfällt, bei der Berechnung des Grundbetrages (§ 2) auszuscheiden.***

***(4) Der Gewinn aus Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) ist durch***

*Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Die Betriebsausgaben sind mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.*

#### **Rz 4165c**

Der Gewinn aus Obstbau wird bei vollpauschalieren Landwirten (Gesamteinheitswert bis 75.000 Euro; bis 2014: 100.000 Euro, selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche bis 60 ha und nicht mehr als 120 Vieheinheiten) durch Anwendung des landwirtschaftlichen Gewinnprozentsatzes von 42% (bis 2014: 39%) auf den Einheitswert ermittelt. Dies gilt auch für den Gewinn aus Obstbau im Rahmen von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst, wenn deren Flächenausmaß 10 ha nicht übersteigt. Übersteigt das Flächenausmaß von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst 10 ha, ist der Gewinn ab 2015 für die gesamte Produktion von Tafelobst durch Intensivobstanlagen mittels Teilpauschalierung zu ermitteln. Dabei sind von den auf die Bewirtschaftung der Intensivobstanlagen entfallenden Betriebseinnahmen pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 70% der Betriebseinnahmen (inklusive Umsatzsteuer) in Abzug zu bringen. Neben den pauschalen Betriebsausgaben sind zusätzlich die Aufwendungen für Löhne und Lohnnebenkosten abzuziehen. Der Abzug dieser Betriebsausgaben ist aber mit der Höhe der Betriebseinnahmen beschränkt. Ein Verlust aus der Tafelobstproduktion kann daher nicht entstehen.

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

#### **Rz 4165d**

Die Flächengrenze für die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung für die Intensivobstanlagen bezieht sich auf die durch den Steuerpflichtigen selbst bewirtschafteten Flächen. Dazu zählen zugepachtete, zugekaufte und in Nutzung genommene Flächen; verpachtete, verkaufte und zur Nutzung überlassene Flächen sind von den Eigenflächen in Abzug zu bringen.

Übersteigt am 31. Dezember eines Jahres das Flächenausmaß von selbst bewirtschafteten Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst 10 ha, ist der Gewinn aus diesen Flächen ab dem folgenden Jahr mittels Teilpauschalierung zu

ermitteln. Bei einem Unterschreiten der 10-ha-Grenze am 31. Dezember eines Jahres ist der Gewinn ab dem folgenden Jahr mittels Vollpauschalierung zu ermitteln, es sei denn, diese ist auf Grund des Überschreitens einer der Grenzen für die Anwendbarkeit der Vollpauschalierung nicht zulässig oder es wurde für den Gesamtbetrieb in die Teilpauschalierung optiert.

Die Rechtsfolge des Entfalles der Vollpauschalierung tritt erstmals für das Jahr 2015 ein, wenn zum 31. Dezember 2014 die Flächen von selbst bewirtschafteten Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst das Ausmaß von 10 ha überschreiten.

#### Rz 4165e

Intensivobstbau unterscheidet sich vom extensiven Obstbau dadurch, dass beim Intensivobstbau der Obstbau idR in Form von Plantagenanlagen erfolgt. Keine Intensivobstanlagen sind daher Streuobstflächen. Auch die Produktion von Bioobst zählt zum Intensivobstbau, sofern diese nicht in Streuobstwiesen erfolgt.

#### Rz 4165f

Gesondert zu ermitteln ist der Gewinn aus Intensivobstbau.

Eine „Intensivobstanlage zur Produktion von Tafelobst“ ist eine Obstanlage, deren Beschaffenheit und Pflege dazu geeignet ist, Obst zu produzieren, welches als hochwertiges Tafelobst vermarktet werden kann (entsprechend den Vermarktungsnormen für Obst und Gemüse (VO (EG) Nr. 1234/2007).

Erwerbsobstanlagen werden idR nach einem regelmäßigen System gepflanzt und weisen einen guten, zur Erzeugung von hochwertigem Tafelobst geeigneten Pflegezustand auf.

Tafelobst ist Obst, das ohne weitere Zubereitung für Zwecke des unmittelbaren Verzehrs vermarktet wird. Ist Obst für diese Zwecke nicht vermarktungsfähig, kann es kein Tafelobst darstellen.

Industrieobst ist Obst, das nicht für den unmittelbaren Verzehr, sondern für die Weiterverarbeitung durch denselben Betrieb (zB zur Produktion von Most), durch andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder durch die Lebensmittelindustrie produziert wird (zB Obst zur Safterzeugung). Aus diesem Grunde sind zB Aroniabeeren idR nicht als Tafelobst, sondern als Industrieobst zu beurteilen.

Soll in einer Intensivobstanlage sowohl Tafel- als auch Industrieobst produziert werden, ist eine Überwiegensbetrachtung vorzunehmen. Ist die Obstanlage überwiegend zur Tafelobstproduktion bestimmt, ist die gesamte Fläche der Intensivobstanlage der Tafelobstproduktion zuzurechnen, bei einem Überwiegen von Industrieobst, der Industrieobstproduktion.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.3 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

### **11.3.3 Gewinnermittlung im Rahmen der Teilpauschalierung (§§ 9 bis 14 LuF-PauschVO 2015)**

Rz 4166 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4166**

Rechtslage ab 2006 bis 2010 (LuF-PauschVO 2006)

~~§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 65.500 Euro oder bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes (Beitragsgrundlagenoption) ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.~~

~~(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.~~  
~~Forstwirtschaft~~

~~§ 9. Die Betriebsausgaben aus Forstwirtschaft sind unter sinngemäßer Anwendung des § 3 Abs. 2 zu berechnen.~~

~~Weinbau~~

~~§ 10. Die Betriebsausgaben aus Weinbau (zB Wein, Weintrauben, Maische, Traubensaft, Traubenmost und Sturm sowie alkoholfreie Getränke und Speisen im Rahmen des Buschenschankes) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 2 zu berechnen.~~

~~Gartenbau~~

~~§ 11. Die Betriebsausgaben aus Gartenbau (§ 49 Bewertungsgesetz 1955) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 5 Abs. 2 zu berechnen.~~

~~Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb, Be- und/oder Verarbeitung und Buschenschank im Rahmen des Obstbaus~~

~~§ 12. Für die Gewinnermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, der Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaus gilt § 6 sinngemäß.~~

#### Rechtslage 2011 bis 2014

§ 8. (1) Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 100.000 Euro, bei Ausübung der Option gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung oder bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ist der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind, soweit die §§ 9 bis 12 keine abweichende Regelung vorsehen, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

#### Forstwirtschaft

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

#### Weinbau und Buschenschank im Rahmen des Obstbaues

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

(2) Die Betriebsausgaben aus Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 5 zu berechnen.

#### Gartenbau

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

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

§ 12. Für die Gewinnermittlung der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, der Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Almausschank gilt § 6 sinngemäß.

#### Rechtslage ab 2015

#### **Gewinnermittlung im Rahmen der Teilpauschalierung (Ausgabenpauschalierung)**

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

**1. Bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes von mehr als 75 000 Euro.**

**2. Bei Vorliegen einer selbst bewirtschafteten reduzierten landwirtschaftlichen Nutzfläche von mehr als 60 Hektar.**

**3. Bei Vorliegen von mehr als 120 tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten, sofern die Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung nicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 10 beibehalten werden kann.**

**4. Bei Ausübung der Option gemäß § 2 Abs. 3.**

**5. Bei Ausübung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a BSVG.**

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

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

#### **Forstwirtschaft**

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

#### **Weinbau**

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

#### **Gartenbau**

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

#### **Obstbau**

**§ 13. (1) Die Betriebsausgaben aus Obstbau im Rahmen von Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst sind unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 2 zu berechnen.**

**(2) Die Betriebsausgaben aus Mostbuschenschank (Buschenschank im Rahmen des Obstbaues einschließlich alkoholfreier Getränke und Speisen) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 6 Abs. 4 zu berechnen.**

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

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

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

Die Optionserklärung gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz ist in jedem Fall nicht beim Finanzamt, sondern ausschließlich bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern abzugeben.

Zur Teilpauschalierungsoption nach § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO **2015** siehe Rz 4148a.

Rz 4166b wird geändert (Klarstellung)

**Rz 4166b**

Im Rahmen der **Teilpauschalierung sind Subventionen, sofern sie nicht zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandhaltung gewährt werden (gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steuerfrei), und der Eigenverbrauch** stets als Betriebseinnahmen zu erfassen (**siehe auch Rz 4175**).

Rz 4167a und Rz 4167b werden neu eingefügt (LuF-PauschVO 2015)

**Rz 4167a**

**Für Veredelungstätigkeiten ist ein pauschaler Betriebsausgabensatz in Höhe von 80% der auf diese Tätigkeiten entfallenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzuwenden. Eine Veredelungstätigkeit besteht im Halten von**

Schweinen, Rindern, Schafen, Ziegen oder Geflügel. Bei Betrieben mit verschiedenen Tätigkeitsbereichen (zB Haltung von Rindern und Forstwirtschaft, Produktion von Getreide usw.) sind daher nur jene Betriebseinnahmen, die auf Grund der Veredelungstätigkeit erzielt werden (inklusive der mit dieser Tätigkeit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Subventionen, zB Auftriebsprämien), als Bemessungsgrundlage für das 80%ige Betriebsausgabenpauschale heranzuziehen.

Betriebseinnahmen, die keinem konkreten Tätigkeitsbereich zuzurechnen sind, sind aliquot mit jenem Anteil, der sich aus der Aufteilung der übrigen Betriebseinnahmen auf die verschiedenen Betriebszweige ergibt, der Veredelungstätigkeit zuzuordnen.

Bei Förderungen, die unabhängig von der Art der Tätigkeit (zB Veredelung oder Ackerbau) gewährt werden (zB einheitliche Flächenprämie, ÖPUL, Ausgleichszulage für benachteiligte Gebiete) ist allerdings stets der pauschale Betriebsausgabensatz in Höhe von 70% anzuwenden.

#### Rz 4167

In keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Veredelungstätigkeit stehen Betriebseinnahmen, die einem Nebenbetrieb oder Nebenerwerb zuzurechnen sind. Keine Betriebseinnahmen aus der Veredelungstätigkeit sind daher Betriebseinnahmen aus der Be- und/oder Verarbeitung von Urprodukten aus der Veredelungstätigkeit (zB bearbeitetes Fleisch, Wurst und Käse, der kein Urprodukt gemäß der UrprodukteVO, BGBl. II Nr. 410/2008 darstellt; siehe dazu Rz 4220).

Rz 4169 und Rz 4170 werden geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### Rz 4169

Der Gewinn aus Forstwirtschaft ist unabhängig von der Höhe des forstwirtschaftlichen Einheitswertes stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Als Betriebsausgaben sind jedoch diejenigen Pauschalsätze gemäß § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 bzw 2011 heranzuziehen, die auch bei Betrieben mit einem Gesamteinheitswert bis bis 100.000 Euro (bis 2010: 65.500 Euro) und einem forstwirtschaftlichen Einheitswert über 11.000 Euro gelten (Teilpauschalierung).

## **Rz 4170**

Der Gewinn aus Gartenbau, Weinbau und **Obstbau** ist ebenfalls immer durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, wobei als pauschale Betriebsausgaben jene Sätze heranzuziehen sind, die auch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Einheitswert bis **75.000 Euro** (bis **2014: 100.000 Euro**). Eine flächenabhängige Pauschalierung beim Gartenbau bzw. eine vom Einheitswert abgeleitete Pauschalierung beim Weinbau unter 60 Ar ist bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit einem Gesamteinheitswert über **75.000 Euro** (bis **2014: 100.000 Euro**) nicht möglich.

Rz 4171 und Rz 4172 werden geändert (LuF-PauschVO 2015)

## **Rz 4171**

### **Rechtslage bis 2014**

*(4) Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 295 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006, Nr. 2006/112/EG, ABI, Nr. L 347, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.*

### **Rechtslage ab 2015**

***(4) Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt. Nicht regelmäßig in den Betrieben anfallende Vorgänge (zB die Veräußerung von Grundstücken nach § 30 EStG 1988 oder von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988) sind daher gesondert zu erfassen.***

## **Rz 4172**

Grundsätzlich werden mit der Pauschalierung die laufenden Einnahmen und die laufenden Ausgaben abgegolten. Davon sind die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge betroffen, ~~die auch von Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG erfasst sind. Im Anhang VII der Richtlinie 2006/112/EG werden die Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung und im Anhang VIII die landwirtschaftlichen Dienstleistungen aufgezählt (siehe Rz 4173).~~

Rz 4173 entfällt (LuF-PauschVO 2015)

**Derzeit frei**

Rz 4175 wird um folgenden Bulletpoint ergänzt (Änderung des Marktordnungsgesetzes 2007)

- **Einheitliche Flächenprämien nach dem Marktordnungsgesetz 2007 idF BGBl. I Nr. 47/2014.**

Rz 4184 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

#### **Rz 4184**

- **Ersatz von Schlägerungs- und Räumungskosten**

##### **Rechtslage bis zur Veranlagung 2014**

Der Ersatz von Schlägerungs- und Räumungskosten ist **Diese sind** nur bei Vollpauschalieren bis zur Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten nicht anzusetzen, bei Teilpauschalieren ist dieser Ersatz als Betriebseinnahmen zu erfassen. Dies betrifft:

- Ersatz der Umsiedlungskosten,
- Benützungsentgelt für die Duldung der Befahrung von Brücken und Wegen.
- Entschädigung für die Neuerrichtung einer Wegeanlage.

##### **Rechtslage ab Veranlagung 2015**

**Diese stellen einen Aufwandsersatz für einen von der Pauschalierung erfassten Aufwand dar und sind daher gesondert anzusetzen.**

In Rz 4185a wird der Verweis auf Rz 6218 durch den Verweis auf **Rz 6218c** ersetzt.

Rz 4187 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4187**

- Der Erlös aus dem Verkauf eines Teilwaldrechtes, das zum Anlagevermögen der Landwirtschaft gehört, ist von der Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen nicht erfasst. Vom Erlös aus dem Verkauf des Teilwaldrechtes sind die mit diesem Verkauf unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen (zB Anschaffungskosten, Kosten der Vertragserrichtung, Gebühren) abzuziehen (VwGH 30.1.1990, 89/14/0143). **Zur Veräußerung von Teilwaldrechten siehe auch Rz 5078 f.**

Rz 4190a wird neu eingefügt (Klarstellung)

## **Rz 4190a**

- **Veräußerung von Reb- Obst- und Sonderkulturanlagen im Zuge des Verkaufes der entsprechenden Grundflächen.**

Rz 4193 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

## **Rz 4193**

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

- Entschädigungen für die Überlassung landwirtschaftlicher Grundstücke für die (vorübergehende) Lagerung von Humus und Mutterboden.
- (Vorübergehende) Vermietung von Grund- und Boden, Gebäuden oder Gebäudeteilen für nicht landwirtschaftliche Zwecke.
- Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens zehn Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich USt) angesetzt werden können. Werden neben Zimmern mit Frühstück auch solche ohne Frühstück vermietet, bestehen keine Bedenken, hinsichtlich der ohne Frühstück vermieteten Zimmer die Betriebsausgaben mit 30% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen (ausgenommen Dauervermietung; siehe Rz 5436). Werden mehr als zehn Betten vermietet, liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (siehe Rz 5435 und Rz 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 durchgeführten Geländeänderungen stellen ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.
- **Benützungsentgelt für die Duldung der Befahrung von Brücken und Wegen (ab Veranlagung 2015).**

Rz 4193a wird geändert (Judikatur)

### **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 Fremdenzimmern. Die Appartementvermietung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

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

*Beispiele:*

*1. Im Rahmen von "Urlaub am Bauernhof" (umfassend Frühstück, Produktverkostung, "Mitarbeit" der Gäste, Besichtigung des Betriebes und Demonstrieren der Wirtschaftsabläufe)*

*werden 4 Doppelzimmer und 2 Appartements mit jeweils 4 Betten (insgesamt 16 Betten) mit Frühstück vermietet. Es liegt insgesamt hinsichtlich der gesamten Zimmervermietung eine gewerbliche Tätigkeit vor.*

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

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

**Werden ab der Veranlagung 2015 sowohl Fremdenzimmer als auch Appartements vermietet (unabhängig davon, ob im Rahmen der Apartmentvermietung Nebenleistungen erbracht werden oder nicht), ist die Zehn-Betten-Grenze einheitlich zu sehen. Umfasst das Angebot insgesamt mehr als 10 Betten, liegt keine Vermietung geringen Ausmaßes mehr vor. Es liegt eine einheitliche betriebliche Betätigung (siehe UFS 11.4.2013, RV/0561-W/11; UFS 29.9.2011, RV/0499-I/09) und somit insgesamt ein Gewerbebetrieb vor (siehe auch Rz 4295).**

**Werden ausschließlich nicht mehr als fünf Appartements mit Kochgelegenheiten ohne Erbringung von Nebenleistungen vermietet, liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor (siehe Rz 5436).**

Rz 4194 und Rz 4195 werden geändert (Entfall der alten Rechtslage)

## **Rz 4194**

Rechtslage bis 2010

~~(5) Abweichend von den Absätzen 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrechte entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 220.000 Euro im Einzelfall nicht überschreitet. Dies gilt abweichend~~

~~vom Abs. 1 auch für buchführende Betriebe, bei denen die Wertveränderungen von Grund und Boden außer Ansatz bleiben.~~

~~Rechtslage ab 2011~~

~~(5) Abweichend von den Abs. 1 bis 4 können aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstehende Gewinne mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses angenommen werden, sofern dieser 250 000 Euro im Kalenderjahr nicht überschreitet. Dies gilt abweichend von Abs. 1 auch für Betriebe, für die der Gewinn durch Buchführung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.~~

## **Rz 4195**

~~Bis zur Veranlagung 2010~~

~~Werden forstwirtschaftlich genutzte Flächen veräußert, hat auch der pauschalierte Land- und Forstwirt den Gewinn aus dieser Veräußerung neben dem (pauschal ermittelten) laufenden Gewinn anzusetzen. Bis zu einem Veräußerungserlös von 220.000 Euro im Einzelfall kann der Gewinn aus dem Veräußerungsgeschäft mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses pauschal ermittelt werden. Bei darüber hinausgehenden Veräußerungserlösen ist eine pauschale Gewinnermittlung nicht zulässig.~~

~~Das Recht des Steuerpflichtigen, einen vom pauschal ermittelten Veräußerungsgewinn abweichenden Veräußerungsgewinn nachzuweisen, bleibt unberührt. Ein vorgelegtes Gutachten als Nachweis unterliegt der behördlichen Beweiswürdigung. Mit den 35% sind auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten.~~

~~Ab der Veranlagung 2011~~

~~Werden forstwirtschaftlich genutzte Flächen veräußert, hat auch der pauschalierte Land- und Forstwirt den Gewinn aus dieser Veräußerung neben dem (pauschal ermittelten) laufenden Gewinn anzusetzen. Bis zu einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Veräußerungserlös von 250.000 Euro (siehe Rz 4195a) kann der Gewinn aus diesen Veräußerungsgeschäften mit 35% des auf Grund und Boden, stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlöses pauschal ermittelt werden. Bei einem sich aus allen Veräußerungsgeschäften des Kalenderjahres ergebenden Gesamtveräußerungserlös von mehr als 250.000 Euro ist eine pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes insgesamt nicht zulässig.~~

Das Recht des Steuerpflichtigen, einen vom pauschal ermittelten Veräußerungsgewinn abweichenden Veräußerungsgewinn nachzuweisen, bleibt unberührt. Ein vorgelegtes Gutachten als Nachweis unterliegt der behördlichen Beweiswürdigung. Mit den 35% sind auch allfällige Buchwerte des stehenden Holzes abgegolten.

*Beispiel:*

*Veräußerung von 5 ha Forstflächen um 100.000 Euro*

*Variante 1: Ansatz mit 35% von 100.000 Euro = 35.000 Euro*

*Variante 2: Einholung eines Sachverständigen-Gutachtens zur Ermittlung der auf die einzelnen veräußerten Wirtschaftsgüter entfallenden Teile des Veräußerungserlöses.*

Die pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aus der Veräußerung von forstwirtschaftlich genutzten Flächen gemäß § 1 Abs. 5 der **LuF-PauschVO 2015 bzw. LuF-PauschVO 2011** ist auch dann zulässig, wenn der Gewinn des Betriebes mittels Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder mittels vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird.

In Rz 4195a und in Rz 4195b wird die Verordnungsbezeichnung „LuF-PauschVO 2011“ durch die Verordnungsbezeichnung „**LuF-PauschVO 2015 bzw. LuF-PauschVO 2011**“ ersetzt.

In Rz 4197 und Rz 5086 wird die Jahreszahl „**1989**“ durch die Jahreszahl „**2014**“ ersetzt (Anpassung an die Hauptfeststellung 2014)

Rz 4198 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4198**

Bei Waldverkäufen vor dem 1.4.2012 ~~innerhalb entgeltlichen Erwerb~~ kann überdies auch hinsichtlich des auf den Grund und Boden ~~von 10 Jahren nach dem letzten~~ entfallenden Teiles des Veräußerungserlöses der Spekulationstatbestand erfüllt sein, **wenn die Veräußerung innerhalb von 10 Jahren nach dem letzten entgeltlichen Erwerb erfolgte**. Bei Veräußerung vor dem 1.4.2012 gegen Renten sind die Grundsätze der Rentenbesteuerung zu beachten (siehe Rz 7001 ff).

Rz 4200a und Rz 4200b werden neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

#### **Rz 4200a**

Wird ein Wald durch den Eigentümer verpachtet, stellt dieser dennoch weiterhin land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen dar (siehe Rz 5152). Dies gilt auch für Wälder, die über viele Jahre nicht der Einkünfteerzielung dienen, denn bei diesen Wäldern handelt es sich idR um solche Wälder, die auf Grund nicht gestaffelter Altersklassen an Baumbeständen nur in Abständen von Jahrzehnten nennenswerte Erträge liefern und daher auch nur eine geringe Bearbeitung erfordern. Für die Annahme eines aussetzenden Betriebes genügt aber auch die Naturverjüngung durch Samenanflug und Stockausschlag. Daher ist ein aussetzender Betrieb auch dann als forstwirtschaftlicher Betrieb anzusehen, wenn über Jahre keine Bewirtschaftung erfolgt und keine Erträge erzielt werden, weil das natürliche Wachstum der Bäume zu einem Wertzuwachs führt.

Die Veräußerung solcher Wälder bzw die Veräußerung verpachteter Wälder stellt daher die abschließende Verwertung des Wertzuwachses des stehenden Holzes der vergangenen Jahre dar und ist daher den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, es sei denn, in einer Gesamtbetrachtung ist von einem Liebhabereibetrieb auszugehen (siehe dazu auch LRL Rz 33).

Hinsichtlich der Aufteilung des Veräußerungserlöses auf den Grund und Boden einerseits und das stehende Holz andererseits sowie für die Ermittlung des auf das stehende Holz entfallenden Gewinnes gelten die in Rz 4195b f dargestellten Grundsätze.

Stellt der veräußerte Wald den gesamten Betrieb dar, liegt eine Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG vor (siehe dazu Rz 5659 ff).

#### Rz 4200b

Stellt der Baumbewuchs auf dem veräußerten Grund und Boden keinen Wald iSd § 1 ForstG 1975 dar, liegt kein Betrieb vor. Die Veräußerung des Grund und Bodens führt daher zu privaten Grundstückseinkünften, wobei der Baumbewuchs vom Grundstücksbegriff mitumfasst ist (siehe Rz 6621). Für die Ermittlung der Einkünfte ist daher der gesamte Veräußerungserlös zu Grunde zu legen.

Ein Wald iSd § 1 ForstG 1975 ist dann gegeben, wenn die Grundfläche mindestens 1.000 m<sup>2</sup> beträgt und eine durchschnittliche Breite von 10 m erreicht sowie einen forstlichen Bewuchs aufweist. Forstlicher Bewuchs sind Holzgewächse im Sinne des Anhangs zum ForstG 1975 (zB Eiche, Buche, Fichte, Tanne usw.). Obstbäume und Ziergehölzer zählen nicht dazu und begründen somit keinen Wald iSd Forstgesetzes 1975.

Es wird der Abschnitt 11.3.5a und die Rz 4200c neu eingefügt (Klarstellung)

### **11.3.5a Veräußerung von Rebflächen**

#### **Rz 4200c**

Rebanlagen stellen ein vom Grund und Boden selbständiges Wirtschaftsgut dar (siehe dazu auch Rz 5100 und Rz 6621). Wird ein Weingarten veräußert, ist daher für die Rebanlage grundsätzlich ein gesonderter Kaufpreis anzusetzen, der von der Pauschalierung nicht erfasst wird und gesondert anzusetzen ist (siehe Rz 4190a).

Für die Ermittlung des auf die Rebanlage entfallenden Gewinnes bestehen keine Bedenken, wie folgt vorzugehen:

Vom Veräußerungserlös können 20.000 Euro/ha als auf den Wert der Rebanlage entfallend angesetzt werden (das sind 2 Euro/m<sup>2</sup>). Davon kann die Hälfte als geschätzter Buchwert in Abzug gebracht werden, sodass 10.000 Euro/ha (das ist 1 Euro/m<sup>2</sup>) als Gewinn aus der Veräußerung der Rebanlage anzusetzen sind. Beträgt der Veräußerungserlös für den Weingarten nicht mehr als 3 Euro/m<sup>2</sup>, kann davon ausgegangen werden, dass auf die Rebanlage auf Grund deren geringen Wertes kein Veräußerungserlös entfällt und der gesamte Veräußerungserlös nur für den Grund und Boden geleistet wird.

Der Nachweis der tatsächlichen Werte ist zulässig.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.6 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

### **11.3.6 Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb bzw. Nebentätigkeiten (§ 7 LuF-PauschVO 2015 bzw. § 6 LuF-PauschVO 2011)**

Rz 4201 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4201**

~~Rechtslage 2006 bis 2010~~

~~§ 6. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaus ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei~~

~~Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.~~

~~(2) Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens 10 Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) angesetzt werden können. Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.~~

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

~~(4) Wird eine Be- und/oder Verarbeitung alleine betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung 24.200 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 24.200 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 24.200 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung aufgebauten Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.~~

#### Rechtslage bis 2014

§ 6. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch

*Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.*

*(2) Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. Die Zimmervermietung mit Frühstück im Ausmaß von höchstens 10 Betten stellt land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb dar, wobei die Betriebsausgaben mit 50% der entsprechenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) angesetzt werden können. Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.*

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

*(4) Wird eine Be- und/oder Verarbeitung alleine betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 33.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 33.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.*

## **Rechtslage ab 2015**

**§ 7. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem**

*Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.*

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

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

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

***Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.***

In Rz 4203 und Rz 4207 entfallen die Klammern mit folgenden Wortfolgen „bis 2010: 24.200 Euro“ und „bis 2010: 24.200 Euro, einschließlich Umsatzsteuer“

Rz 4204 und Rz 4204a werden geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4204**

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

- Bauern- bzw. Holzakkordanten: Derartige Nebentätigkeiten werden nur dann zusammen mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (Haupttätigkeit) besteuert, wenn sie wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgehen.
- Dienstleistungen mit land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln (ausgenommen Fuhrwerksdienste), die im eigenen Betrieb verwendet werden, für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe in demselben oder in einem angrenzenden Verwaltungsbezirk; mit Mähdreschern vorgenommene Dienstleistungen nur für landwirtschaftliche Betriebe in demselben Bereich. Dies betrifft nur den Bedarf an Maschinen und Geräten im eigenen Urproduktionsbereich, nicht hingegen im Bereich der Be- und/oder Verarbeitung und der fremden Urproduktion.
- Dienstleistungen ohne Betriebsmittel für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Betriebshelfer)
- Kulturpflege im ländlichen Raum (Mähen von Straßenrändern, öffentlichen Grünflächen, Pflege der Rasenflächen von Sportanlagen, Abtransport des bei diesen Tätigkeiten anfallenden Mähgutes usw.).
- **Die Verwertung eigener organischer Abfälle durch Kompostierung stellt keinen Nebenerwerb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes, wenn die Verwertung überwiegend mit Hilfe der Naturkräfte geschieht (Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion).**

Werden überwiegend fremde Abfälle verwertet, stellt dies grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit dar. Allerdings liegt darin gemäß § 2 Abs. 4 Z 4 lit. b Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194/1994, eine (nicht schädliche) Nebentätigkeit, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt. Ist die Nebentätigkeit nicht mehr wirtschaftlich untergeordnet (siehe dazu Rz 4203), stellt diese einen eigenständigen Gewerbebetrieb dar (siehe UFS 30.3.2012, RV/0288-G/11; UFS 5.6.2012, RV/0215-W/08).

- Dienstleistungen für den Winterdienst (Schneeräumung, einschließlich Schneetransport und Streuen von Verkehrsflächen, die hauptsächlich der Erschließung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundflächen dienen; vgl. UFS 22.09.2009, RV/1407-W/07, zum Winterdienst in größerer räumlicher Entfernung).
- **Die Schlachtung fremder Tiere im Rahmen des eigenen land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes ohne weitere Be- und Verarbeitung (die Halbierung von Schweinen und Fünftelung von Rindern stellt keine Be- und Verarbeitung dar; siehe dazu Rz 4220).**
- **Die entgeltliche Überwinterung von Pflanzen im Eigentum Dritter im Rahmen eines gärtnerischen Betriebes.**

#### Rz 4204a

Die Tätigkeiten als Schweinetätowierer, Waldhelfer, Milchprobennehmer, Besamungstechniker im Sinne eines Landes-Tierzuchtgesetzes, Klauenpfleger, Fleischklassifizierer, Saatgut- und Sortenberater, Biokontrollor, Zuchtwart, Hagelschätzer, Hagelberater sowie eine land- und forstwirtschaftliche Beratungstätigkeit (siehe Anlage 2 zum BSVG, Punkte 6 und 7) sind ~~entgegen den Aussagen im Einkommensteuerprotokoll 2003~~ als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einzustufen, **soweit kein Dienstverhältnis vorliegt**. Dies gilt ebenso für die unter Punkt 8 und 9 der Anlage 2 zum BSVG angeführten Tätigkeiten.

**Ein eigenständiger Gewerbebetrieb ist auch die Vornahme von Schlachtungen im Betrieb des Auftraggebers.**

Waldpädagogen erzielen aufgrund ihrer unterrichtenden Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Rz 4206 wird geändert (Klarstellung)

## Rz 4206

Werden im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nur Maschinenselbstkosten verrechnet, so werden diese in den Betrag von 33.000 Euro (~~bis 2010: 24.200 Euro~~) nicht eingerechnet. Wird dabei auch eine Arbeitsleistung durch den Steuerpflichtigen erbracht, schadet dies solange nicht, als diese Arbeitsleistung nicht in den Gesamtpreis der Dienstleistung Eingang findet. Solange die ÖKL-Richtlinien auf diesem Grundsatz aufgebaut sind, bestehen keine Bedenken, wenn die ÖKL-**Richtwerte** zur Schätzung der Betriebsausgaben herangezogen werden. Diese Regelung ist nur anwendbar, wenn die zwischenbetriebliche Zusammenarbeit die Grenzen für das Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft nach § 2 Abs. 4 GewO 1994 nicht überschreitet. Voraussetzung ist jedenfalls die Unterordnung der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe unter die Land- und Forstwirtschaft und die Verwendung der Betriebsmittel auch im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. **Eine Unterordnung ist jedenfalls dann gegeben, wenn der Umsatz aus der betrieblichen Zusammenarbeit 25% der Gesamtumsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht übersteigt.** Eine Unterordnung kann **auch** angenommen werden, wenn nur ein einziges Betriebsmittel einer bestimmten Art (zB Mähdrescher, Rundballenpresse) im Betrieb vorhanden ist, **es sei denn, das Betriebsmittel ist auf Grund der Betriebsgröße nur durch die Erbringung von Arbeitsleistungen gegenüber Dritten wirtschaftlich sinnvoll zu verwenden und wurde überwiegend zur Erbringung dieser Arbeitsleistungen angeschafft.** Sind mehrere Betriebsmittel derselben Art vorhanden, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass deren Verwendung im eigenen Betrieb erforderlich ist.

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

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.7 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

### 11.3.7 Land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb

Rz 4210 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

## Rz 4210

Die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben sind durch die Pauschalierung nicht erfasst, sondern durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Allerdings sind bei Be- und/oder Verarbeitungsbetrieben die Betriebsausgaben zwingend mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen (siehe § **7 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 bzw. § 6 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011** und Rz 4218).

In Rz 4214 entfällt die Klammer mit der Wortfolge „bis 2010: 24.400 Euro“

In Rz 4214 entfällt die Klammer mit der Wortfolge „bis 2010: 24.400 Euro, inklusive Umsatzsteuer“

Rz 4217 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4217**

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

In Rz 4220 entfällt der gesamte Abschnitt zur „Fassung bis zur Veranlagung 2008“ sowie die Wortfolge „Fassung ab der Veranlagung 2009“

Rz 4222 wird geändert (Verweis auf Photovoltaikerlass)

#### **Rz 4222**

Bei der Erzeugung von Energie, zB durch Wind-, Solar- oder Wasserkraft, handelt es sich weder um die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens noch um eine Be- und Verarbeitung von Rohstoffen noch um die Verwertung selbstgewonnener Erzeugnisse. Diese Tätigkeit ist grundsätzlich als gewerbliche Tätigkeit anzusehen. Wird die auf diese Weise erzeugte Energie überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet,

kann hinsichtlich der an Dritte veräußerten Energie ein Substanzbetrieb (Nebenbetrieb) vorliegen (siehe Rz 4226 ff). **Zur steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen siehe den Erlass über die steuerliche Beurteilung von Photovoltaikanlagen, BMF-AV Nr. 8/2014.**

~~Zur umsatzsteuerlichen Behandlung siehe UStR 2000 Rz 2902~~

Rz 4229 entfällt

#### **Rz 4229**

**Derzeit frei**

In Rz 4230 entfällt die Klammer mit der Wortfolge „bis 2010: 24.400 Euro“

In Rz 4231 entfällt die Klammer mit der Wortfolge „bis 2010: 24.400 Euro, siehe Rz 5045 ff“

Rz 4234 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4234**

**Wird der Buschenschank in einer Form betrieben, für die eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe gemäß § 111 Abs. 1 Z 2 GewO 1994 und ein entsprechender Befähigungsnachweis erforderlich ist, stellt der Buschenschank einen eigenständigen steuerlichen Gewerbebetrieb dar. Ist für den Buschenschank auf Grund des Umfangs des Speisen- und Getränkeangebotes gemäß § 111 Abs. 2 Z 5 GewO 1994 iVm § 143 Z 7 GewO 1994 idF vor dem BGBl. I Nr. 111/2002 kein Befähigungsnachweis für das Gastgewerbe erforderlich, liegen weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, wenn die Zukaufsgrenze gemäß § 30 Abs. 9 BewG nicht überschritten wird (Rz 4233).**

**Dementsprechend gilt:**

- **Ein Buschenschankbetrieb, der der Definition des § 2 Abs. 9 GewO (insbesondere keine Verabreichung warmer Speisen) entspricht, unterliegt nicht der Gewerbeordnung; wird die Zukaufsgrenze gemäß § 30 Abs. 9 BewG nicht überschritten, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.**

- Ein Buschenschankbetrieb, für den es auf Grund eines begrenzten Angebotes an warmen Speisen keines Befähigungsnachweises nach der GewO bedarf (§ 111 Abs. 2 Z 5 GewO 1994 iVm § 143 Z 7 GewO 1994 idF vor dem BGBl. I Nr. 111/2002) und bei dem die Zukaufsgrenze gemäß § 30 Abs. 9 BewG nicht überschritten wird, führt zu Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.
- Ist nach dem Umfang des Buschenschankbetriebes eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe und ein entsprechender Befähigungsnachweis erforderlich, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.7.4.3 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

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

Rz 4240 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 4240**

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

Wird im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes ein Mostbuschenschank betrieben, sind die Einnahmen daraus gesondert aufzuzeichnen. Bei der Ermittlung des Gewinnes sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich USt) anzusetzen.

Hinsichtlich der Abgrenzung zum Gewerbebetrieb siehe Rz 4233 ff.

In Rz 4241 wird der Betrag „4.400“ durch den Betrag „5.000“ ersetzt

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3.9 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **11.3.9 Gewinnerhöhende Beträge und gewinnmindernde Beträge (§ 15 LuF-PauschVO 2015)**

Rz 4243 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

## **Rz 4243**

### **Rechtslage 2011 bis 2014 (§ 13 LuF-PauschVO 2011)**

*§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 6 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.*

*(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.*

*(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.*

### **Rechtslage ab 2015 (§ 15 LuF-PauschVO 2015)**

***§ 15. (1) Die sich nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder 9 bis 14 ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 BewG. 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.***

***(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der***

*bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.*

*(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.*

Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 9 bis 14 der LuF-PauschVO 2015 ermittelte Gewinnsumme ist um

- vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Einnahmen aus Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten),
- Einkünfte aus Wildabschüssen,
- Einkünfte aus Beteiligungen,
- Einkünfte aus nichtlandwirtschaftlicher Nutzungsüberlassung von Grund und Boden (zB Verpachtung von Schipisten, **Vermietung von Gebäuden** siehe Rz 4245) und
- weitere nicht durch die Pauschalierung abgegoltene **Einkünfte** (zB Veräußerung von Rechten, Holzbezugsrechte, Grundstücken im Falle der Regelbesteuerung, **„Vermietung“ von Bienen für Bestäubungsleistungen**)

zu erhöhen.

Der gesonderte Ansatz der durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge (zB Verkauf des Milchkontingents, Veräußerung von stehendem Holz oder im Falle der Regelbesteuerung von betrieblichen Grundstücken sowie die Veräußerung von Anteilen an Agrargemeinschaften) darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind endbesteuert (siehe Rz 6210 ff). Nur wenn der Anteilinhaber die Anrechnung einer einbehaltenen KEST im Zuge der Veranlagung beantragt (§ 97 Abs. 2 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011 bzw. § 27a Abs. 5 EStG 1988) und somit auf die Endbesteuerung verzichtet, sind die Bruttoausschüttungen (vor Abzug der KEST) als gewinnerhöhende Beträge zu erfassen und mit dem **besonderen Steuersatz gemäß § 27a EStG 1988** bzw. **im Fall einer Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988** mit dem allgemeinen Steuertarif (~~ab 1.4.2012~~) zu versteuern. In **letzterem** Fall sind sämtliche endbesteuerungsfähige Kapitalerträge (zB auch Zinserträge aus Sparbüchern) in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

Rz 4245 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4245**

Bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden ist jedenfalls das reine Nutzungsentgelt anzusetzen.

**Zur vereinfachten Ermittlung des steuerfreien Anteils aus einer Gesamtschädigung bei Leitungsrechten (zB Strom- oder Gasleitungen) siehe Rz 5174.**

**Zur vereinfachten Ermittlung des steuerfreien Anteils aus einer Gesamtschädigung in anderen Fällen (zB für Schipisten und Aufstiegshilfen oder Langlaufloipen) gilt:**

Es bestehen keine Bedenken, bei Entgelten bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 10.000 Euro sowie bei Einmalentgelten bis 15.000 Euro den Anteil der reinen Nutzungsentgelte mit 70% des jeweiligen Gesamtentgeltes anzunehmen. Bei höheren Beträgen ist eine Feststellung im Einzelfall zu treffen; es bestehen jedoch keine Bedenken auch in diesem Fall jedenfalls einen Betrag von 3.000 Euro bzw. 4.500 Euro als Anteil der Bodenwertminderung anzusetzen.

Zur steuerlichen Behandlung der Abgeltung der Bodenwertminderung auf Grund von nach dem 31.3.2012 geschlossenen Verträgen siehe Rz 4197 und Rz 6653.

Rz 4246 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 4246**

Von der Summe der einzelnen Betriebssparteneinkünfte (aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft usw.) und der gewinnerhöhenden Beträge können noch folgende Beträge in Abzug gebracht werden:

- Bezahlte Pachtzinse; **bezahlte** Pachtzinse **sind** nur insoweit abzugsfähig, als sie 25% des auf die zugepachteten Flächen **jeweils** entfallenden Einheitswertes (iSd § 125 Abs. 1 lit. b BAO; **eigener Hektarsatz**) nicht übersteigen.
- Bezahlte, die Land- und Forstwirtschaft betreffende Schuldzinsen (ohne Kapitalrückzahlung und Bankspesen).
- Ausgedingslasten (Geld- und Sachleistungen). Als Wert der freien Station (Sachleistung) sind für jede Person pauschal 700 Euro anzusetzen. An Stelle dieses Betrages können auch die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Die Ausgedingslasten können bei Bilanzierern und

Einnahmen-Ausgaben-Rechnern mit dem Pauschalbetrag als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden.

- An die Sozialversicherungsanstalt der Bauern bezahlte Sozialversicherungsbeiträge; ~~ab der Veranlagung 2011 sind~~ an das Finanzamt gemäß § 30 Abs. 3 BSVG entrichtete Zuschläge für die Unfallversicherung sowie Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 44 FLAG (insgesamt **425%** (**bis 30.6.2012 325%**) des Grundsteuermessbetrages) **sind** nicht gesondert abzugsfähig.
- Beiträge, die aufgrund der Option in die Selbständigenvorsorge gemäß § 64 BMSVG an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern zu entrichten sind und von dieser an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) überwiesen werden.
- ~~Bis zur Veranlagung 2010: Ertragsausfälle durch außergewöhnliche Ernteschäden wie Dürre, Hochwasser oder Hagelschlag, Wind- oder Schneebruch und bei besonderen Viehverlusten, sofern eine Abweichung von mehr als 25% des sonst im Durchschnitt der Jahre erzielten Normalertrages vorliegt und keine entsprechende Berücksichtigung im Einheitswert stattgefunden hat und außerdem die Ableitung des Gewinnes vom Einheitswert erfolgt (siehe dazu Rz 4247 und 4248).~~

*Beispiele zur Beschränkung des Abzuges von bezahlten Pachtzinsen (~~ab 2011~~):*

1. *Beispiel Vollpauschalierung*

*Selbstbewirtschaftete Fläche 35 ha,*

*EW insgesamt 63.000 €, davon EW Pachtanteil 9.000 €*

*Eigengrund 30 ha (Hektarsatz 1.800 €), Zupachtung 5 ha á 500 € = 2.500 €*

*Sozialversicherungsbeiträge 12.576 € (ohne Option)*

*EW x 42 % =           **26.460 €***

*- Sozialversicherung   12.576 €*

*- Pachtzins                   2.250 € (9.000 € x 0,25 statt 2.500 €)*

**11.634 €**

2. *Beispiel Teilpauschalierung*

*Selbstbewirtschaftete Fläche 100 ha*

*EW insgesamt 120.000 €, davon EW Pachtanteil 48.000 €*

*Eigengrund 60 ha (Hektarsatz 1.200 €), Zupachtung 40 ha á 400 € = 16.000 €*

*Einnahmen 140.000 €*

*Sozialversicherungsbeiträge 14.126 € (ohne Option)*

*Einnahmen*

*- 70 %               =           42.000 €*

*- Pachtzins max.     12.000 € (48.000 € x 0,25 statt tatsächlich 16.000 €)*

- Sozialversicherung 14.126 €

15.874 €

3. *Beispiel Weinbau*

*Selbstbewirtschaftete Fläche 15 ha*

*Einheitswert insgesamt 45.000 €, davon EW Pachtanteil 9.000 €,*

*Eigengrund 12 ha (Hektarsatz 3.000 €), Zupachtung 3 ha á 500 € = 1.500 €,*

*Sozialversicherungsbeiträge (ohne Option) 11.161 €*

*Bruttoeinnahmen 150.000 € (5.000 l Flaschenwein/ha á 2 €)*

*-70% = 45.000 €*

*- Sozialversicherung 11.161 €*

*- Pachtzins 1.500 € (ungekürzt)*

*32.339 €*

4. *Beispiel gemischter Betrieb (Vollpauschalierung und Weinbau)*

*Selbstbewirtschaftete Fläche 35 ha*

*30 ha Landwirtschaft (Hektarsatz 1.500 €),*

*5 ha Weinbau (Hektarsatz 4.000 €, Einnahmen 10.000 €/ha),*

*Eigengrund 25 ha, Zupachtung von 10 ha Ackerland á 300 € = 3.000 €*

*Einheitswert insgesamt 65.000 €, davon EW Pachtanteil 15.000 €,*

*Sozialversicherungsbeiträge 12.596 € (ohne Option)*

*EW LW x 42 % = 18.900 €*

*+ Einnahmen Weinbau 30% 15.000 €*

*- Sozialversicherung 12.596 €*

*- Pachtzins 3.000 € (ungekürzt)*

***18.304 €***

In Rz 4247 wird der Text der Rz 4248a übernommen und Rz 4248a entfällt

In Rz 4248 wird der Text der Rz 4249 übernommen

In Rz 4249 wird der Text der Rz 4249a übernommen und geändert; Rz 4249a entfällt (LuF-PauschVO 2015)

**Rz 4249**

**Rechtslage bis 2014**

*§ 7. Wechselt der Steuerpflichtige in Anwendung dieser Verordnung von der pauschalen Gewinnermittlung mittels eines Durchschnittssatzes gemäß § 2 Abs. 1 zur Gewinnermittlung mittels Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben oder umgekehrt, hat die Ermittlung eines Übergangsgewinnes bzw. -verlustes gemäß § 4 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu unterbleiben.*

*§ 15. (2) § 7 ist auf den Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung der LuF PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005, zur pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung dieser Verordnung entsprechend anzuwenden.*

Rechtslage ab 2015

*§ 8. Wechselt der Steuerpflichtige in Anwendung dieser Verordnung von der pauschalen Gewinnermittlung mittels eines Durchschnittssatzes gemäß § 2 Abs. 1 zur Gewinnermittlung mittels Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben oder umgekehrt, hat die Ermittlung eines Übergangsgewinnes bzw. -verlustes gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 zu unterbleiben.*

*§ 17. (2) § 8 ist auf den Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung der LuF-PauschVO 2011, BGBl. II Nr. 471/2010 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 4/2011, zur pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung dieser Verordnung entsprechend anzuwenden.*

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart innerhalb der Anwendung der LuF-PauschVO (Wechsel von der Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung und umgekehrt) erfordert keine Ermittlung eines Übergangsgewinnes oder -verlustes. Bei einem Wechsel von einer pauschalen Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO zur vollständigen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG 1988 und umgekehrt, ist jedoch ein allfälliger Übergangsgewinn oder -verlust zu ermitteln. Gleiches gilt auch im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles. In diesen Fällen ist aber zu beachten, dass die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, die Teilpauschalierung aber als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gilt. Anlässlich des Wechsels aus einer pauschalen Gewinnermittlung zu einer vollständigen Gewinnermittlung ist daher ein Übergangsergebnis nur dann zu ermitteln, wenn es dabei zum Wechsel der Grundgewinnermittlungsart kommt. So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung wechselt und umgekehrt.

Wechselt ein vollpauschalierter Forstwirt, der wegen Überschreitens der Forsteinheitswertgrenze von 11.000 Euro (nur) hinsichtlich des forstwirtschaftlichen Betriebszweiges die Teilpauschalierung anwendet, zur Buchführung, ist nur hinsichtlich des forstwirtschaftlichen Betriebszweiges ein Übergangsgewinn zu ermitteln. Gleiches gilt in einem derartigen Fall für den land-und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb und Nebenbetrieb, für teilpauschalierte Winzer und Gärtner sowie für den Betrieb eines Mostbuschenschankes.

Im Übrigen siehe zum Wechsel der Gewinnermittlungsart Rz 689 ff. Der Ausschluss eines Übergangsgewinnes im Falle des Wechsels der Pauschalierungsmethode gilt auch für einen Wechsel der Pauschalierungsmethode im Zuge des Wechsels von der Anwendung der LuF PauschVO 2011 zur LuF-PauschVO 2015.

Übersicht der Anwendungsfälle	Übergangsgewinn/-verlust ist zu ermitteln
Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung	nein
Teilpauschalierung zur Vollpauschalierung	nein
Vollpauschalierung zur Bilanzierung	nein
Bilanzierung zur Vollpauschalierung	nein
Teilpauschalierung zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	nein
Vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Teilpauschalierung	nein
Vollpauschalierung zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung	ja
Vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Vollpauschalierung	ja
Teilpauschalierung zur Bilanzierung	ja
Bilanzierung zur Teilpauschalierung	ja

Rz 4250 wird geändert (LuF-PauschVO 2015)

## Rz 4250

Rechtslage 2006 bis 2010:

~~§ 14. Geht der Steuerpflichtige von der pauschalen Gewinnermittlung auf Grund dieser Verordnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 über, so ist eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.~~

Dies gilt nur für den Steuerpflichtigen selbst; die Sperrwirkung bezieht sich nicht auch auf den Rechtsnachfolger.

Der Ausschluss des Rückwechsels in die Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2006 bezieht sich nur auf Fälle, in denen freiwillig von der Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2006 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gewechselt wurde. Fälle eines durch Überschreiten der Umsatz- oder Einheitswertgrenzen des § 125 BAO erzwungenen Wechsels sind davon nicht erfasst (siehe Rz 4134 zur gesetzlichen Basispauschalierung). Voraussetzung für den Ausschluss des Rückwechsels in die pauschale Gewinnermittlung ist die Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach der LuF PauschVO 2006; daher besteht kein Ausschluss, wenn von der LuF PauschVO 2001 im Jahr 2006 zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Bilanzierung gewechselt wird.

Ein freiwilliger Wechsel von der Voll- zur Teilpauschalierung und umgekehrt ist unzulässig (siehe Rz 4141 und Rz 4166).

Während die Vollpauschalierung eine pauschale Art der Buchführung ist, gilt die Teilpauschalierung als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart ist daher ein Übergangsergebnis mittels Zu- und Abschlägen zu ermitteln. So ist ein Übergangsergebnis zu ermitteln, wenn ein bisher buchführender Betrieb zur Teilpauschalierung oder zu einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung übergeht und umgekehrt. Gleiches gilt auch beim zwangsweisen Übergang von der Vollpauschalierung zur Teilpauschalierung oder beim Übergang zur vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Im Übrigen siehe Rz 689 ff.

Rechtslage **bis 2014**

*§ 14. Geht der Steuerpflichtige von der pauschalen Gewinnermittlung auf Grund dieser Verordnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 über, so ist eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung*

*nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.*

#### **Rechtslage ab 2015**

***§ 16. Geht der Steuerpflichtige von der pauschalen Gewinnermittlung auf Grund dieser Verordnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 über, so ist eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.***

Dies gilt nur für den Steuerpflichtigen selbst; die Sperrwirkung bezieht sich nicht auch auf den Rechtsnachfolger.

Der Ausschluss des Rückwechsels in die Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO 2011 bezieht sich nur auf Fälle, in denen freiwillig von der Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO 2011 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gewechselt wurde. Fälle eines durch Überschreiten der Umsatz- oder Einheitswertgrenzen des § 125 BAO erzwungenen Wechsels sind davon nicht erfasst (siehe Rz 4134 zur gesetzlichen Basispauschalierung).

Im Abschnitt 11.4 werden die nachstehenden Rz wie folgt geändert (Anpassung auf Grund der Gastgewerbepauschalierung)

#### **11.4 Allgemeines zur Gastgewerbe-, Lebensmittelhändler- und Drogistenpauschalierung**

##### **Rz 4251**

**Mit den Verordnungen BGBl. II Nr. 227/1999 und BGBl. II Nr. 229/1999 wurden Einkünfte- und Vorsteuerpauschalierungen für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler sowie Drogisten eingeführt.**

**Die Gaststättenpauschalierungsverordnung, BGB II Nr. 227/1999, wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 14.3.2012, V 113/111-14, als gleichheitswidrig aufgehoben. Sie ist letztmalig für die Veranlagung 2012 anzuwenden. An ihre Stelle tritt ab der Veranlagung 2013 die Gastgewerbepauschalierungsverordnung, BGBl II Nr. 488/2012.**

##### **Rz 4254**

Die Pauschalermittlung des Gewinns und der Vorsteuern betrifft die für den jeweiligen Betrieb zu ermittelnden Gewinne bzw. Vorsteuern. *(Entfall des zweiten Satzes)*

#### **Rz 4255**

Das unter Rz 4252 beschriebene Wahlrecht kann für jeden von mehreren **Betrieben eigenständig** ausgeübt werden. Ob mehrere **Betätigungen insgesamt** einen einheitlichen **Betrieb darstellen**, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. *(Entfall des zweiten Satzes)*

#### **Rz 4256**

**Bei der Pauschalierung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler kann der Steuerpflichtige für jeden Gewinnermittlungszeitraum frei wählen, ob er die Gewinnermittlung auf Grundlage der Pauschalierungsverordnungen vornimmt oder nicht. Bei der Gastgewerbepauschalierung besteht eine dreijährige Bindung, sowohl innerhalb der Pauschalierung als auch im Fall des (freiwilligen) Verlassens der Pauschalierung (siehe Rz 4308).**

#### **Rz 4258**

Soweit Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten "abpauschaliert" sind, entfällt sowohl die Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen als auch die Aufbewahrungspflicht der dazugehörenden Belege nach § 132 BAO. Dies gilt nicht für jene Belege, die die Grundlage für Eintragungen in das Wareneingangsbuch darstellen (zur vereinfachten Führung des Wareneingangsbuches nach den Verordnungen betreffend **Gastgewerbe** und Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler siehe **Rz 4309f** und Rz 4321 f).

#### **Rz 4259**

Von der Inanspruchnahme der Pauschalierungen sind Betriebe ausgeschlossen, für die Buchführungspflicht **besteht oder** für die Bücher freiwillig geführt werden. Von einer freiwilligen Buchführung kann nur gesprochen werden, wenn alle Geschäftsfälle bereits im Zeitpunkt des Entstehens unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen laufend auf Konten erfasst werden. Bloße Bestandsübersichten zum Schluss eines Wirtschaftsjahres oder die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag erfüllen nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung (vgl. VwGH 21.07.1998, 95/14/0054; VwGH 12.08.1994, 91/14/0256; VwGH 11.06.1991, 90/14/0171).

#### **Rz 4262**

Verordnung betreffend **Gastgewerbe**:

Die Umsätze dürfen nicht mehr als 255.000 Euro betragen haben (§ 2 Abs. 2 Z 2 der Verordnung). Siehe dazu auch **Rz 4298**.

#### **Rz 4265**

*Leer (betraf Individualpauschalierung)*

#### **Rz 4266**

*Leer (betraf Individualpauschalierung)*

#### **Rz 4270**

*Leer (betraf Individualpauschalierung)*

### **11.4.3.3 Bekanntgabe der Inanspruchnahme der Pauschalierung**

#### **Rz 4271**

**Die Inanspruchnahme der Pauschalierung ist in der Steuererklärung (Formular E 1a) bekannt zu geben.**

In **Rz 4278** entfällt der letzte Satz betreffend Individualpauschalierung.

### **11.4.4.2 Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben**

#### **Rz 4280**

Als Betriebseinnahmen im Sinne der Verordnungen betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler, **Gastgewerbe** und Drogisten sind sämtliche Umsätze (einschließlich Umsatzsteuer) im Sinne des § 125 Abs. 1 lit. a BAO zuzüglich sonstiger Betriebseinnahmen anzusetzen. ....*Rest der Rz unverändert*

#### **Rz 4283a**

Soweit Steuerberatungskosten im Rahmen einer pauschalen Gewinnermittlung nicht gesondert absetzbar sind, stellen sie Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar (vgl. zur land- und forstwirtschaftlichen Voll- oder Teilpauschalierung auch Rz 4250a, zur

Basispauschalierung auch Rz 4116a, **zur Gastgewerbepauschalierung Rz 4305**). Soweit umsatzsteuerlich ein Vorsteuerabzug zusteht, ist nur der Nettobetrag abziehbar.

### **Rz 4286a**

Rechtslage ab Veranlagung 2011:

Wird der Gewinn von der Mitunternehmerschaft pauschal ermittelt, sind auch allfällige Leistungsvergütungen im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 (Vergütungen der Gesellschaft an den Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) von der pauschalen Gewinnermittlung erfasst. Leistungsvergütungen sind daher im Falle einer pauschalen Gewinnermittlung nicht gesondert zu berücksichtigen. Der pauschale ermittelte Gewinn ist entsprechend der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilung auf die Gesellschafter aufzuteilen. Durch die pauschale Gewinnermittlung sind weder Vergütungen noch Sonderbetriebsausgaben auf Ebene der Gesellschafter zu berücksichtigen (**vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0170**).

*Rest entfällt*

## **11.5. Gastgewerbepauschalierung (Verordnung BGBl II Nr. 488/2012)**

### **11.5.1 Inkrafttreten**

#### **Rz 4287**

Die **Gaststättenpauschalierungsverordnung, BGBl II Nr. 227/1999**, wurde vom **Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 14.3.2012, V 113/111-14**, als **gleichheitswidrig aufgehoben**. Sie ist **letztmalig für die Veranlagung 2012 anzuwenden**. An ihre Stelle tritt ab der Veranlagung 2013 die **Gastgewerbepauschalierungsverordnung, BGBl II Nr. 488/2012**.

### **11.5.2 Systematik der Pauschalierung**

#### **Rz 4288**

Die **Gastgewerbepauschalierungsverordnung** sieht eine **Betriebsausgabenpauschalierung (Teilpauschalierung)** durch Anwendung eines **Grundpauschales (10%)**, eines **Mobilitätspuschales (2%)** und eines **Energie- und Raumpuschales (8%)** vor. **Bemessungsgrundlage** sind die **Umsätze iSd § 125 Abs. 1 BAO**. Neben diesen Umsätzen anzusetzende **Betriebseinnahmen** sind

für die Ermittlung des Pauschalbetrages nicht maßgeblich (vgl. Rz 4115). Werden sämtliche Pauschalien in Anspruch genommen, beträgt der Pauschalsatz somit 20%.

- **Mobilitätspauschale:** Die pauschalisierten Betriebsausgabenkategorien sind beim Mobilitätspauschales ausdrücklich genannt; es sind Kfz-Kosten und Kosten für die betriebliche Nutzung eines Verkehrsmittels und Reisekosten.
- **Energie- und Raumpauschale:** Dieses deckt raumbezogene Betriebsausgaben mit Ausnahme der AfA, von Instandsetzung und Instandhaltung und Miete und Pacht ab.
- **Grundpauschale:** Es erfasst Betriebsausgaben für ein Arbeitszimmer und Einrichtungsgegenstände der Wohnung und alle nicht gesondert abzugsfähige Betriebsausgaben ab, die nicht vom Mobilitäts- und vom Energie- und Raumpauschale abgedeckt sind. Die Inanspruchnahme des Grundpauschales ist Voraussetzung für die Anwendung der anderen Pauschalien.

Neben den Pauschalien sind bestimmte taxativ aufgezählten Betriebsausgaben (voll) abzugsfähig.

Durchlaufende Posten stellen keine Umsätze dar (vgl. UStR 2000 Rz 656) und bleiben bei Anwendung der Pauschalierung außer Ansatz; gleiches gilt für die Ortstaxe, Tourismusabgabe oder eine ähnliche Abgabe, die an die Gemeinde bzw das Land abzuführen ist.

Die Vorgangsweise des Jahres der ersten Inanspruchnahme ist für die beiden folgenden Wirtschaftsjahre bindend. Bei freiwilligem Wechsel von der Pauschalierung zur regulären Gewinnermittlung besteht eine dreijährige Sperrfrist.

#### **Rz 4289**

Die Pauschalien erfassen die Betriebsausgaben mit den Nettowerten. Bei Anwendung des Umsatzsteuer-Bruttosystems sind die auf abpauschalierte Betriebsausgaben entfallende Vorsteuern gesondert abzugsfähig. Die Umsatzsteuer-Zahllast stellt eine Betriebsausgabe dar.

### **11.5.3 Anwendungsvoraussetzungen**

### 11.5.3.1 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Gewerbeberechtigung

Rz 4290

Die Pauschalierung ist für Betriebe mit Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) anwendbar, für die eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe (§ 111 der Gewerbeordnung 1994) erforderlich ist und während des gesamten Wirtschaftsjahres vorliegt. Liegt diese Anwendungsvoraussetzung vor, ist die Verordnung unabhängig davon anwendbar, ob der Betrieb einem Einzelunternehmen oder einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist.

§ 111 Abs. 1 und 2 GewO lauten:

*§ 111. (1) Einer Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe (§ 94 Z 26) bedarf es für*

- 1. die Beherbergung von Gästen;*
- 2. die Verabreichung von Speisen jeder Art und den Ausschank von Getränken.*

*(2) Keines Befähigungsnachweises für das Gastgewerbe bedarf es für*

- 1. den Ausschank und den Verkauf von in handelsüblich verschlossenen Gefäßen abgefüllten Getränken durch zur Ausübung des mit Omnibussen betriebenen Mietwagen-Gewerbes berechnigte Gewerbetreibende an ihre Fahrgäste;*
- 2. die Beherbergung von Gästen, die Verabreichung von Speisen jeder Art und den Verkauf von warmen und angerichteten kalten Speisen, den Ausschank von Getränken und den Verkauf dieser Getränke in unverschlossenen Gefäßen im Rahmen eines einfach ausgestatteten Betriebes, der in einer für den öffentlichen Verkehr nicht oder nur schlecht erschlossenen Gegend gelegen und auf die Bedürfnisse der Bergsteiger und Bergwanderer abgestellt ist (Schutzhütte);*
- 3. die Verabreichung von Speisen in einfacher Art und den Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und von Bier in handelsüblichen verschlossenen Gefäßen, wenn hierbei nicht mehr als acht Verabreichungsplätze (zum Genuss von Speisen und Getränken bestimmte Plätze) bereitgestellt werden;*
- 4. die Beherbergung von Gästen, wenn nicht mehr als zehn Fremdenbetten bereitgestellt werden, und die Verabreichung des Frühstücks und von kleinen Imbissen und der Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und von Bier*

*in handelsüblichen verschlossenen Gefäßen sowie von gebrannten geistigen Getränken als Beigabe zu diesen Getränken an die Gäste;*

- 5. die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken nach Maßgabe des § 143 Z 7 der Gewerbeordnung 1994 in der Fassung vor dem In-Kraft-Treten der Novelle BGBl. I Nr. 111/2002, wenn die Verabreichung von Speisen und der Ausschank von Getränken im Zusammenhang mit der Ausübung des Buschenschankes (§ 2 Abs. 9) nach Maßgabe landesgesetzlicher Vorschriften erfolgt;*
- 6. den Ausschank von nichtalkoholischen Getränken und den Verkauf dieser Getränke in unverschlossenen Gefäßen, wenn der Ausschank oder der Verkauf durch Automaten erfolgt.*

Die erforderliche Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe muss während des gesamten Wirtschaftsjahres vorliegen. Auch Tätigkeiten, für die gemäß § 111 Abs. 2 GewO kein Befähigungsnachweis erforderlich ist (zB Schutzhütten), sind vom Anwendungsbereich erfasst (zum Buschenschank siehe unten Rz 4296).

#### Rz 4291

Ein ganzjähriger Betrieb ist nicht erforderlich; demensprechend ist die Verordnung auch auf Saisonbetriebe anwendbar.

Das Ruhen der Gewerbeberechtigung führt nicht zum Verlust der Gewerbeberechtigung. Wird daher die Gewerbeberechtigung ruhend gemeldet, führt dieser Umstand allein nicht zur Nichtanwendung der Verordnung.

Da die Pauschalierung hinsichtlich der pauschalen Gewinnermittlung den Regelfall eines selbst bewirtschafteten Betriebes unterstellt, ist sie bei einer gewerblichen (Dauer)Verpachtung, die über den Zeitraum von einem Jahr hinausgeht, nicht anwendbar (vgl. hinsichtlich der Land- und Forstwirtschaft § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. 164/2014). Endigt die Gewerbeberechtigung während des Wirtschaftsjahres (§ 85 GewO), ist die Verordnung nicht anzuwenden.

#### Rz 4292

Wird ein Betrieb in Form einer Mitunternehmerschaft geführt, ist es ausreichend, wenn das Erfordernis der aufrechten Gewerbeberechtigung während des gesamten Wirtschaftsjahres bei zumindest einem Mitunternehmer vorliegt.

### 11.5.3.1.1 Abgrenzung bei Beherbergung

#### Rz 4291

Da die Verordnung die Ermittlung des Gewinnes zum Gegenstand hat, müssen gewerbliche Einkünfte iSd § 23 EStG 1988 vorliegen; das bedeutet insbesondere, dass eine nicht zu gewerblichen Einkünften (§ 23 EStG 1988) führende Beherbergung nicht unter den Anwendungsbereich der Verordnung fällt, und zwar auch dann nicht, wenn für diese eine Gewerbeberechtigung iSd § 111 GewO erforderlich sein sollte und vorliegt.

Werden mit einer Beherbergung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, kommt die Anwendung der Verordnung jedenfalls nicht in Betracht. Dies ist bei der (Privat)Zimmervermietung von nicht mehr als zehn Fremdenbetten der Fall (Rz 5435 EStR 2000). In diesen Fällen ist es unerheblich, ob die Privatzimmervermietung in den Anwendungsbereich der Gewerbeordnung fällt (§ 111 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 4 GewO) oder im Rahmen der häuslichen Nebenbeschäftigung (§ 2 Abs. 1 Z 9 GewO) außerhalb der Anwendung der GewO betrieben wird.

#### Rz 4294

Da eine Appartementvermietung bis 5 Appartements (noch) nicht zu gewerblichen Einkünften führt (Rz 5436 EStR 2000), ist die Verordnung in diesen Fällen nicht anwendbar. Gleiches gilt für eine Zimmervermietung im Rahmen des Nebenerwerbs im Rahmen einer Land- und Forstwirtschaft, weil hier die (speziellere) Pauschalierung nach § 6 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 bzw. § 7 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 vorgeht.

#### Rz 4295

1. Übersicht bloße Zimmervermietung mit Frühstück (ohne gleichzeitige Appartementvermietung)

Zimmervermietung mit Frühstück	VO anwendbar	VO nicht anwendbar
Außerhalb LuF	Mehr als 10 Betten <sup>1)</sup>	Bis 10 Betten <sup>2)</sup>
Bei LuF-Betrieb	Mehr als 10 Betten <sup>3)</sup>	Bis 10 Betten <sup>4)</sup>

1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Rz 5435, Gewerbeberechtigung für Beherbergung erforderlich, da vom Ausnahmetatbestand des § 2 Abs. 1 Z 9

*GewO nicht erfasst und Ausnahme gemäß § 111 Abs. 2 Z 4 GewO nicht gegeben.*

*2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß Rz 5435.*

*3) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Rz 4193.*

*4) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß LuF-PauschVO.*

**2. Übersicht bloße Appartementvermietung (ohne gleichzeitige Zimmervermietung)**

Appartementvermietung außerhalb LuF-Betrieb	VO anwendbar	VO nicht anwendbar
Ohne Frühstück	Mehr als 5 Appartements, wenn steuerlich Einkünfte gemäß § 23 vorliegen <sup>1)</sup>	Bis 5 Appartements <sup>2)</sup>
Mit Frühstück	Mehr als 10 Betten <sup>3)</sup>	Bis 10 Betten <sup>3)</sup>

*1) Hohe Umschlagshäufigkeit, häufiger Mieterwechsel, Rz 5436*

*2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß Rz 5436*

*3) Wie Zimmervermietung zu behandeln*

Appartementvermietung bei LuF-Betrieb bis 2014 (Rz 4193a)	VO anwendbar	VO nicht anwendbar
Mit Nebenleistungen (Frühstück, „Urlaub am Bauernhof“)	Mehr als 10 Betten <sup>1)</sup>	Bis 10 Betten
Ohne Nebenleistungen	Mehr als 5 Appartements, wenn steuerlich Einkünfte gemäß § 23 vorliegen <sup>2)</sup>	Bis 5 Appartements <sup>3)</sup>

*1) Bis 2014 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Rz 4193a.*

*2) Hohe Umschlagshäufigkeit, häufiger Mieterwechsel, Rz 5436*

*3) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß Rz 5436 iVm Rz 4193a*

Appartementvermietung bei LuF-Betrieb ab 2015 (Rz 4193a)	VO anwendbar	VO nicht anwendbar
Mit Nebenleistungen (Frühstück, „Urlaub am	Mehr als 10 Betten <sup>1)</sup>	Nicht mehr als 10 Betten <sup>1)</sup>

Bauernhof <sup>4)</sup>		
Ohne Nebenleistungen	Mehr als 5 Appartements, wenn steuerlich Einkünfte gemäß § 23 vorliegen <sup>2)</sup>	Bis 5 Appartements <sup>3)</sup>

1) *Wie Zimmervermietung zu behandeln*

2) *Hohe Umschlagshäufigkeit, häufiger Mieterwechsel, Rz 5436*

3) *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß Rz 5436 iVm Rz 4193a*

### 3. Übersicht Zimmer- und Appartementvermietung

Zimmervermietung mit Frühstück und Appartementvermietung ohne Frühstück	VO anwendbar	VO nicht anwendbar
Außerhalb LuF	Mehr als 10 Betten <sup>1)</sup>	Bis 10 Betten <sup>2)</sup>
Bei LuF-Betrieb	Mehr als 10 Betten <sup>3)</sup>	Bis 10 Betten <sup>4)</sup>

1) *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*

2) *Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.*

3) *Einkünfte aus Gewerbebetrieb*

4) *Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß LuF-PauschVO.*

Zimmer- und Appartementvermietung mit Frühstück <sup>1)</sup>	VO anwendbar	VO nicht anwendbar
Außerhalb LuF	Insgesamt mehr als 10 Betten	Insgesamt bis 10 Betten
Bei LuF-Betrieb	Insgesamt mehr als 10 Betten	Insgesamt bis 10 Betten

1) *Wie reine Zimmervermietung*

#### 11.5.3.1.2 Abgrenzung beim Buschenschank

Rz 4296

Auf den Betrieb eines Buschenschankes (Wein- oder Mostbuschenschank) ist die Verordnung nur anzuwenden, wenn

- daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb (und nicht aus Land- und Forstwirtschaft) erzielt werden und
- eine Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe erforderlich ist und vorliegt.

Zur Abgrenzung siehe insbesondere Rz 4234.

### 11.5.3.2 Keine Buchführungspflicht, keine freiwillige Buchführung

#### Rz 4297

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Verordnung ist das Fehlen einer Buchführungspflicht und einer freiwilligen Buchführung, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglicht (§ 2 Abs. 1 Z 1 der Verordnung). Im Hinblick auf die (eigenständige) Umsatzgrenze von 255.000 € (Rz 4298) ergibt sich bereits bei einem Überschreiten dieser Grenze die Nichtanwendbarkeit der Verordnung; das Überschreiten der die Buchführungspflicht nach § 189 Abs. 1 Z 2 UGB auslösenden Umsatzgrenze ist daher ohne Bedeutung. Die rechtsformabhängige Buchführungspflicht gemäß § 189 Abs. 1 Z 1 UGB schließt hingegen die Anwendung der Verordnung generell (und umsatzunabhängig) aus. Dementsprechend ist die Verordnung nicht auf Kapitalgesellschaften anwendbar; gleiches gilt für eine GmbH u Co KG mit der GmbH als einzigem Vollhafter.

### 11.5.3.3 Umsatzgrenze

#### Rz 4298

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 ist die Verordnung anwendbar, wenn die Umsätze im Sinne des § 125 BAO (vgl. dazu Rz 4102 EStR 2000) nicht mehr als 255.000 € betragen. Maßgebend ist der Umsatz des letzten Wirtschaftsjahres. Liegt ein solches für denselben Betrieb nicht vor, gilt Folgendes:

- Im Fall einer unentgeltlichen Betriebsübertragung mit Buchwertfortführung ist auf die Umsätze des Rechtsvorgängers abzustellen.
- Im Fall der Betriebseröffnung sind für das Jahr der Betriebseröffnung die Umsätze dieses Wirtschaftsjahres maßgebend. Auch der entgeltliche Betriebserwerb ist als „Betriebseröffnung“ iSd der Verordnung anzusehen.

Ist das maßgebende (Vor)Wirtschaftsjahr ein Rumpfwirtschaftsjahr sind die Umsätze dieses Wirtschaftsjahres auf ein volles (zwölf Kalendermonate umfassendes) Wirtschaftsjahr hochzurechnen.

#### 11.5.3.4 Bekanntgabe der Inanspruchnahme

##### Rz 4299

Die Inanspruchnahme der Pauschalierung ist in der Steuererklärung bekannt zu geben. Die Inanspruchnahme der Pauschalierung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des entsprechenden Bescheides möglich.

#### 11.5.4 Die einzelnen Pauschalien

##### 11.5.4.1 Grundpauschale

##### Rz 4300

Die Inanspruchnahme des Grundpauschales ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der beiden anderen Pauschalien. Der Steuerpflichtige kann frei wählen, ob er bei Inanspruchnahme des Grundpauschales eines der beiden anderen Pauschalien in Anspruch nimmt oder die darunter fallenden Aufwendungen in tatsächlicher Höhe geltend macht. Allerdings bindet ihn seine Entscheidung für die folgenden zwei Wirtschaftsjahre (siehe dazu Rz 4308).

##### Rz 4301

Das Grundpauschale beträgt 10%, höchstens 25.500 €, mindestens jedoch 3.000 Euro (Sockelbetrag). Es umfasst:

- Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sowie Einrichtungsgegenstände der Wohnung.
- Sämtliche Betriebsausgaben mit Ausnahme derjenigen, die von den beiden anderen Pauschalien abgedeckt sind und derjenigen, die auch bei Pauschalierung jedenfalls gesondert in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen sind (Rz 4307).

##### Rz 4302

Insbesondere folgende Ausgaben sind durch das Grundpauschale abgedeckt:

- Bürobedarf
- Telefon, Internet
- Buchhaltungsaufwand
- Beiträge zu Berufsverbänden
- Werbung
- Literatur
- Bewirtung und Betreuung
- Versicherungen, soweit sie nicht Räumlichkeiten oder betrieblich genutzte Fahrzeuge betreffen
- Arbeitszimmer innerhalb des Wohnungsverbandes (inkl. damit verbundener stehender Aufwendungen wie Inventar)
- Miete (Leasing) ausgenommen Kfz und Räumlichkeiten
- Geringwertige Wirtschaftsgüter
- betriebliche Spenden

#### Rz 4303

Beträgt die Bemessungsgrundlage weniger als 30.000 €, darf durch den Ansatz des Pauschales von 3.000 € kein Verlust entstehen. Dies verhindert, dass der Pauschalbetrag, der in diesen Fällen umsatzunabhängig wirkt, verlustbegründend (bzw. - erhöhend) wirkt.

Wirkt sich das Grundpauschale nicht aus, weil die Berücksichtigung der nicht pauschalierten Betriebsausgaben zu einem Verlust führt, kommt die Inanspruchnahme des Mobilitätspauschales bzw. des Energie- und Raumpauschales nicht in Betracht.

Bei Mitunternehmerschaften ist hinsichtlich des Höchst- bzw. Mindestbetrages auf die Mitunternehmerschaft als solche und nicht die einzelnen Mitunternehmer abzustellen.

#### 11.5.4.2 Mobilitätspauschale

#### Rz 4304

Das Mobilitätspauschale beträgt 2%, höchstens 5.100 €, jedenfalls nicht mehr, als das höchste Pendlerpauschale. Es umfasst:

- Sämtliche betriebliche Kfz-Kosten und Kosten für Nutzung anderer Verkehrsmittel.

- Reisekosten des Unternehmers selbst (nicht für Dienstnehmer), zB Diäten, Kfz-Kosten, Kosten des öffentlichen Verkehrs.

Bei Mitunternehmerschaften ist hinsichtlich des Höchstbetrages auf die Mitunternehmerschaft als solche und nicht die einzelnen Mitunternehmer abzustellen.

#### 11.5.4.3 Energie- und Raumpauschale

##### Rz 4305

Das Energie- und Raumpauschale beträgt 8%, höchstens 20.400 €, umfasst alle Kosten aus Anlass der Nutzung von Räumlichkeiten außerhalb des Wohnungsverbandes.

Nicht erfasst und stets gesondert absetzbar sind, soweit sie Räumlichkeiten betreffen, die

- AfA,
- Ausgaben für Instandhaltung und Instandsetzung und
- Ausgaben für Miete und Pacht.

Insbesondere folgende Ausgaben sind durch das Energie- und Raumpauschale abgedeckt:

- Strom
- Wasser
- Kanalgebühr
- Gas
- Öl, Holz, Kohle, Pellets
- Reinigung
- Rauchfangkehrer
- liegenschaftsbezogene Abgaben und Versicherungen (zB Grundsteuer)

Bei Mitunternehmerschaften ist hinsichtlich des Höchstbetrages auf die Mitunternehmerschaft als solche und nicht die einzelnen Mitunternehmer abzustellen.

#### 11.5.4.4 Übersicht über die Pauschalien

##### Rz 4306

	Höhe	Voraussetzung	Erfasst insbesondere:
--	------	---------------	-----------------------

<b>Grundmodul</b>	<b>10%, mindestens 3.000 €</b>	<b>Allgemeine Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalierung (Umsatzgrenze, Gewerbeberechtigung, gewerbliche Einkünfte)</b>	<b>Bürobedarf, Werbung, Literatur, Bewirtung und Betreuung, Versicherungen (wenn nicht vom Raummodul erfasst), Arbeitszimmer innerhalb des Wohnungsverbandes (inkl. damit verbundener stehender Aufwendungen wie Inventar), geringwertige Wirtschaftsgüter</b>
<b>Mobilitätsmodul</b>	<b>2%</b>	<b>Inanspruchnahme des Grundmoduls</b>	<b>Kosten für betriebliche Fahrzeuge, Verkehrs- u. Reisekosten des Unternehmers (Diäten, Kfz-Kosten, Kosten des öffentlichen Verkehr)</b>
<b>Energie- und Raummodul</b>	<b>8%</b>	<b>Inanspruchnahme des Grundmoduls</b>	<b>Ausgaben für Räumlichkeiten außerhalb des Wohnungsverbandes, die dem Gastgewerbe dienen, wie zB Strom, Wasser, Gas, Öl, Reinigung, Rauchfangkehrer, liegenschaftsbezogene Aufwendungen, Abgaben und Versicherung</b>

#### 11.5.5 Voll abzugsfähige Betriebsausgaben

Rz 4307

Neben den Pauschalien bleiben bestimmte Betriebsausgaben weiterhin voll abzugsfähig. Dies gilt für:

1. Wareneinsatz; dazu zählen auch Schipässe, Sommercards etc.
2. Löhne und Lohnnebenkosten
3. Sozialversicherungsbeträge
4. Aus- und Fortbildung von Arbeitnehmern
5. AfA, Instandhaltung und Instandsetzung
6. Miete und Pacht von Liegenschaften; dazu zählt zB auch die Anmietung von fremden Hotelzimmern.
7. Fremdmittelkosten
8. Bildungsfreibetrag und GFB-Grundfreibetrag
9. Mobilitätspauschale oder die darunter fallenden Aufwendungen
10. Energie- und Raumpauschale oder die darunter fallenden Aufwendungen

Steuerberatungskosten sind als Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 6 zu berücksichtigen (vgl. Rz 4283a).

#### 11.5.6 Bindung

##### Rz 4308

Bei Inanspruchnahme der Gastgewerbepauschalierung besteht eine dreijährige Bindung, sowohl innerhalb der Pauschalierung, als auch im Fall des freiwilligen Verlassens der Pauschalierung. Innerhalb der Pauschalierung bindet das erste Jahr der Inanspruchnahme die beiden folgenden: Der Steuerpflichtige muss in den folgenden zwei Wirtschaftsjahre dieselbe Vorgangsweise wählen, wie im Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme. Wird daher zB neben dem Grundpauschale (nur) das Mobilitätspauschale in Anspruch genommen (nicht aber das Energie- und Raumpauschale), muss der Steuerpflichtige diese Vorgangsweise auch in den folgenden beiden Wirtschaftsjahren beibehalten.

Wird die Pauschalierung freiwillig verlassen, ist eine erneute Inanspruchnahme frühestens nach drei Wirtschaftsjahren möglich.

#### 11.5.7 Vereinfachte Führung des Wareneingangsbuches

**Rz 4309** (*entspricht inhaltlich unverändert der bisherigen Rz 4307*)

§ 7 der Verordnung sieht vor, dass das Wareneingangsbuch vereinfacht geführt werden kann. Dies falls sind

- die Belege sämtlicher Wareneingänge jeweils getrennt nach ihrer Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) in richtiger zeitlicher Reihenfolge mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen,
- die Beträge jährlich für das abgelaufene Wirtschaftsjahr jeweils getrennt nach der Bezeichnung (branchenüblichen Sammelbezeichnung) des Wareneingangs zusammenzurechnen und die zusammengerechneten Beträge in das Wareneingangsbuch einzutragen und
- die Berechnungsunterlagen zu den Summenbildungen (Rechenstreifen) aufzubewahren.

Während des Jahres sind die Eingangsrechnungen getrennt nach Warengruppen gemäß ihrer branchenüblichen Sammelbezeichnung - in richtiger zeitlicher Reihenfolge und mit einer fortlaufenden Nummer versehen - abzulegen. Für sämtliche Eingangsrechnungen der jeweiligen Warengruppen sind Jahressummen zu bilden und diese in das Wareneingangsbuch einzutragen. Die Berechnungsunterlagen zu den Summenbildungen (Rechenstreifen) sind aufzubewahren (§ 132 BAO).

**Rz 4309a** (*entspricht inhaltlich unverändert der bisherigen Rz 4308*)

Als Warengruppen kommen insb. folgende in Betracht:

- Küche,
- Brot und Gebäck,
- Speiseeis,
- Heißgetränke,
- Bier,
- Wein,
- Spirituosen,
- alkoholfreie Getränke,
- Rauchwaren,
- Hilfsstoffe,
- Sonstige Wareneinkäufe.

Belege, die Grundlage für Eintragungen in das Wareneingangsbuch sind, sind gemäß § 132 BAO sieben Jahre aufzubewahren.

### 11.5.8 Aufzeichnungspflicht

**Rz 4309b** (*entspricht inhaltlich unverändert der bisherigen Rz 4287*)

**Für nach dem 31. Juli 1999 erfolgte Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken, bei denen**

- nach den äußeren Umständen (insbesondere Menge der gelieferten Gegenstände) anzunehmen ist, dass die gelieferten Gegenstände nicht im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet werden, und
- Name und Anschrift des Empfängers der Lieferung nicht festgehalten und aufgezeichnet werden,

**gilt die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung von Büchern und Aufzeichnungen des liefernden Unternehmers als nicht gegeben (§ 8 der Verordnung).**

**Werden Lebensmittel und Getränke - auch in Kleinmengen - im Wege der Beförderung oder Versendung an einen Unternehmer zugestellt, der sie zur Weiterveräußerung einsetzen kann, so besteht die Vermutung, dass die gelieferten Gegenstände nicht im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet werden, und es ist daher Name und Anschrift des Empfängers der Lieferung aufzuzeichnen.**

**Werden Lebensmittel und Getränke vom Abnehmer beim Lieferer abgeholt, kann unter folgenden Voraussetzungen angenommen werden, dass die gelieferten Gegenstände nicht außerhalb der privaten Lebensführung eingesetzt werden: Es handelt sich um eine Lieferung in Mengen, die dem üblichen Einkauf für den Einsatz in der privaten Haushaltsführung dienen. Dies kann seitens des liefernden Unternehmers angenommen werden, wenn bei folgenden Gegenständen die nachstehenden Liefermengen pro Lieferung nicht überschritten werden:**

- Bier: 100 l,
- Wein: 60 l,
- Spirituosen und Zwischenerzeugnisse: 15 l,
- Alkoholfreie Getränke: 120 l.

**Rz 4309c** (*entspricht inhaltlich unverändert der bisherigen Rz 4288*)

**Die obigen Aussagen beziehen sich lediglich auf die Verpflichtungen des liefernden Unternehmers. Sollte nach den äußeren Umständen aus der Sicht des liefernden Unternehmers anzunehmen sein, dass die gelieferten Gegenstände**

nicht außerhalb der privaten Lebensführung verwendet werden, hat dies für sich gesehen keinerlei Auswirkungen auf den Abnehmer der Lieferung. Verwendet der Abnehmer der Lieferung andererseits die gelieferten Lebensmittel und/oder Getränke entgegen den - aus der Sicht des liefernden Unternehmers beurteilten - äußeren Umständen dennoch für gewerbliche Zwecke, sind daraus beim Empfänger der Lieferung die entsprechenden abgabenrechtlichen Konsequenzen zu ziehen.

**Rz 4309d** (*entspricht inhaltlich unverändert der bisherigen Rz 4289*)

**Auf welche Weise der liefernde Unternehmer Name und Anschrift des Abnehmers festhält, bleibt dem Unternehmer überlassen. Unrichtige Angaben des Abnehmers, die der liefernde Unternehmer bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte, lassen die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§ 163 BAO) unberührt.**

In den Rz 4533a bis Rz 4533g wird dem Text der jeweiligen Rz folgender Satz vorangestellt:  
**Rechtslage bis zur Veranlagung 2013** (AbgÄG 2014)

Die Überschrift zu Abschnitt 12.2.6.1 wird geändert (Judikatur)

#### **12.2.6.1 Fassung bis zur Veranlagung 2012**

Die Überschrift zu Abschnitt 12.2.6.2 entfällt (Judikatur)

Nach Rz 4537 wird der Abschnitt 12.2.6.2 mit den Rz 4537a bis 4537f neu eingefügt (Judikatur)

#### **12.2.6.2 Fassung ab Veranlagung 2013**

##### **Rz 4537a**

**Persönlich vortragsberechtigt ist - von gesetzlichen Ausnahmebestimmungen (etwa nach dem UmgrStG) abgesehen - grundsätzlich die Person, die den Verlust erlitten hat (VwGH 4.6.1986, 84/13/0251). Nur im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung von Todes wegen kommt ein Übergang des Verlustvortrages bei**

dem Rechtsnachfolger in Betracht, der den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernommen hat. In allen anderen Fällen der Übertragung des verlust erzeugenden Betriebes (zB auch in Fällen der Anwachsung nach § 142 UGB hinsichtlich des auf die erworbenen Anteile entfallenden Verlustvortrages) geht der Verlustvortrag nicht über.

#### **Rz 4537b**

Im Erkenntnis vom 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143, vertritt der VwGH die Ansicht, dass die bloße Stellung des Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers ohne Übernahme des verlust erzeugenden Betriebes nicht dazu führt, dass noch offene Verlustvorträge des Erblassers auf den Erben übergehen. Daraus lässt sich ableiten, dass noch nicht aufgebrauchte Verlustvorträge des Erblassers allenfalls nur dann auf den Erben übergehen können, wenn dieser den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernimmt.

#### **Rz 4537c**

Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH sind noch nicht verbrauchte Verlustvorträge, die auf vom Erblasser erzielte Verluste zurückzuführen sind, nur mehr dann und insoweit zu berücksichtigen sind, als auch der verlustverursachende Betrieb durch den Steuerpflichtigen von Todes wegen unentgeltlich übernommen wurde. Dabei ist unerheblich, ob der Betrieb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Erbschaft) oder Einzelrechtsnachfolge (Legat oder Schenkung auf den Todesfall) von Todes wegen übergeht. Bei Übertragung eines Teilbetriebes von Todes wegen gehen offene Verlustvorträge anteilig nach jenem Verhältnis über, das dem Verkehrswert des übernommenen Teilbetriebes bezogen auf den Verkehrswert des gesamten Betriebes entspricht, sofern keine eindeutige Zuordnung der Verlustvorträge zu dem übernommenen Teilbetrieb möglich ist. Bei Übertragung eines Mitunternehmeranteiles von Todes wegen gehen die durch diesen Mitunternehmeranteil verursachten Verlustvorträge über. Wird oder wurde der verlustverursachende Betrieb von dem Steuerpflichtigen, der ihn von Todes wegen erworben hat, aufgegeben oder veräußert, hat dies bei ihm keinen Einfluss auf die Zulässigkeit des Abzuges der vom Erblasser übernommenen Verluste.

Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge ist eine nur eingeschränkte Verlusttragung, zB durch bedingte Erbserklärung unerheblich. Eine bedingte Erbserklärung kann

lediglich zu einer Haftungsbeschränkung hinsichtlich der Verlassenschaftsverbindlichkeiten führen.

#### **Rz 4537d**

Verluste des Rechtsvorgängers gehen in jenem Zeitpunkt über, in dem die Übertragung von Todes wegen steuerlich wirksam wird (vgl. Rz 9 ff). Verluste des Rechtsvorgängers, die im Todesjahr angefallen sind, können beim Rechtsnachfolger erst ab dem der Übertragung folgenden Jahre abgezogen werden. Dies deshalb, weil derartige Verluste auch beim Rechtsvorgänger noch nicht die Eigenschaft von vortragsfähigen Verlusten gehabt hätten, somit auch ohne Übertragung von Todes wegen erst im darauf folgenden Jahr zu vortragsfähigen Verlusten geworden wären.

#### **Rz 4537e**

Wurde der Betrieb nicht von Todes wegen übernommen, gehen offene Verlustvorträge nicht auf den Erwerber des Betriebes über. Dementsprechend kommt es in folgenden Fällen zu keinem Übergang des Verlustvortrages auf den Erwerber des Betriebes:

- Betriebsübertragung durch Schenkung unter Lebenden.
- Veräußerung oder Aufgabe des verlusterzeugenden Betriebes noch zu Lebzeiten des Erblassers.
- Betriebsübertragung durch Erbschafts Kauf (vgl. Rz 134e); in diesem Fall stehen offene Verlustvorträge des Erblassers den Erben zu, die den Betrieb im Wege des Erbschaftskaufs veräußern.
- Anteilige Betriebsübertragung durch Veräußerung im Rahmen einer Erbteilung (vgl. Rz 134b). In diesem Fall verbleiben dem Erben, der seine Betriebsquote entgeltlich überträgt, insoweit auch die Verluste des Erblassers aus dem Betrieb.

#### **Rz 4537f**

Ab der Veranlagung 2013 noch offene Verlustvorträge des Erblassers sind in weiterer Folge ausschließlich beim betriebsübernehmenden Erben zu berücksichtigen. Das bedeutet ab der Veranlagung 2013:

- Dem Erben, der den Betrieb nicht übernommen hat, steht kein (anteiliger) Verlustabzug für Verluste zu, die vom Erblasser stammen.

- Dem Erben, der den Betrieb (ganz oder anteilig) von Todes wegen übernommen hat, steht der Verlustabzug (gegebenenfalls anteilig) für Verluste des Erblassers insoweit zu, als diese Verluste nicht schon in Vorjahren von anderen Erben verbraucht worden sind.
- Anteilige Verlustvorträge anderer Miterben, die gemäß Rz 4535 bis einschließlich 2012 bereits bei diesen im Wege des Verlustabzuges berücksichtigt worden sind, dürfen daher nicht nochmals beim betriebsübernehmenden Erben geltend gemacht werden. Eine doppelte Verlustberücksichtigung ist nicht zulässig.

***Beispiel:***

*2011 verstirbt der Inhaber eines rechnungslegungspflichtigen Betriebes. A, B und C sind zu je einem Drittel Erben. Im Zuge einer steuerneutralen Erbteilung bekommt A den Betrieb, B und C erhalten Grundstücke und Geld aus dem Nachlass. Die zum Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigten vortragsfähigen Verluste aus dem Betrieb des Erblassers betragen 30.000. Gemäß EStR 2000 Rz 4535 (in der bisherigen Fassung) entfallen auf A, B und C jeweils Verluste iHv 10.000. Dementsprechend wurden bei der Veranlagung 2011 und 2012 bei B Verluste von insgesamt 3.000 und bei C Verluste von insgesamt 2.000 im Rahmen des Verlustabzuges berücksichtigt. Die Veranlagung 2013 ist bei A, B und C noch nicht erfolgt. Nach der Judikatur des VwGH sind die Verluste des Erblassers zur Gänze bei A zu berücksichtigen; B und C steht kein anteiliger Verlustvortrag zu. Da bei B und C insgesamt bereits 5.000 des Verlustes des Erblassers berücksichtigt worden sind, sind bei A die anteilig auf B und C bisher entfallenen Verluste von insgesamt 20.000 um die schon berücksichtigten Verluste von 5.000 zu kürzen; bei A ist daher ab 2013 von den bisher B und C zugesprochenen Verlusten ein Betrag von 15.000 im Wege des Verlustabzuges zu berücksichtigen. Ab der Veranlagung 2013 sind Verluste des Erblassers bei B und C nicht mehr zu berücksichtigen.*

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 Euro 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 Euro. Der Arbeitnehmer leistet einen Kostenbeitrag von 5.100 Euro. 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 Euro, der monatliche Sachbezugswert von 510 Euro vermindert sich daher um 50 Euro auf 460 Euro).*

*Beispiel 2*

*Ein Unternehmen schafft 2004 einen neuen PKW um 48.400 Euro an. Die Nutzungsdauer beträgt acht Jahre. Die unangemessene AfA beträgt daher jährlich 1.800 Euro, die unangemessenen laufenden Kosten betragen jährlich 750 Euro. Der 34.000 Euro übersteigende Kaufpreis von 14.400 Euro wird vom Angestellten zum Zeitpunkt der Anschaffung gezahlt, die unangemessenen laufenden Kosten trägt der Arbeitgeber. Der Kostenbeitrag des Angestellten in Höhe von 14.400 Euro ist auf die Nutzungsdauer abzugrenzen, sodass in der Folge jährlich 1.800 Euro einnahmewirksam werden; dementsprechend erhöht sich auch die AfA um 1.800 Euro. 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 Euro bzw. 255 Euro) anzusetzen.*

Rz 4843 und 4842a werden geändert (Korruptionsstrafrechtsänderungsgesetz 2012)

### **Rz 4843**

Die Nichtabzugsfähigkeit setzt voraus, dass die Gewährung oder Annahme von Geld- oder Sachzuwendungen an sich Tatbestandselement eines in Strafgesetzen umschriebenen Tatbildes ist. Dies ist bei folgenden Delikten der Fall:

- § 153a Geschenkkannahme durch Machthaber

- ~~§ 168c StGB Geschenkkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte (siehe auch Rz 4843a)~~
- ~~§ 168d StGB Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten (siehe auch Rz 4843a)~~
- § 302 StGB Missbrauch der Amtsgewalt,
- § 304 StGB Bestechlichkeit (siehe auch Rz 4843a)
- § 305 StGB Vorteilsannahme
- § 306 StGB Vorbereitung der Bestechlichkeit oder der Vorteilsannahme
- § 307 StGB Bestechung,
- § 307a StGB Vorteilszuwendung
- § 307b StGB Vorbereitung der Bestechung
- § 308 StGB Verbotene Intervention
- **§ 309 Abs. 1 StGB (vor 1.1.2013 § 168c StGB) Geschenkkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte (siehe auch Rz 4843a)**
- **§ 309 Abs. 2 StGB (vor 1.1.2013 § 168d StGB) Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten (siehe auch Rz 4843a).**

Für Aufwendungen in Zusammenhang mit ab 1.1.2013 begangenen strafbaren Handlungen gilt Folgendes:

Aufgrund des Korruptionsstrafrechtsänderungsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 61/2012, sind Handlungen mit Auslandsbezug nach den §§ 302 bis 309 StGB auch dann strafbar, wenn der Täter zur Zeit der Tatbegehung Österreicher war oder die Tat zu Gunsten eines österreichischen Amtsträgers oder eines österreichischen Schiedsrichters begangen wurde (§ 64 Abs. 1 Z 2a und 2b StGB).

#### Rz 4843a

- Amtsträger ist jede Person, die
  - a) **für den Bund, ein Land, einen Gemeindeverband, eine Gemeinde, für eine andere Person des öffentlichen Rechts, ausgenommen eine Kirche oder Religionsgesellschaft, für einen anderen Staat oder für eine internationale Organisation Aufgaben der Gesetzgebung, Verwaltung oder Justiz als deren Organ oder Dienstnehmer wahrnimmt,**
  - b) **sonst im Namen der in lit. a genannten Körperschaften befugt ist, in Vollziehung der Gesetze Amtsgeschäfte vorzunehmen, oder**
  - c) **als Organ oder Bediensteter eines Unternehmens tätig ist, an dem eine oder mehrere inländische oder ausländische Gebietskörperschaften unmittelbar oder mittelbar mit mindestens 50 vH des Stamm-, Grund-**

**oder Eigenkapitals beteiligt sind, das eine solche Gebietskörperschaft allein oder gemeinsam mit anderen solchen Gebietskörperschaften betreibt oder durch finanzielle oder sonstige wirtschaftliche oder organisatorische Maßnahmen tatsächlich beherrscht, jedenfalls aber jedes Unternehmens, dessen Gebarung der Überprüfung durch den Rechnungshof, dem Rechnungshof gleichartige Einrichtungen der Länder oder einer vergleichbaren internationalen oder ausländischen Kontrolleinrichtung unterliegt (siehe dazu die Liste auf der Website des Rechnungshofes).**

- **Gemeinschaftsbeamter ist jeder, der Beamter oder Vertragsbediensteter im Sinne des Statuts der Beamten der Europäischen Gemeinschaften oder der Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften ist oder der den Europäischen Gemeinschaften von den Mitgliedstaaten oder von öffentlichen oder privaten Einrichtungen zur Verfügung gestellt wird und dort mit Aufgaben betraut ist, die den Aufgaben der Beamten oder sonstigen Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften entsprechen; Gemeinschaftsbeamte sind auch die Mitglieder von Einrichtungen, die nach den Verträgen zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften errichtet wurden, und die Bediensteten dieser Einrichtungen, die Mitglieder der Kommission, des Europäischen Parlaments, des Gerichtshofs und des Rechnungshofs der Europäischen Gemeinschaften sowie die Organwalter und Bediensteten des Europäischen Polizeiamtes (Europol);**
- Schiedsrichter ist jemand, der aufgrund einer Schiedsvereinbarung dazu berufen ist, eine rechtlich bindende Entscheidung, in einer von den Parteien der Schiedsvereinbarung vorgelegten Streitigkeit, zu fällen. "Schiedsrichter" bei Sportwettkämpfen sind daher keine Schiedsrichter im Sinne des StGB.
- Bedienstete eines Unternehmens sind neben weisungsgebundenen Arbeitnehmern auch Organmitglieder juristischer Personen oder Beamte bei Geschäftsbetrieben öffentlich-rechtlicher Körperschaften.
- Beauftragte eines Unternehmens sind berechtigt, für ein Unternehmen geschäftlich zu handeln oder zumindest in der Lage, Einfluss auf betriebliche Entscheidungen zu nehmen.

- Ein Machthaber ist eine Person, der durch Gesetz, behördlichen Auftrag oder Rechtsgeschäft die Befugnis eingeräumt wurde, über fremdes Vermögen zu verfügen oder einen anderen zu verpflichten.

Rz 4846d wird geändert (FinStRG-Nov 2014)

#### **Rz 4846d**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 idF des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, sind Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz nicht abzugsfähig. § 20 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 ist mit dem der Kundmachung im BGBl. folgenden Tag, das war der 2.8.2011, in Kraft getreten. Dementsprechend sind Abgabenerhöhungen, die nach dem 1.8.2011 entrichtet oder aufwandswirksam werden, nicht abzugsfähig.

Das Finanzstrafgesetz sieht Abgabenerhöhungen in § 29 Abs. 6 (Abgabenerhöhung bei ~~neuerlicher~~ **Selbstanzeige nach Anmeldung oder Bekanntgabe von Prüfungshandlungen**) und § 30a (Verkürzungszuschlag) vor.

Nach Rz 4852 wird der Abschnitt 14.8a mit den Rz 4852a bis 4852l und der Abschnitt 14.8b mit den Rz 4852m und Rz 4852n neu eingefügt (AbgÄG 2014)

#### **14.8a. Nichtabzugsfähige Aufwendungen für „Gehälter“ über 500.000 Euro**

##### **4852a**

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sieht ein Abzugsverbot für **Aufwendungen für „Gehälter“** vor, soweit diese den Betrag von 500.000 Euro jährlich übersteigen. Das Abzugsverbot kommt somit auf der Ebene des **„Arbeitgebers“** zum Tragen und tangiert die Besteuerung dieser **„Gehälter“** beim Empfänger nicht. Insoweit die Aufwendungen dem Abzugsverbot unterliegen, stellen sie somit keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar.

##### **14.8a.1 Erfasste Aufwendungen und Ausgaben**

##### **4852b**

Umfasst sind dabei sämtliche Aufwendungen und Ausgaben für das Entgelt für **Arbeits- oder Werkleistungen**. Als Entgelt wird die Summe aller Geld- und Sachleistungen (Sachbezüge) definiert, die an eine aktuell oder in der

Vergangenheit beschäftigte Person geleistet werden. Umfasst sind somit sowohl Entgelte, die während des aktiven Beschäftigungsverhältnisses als auch solche, die nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses geleistet werden (wie zB. Firmenpensionen).

Nicht zum Entgeltbegriff zählen allerdings

- Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988,
- Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen (diese unterliegen allerdings einem gesonderten Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988; siehe dazu unten Rz 4852m f) und
- reine Aufwandsersätze (zB. Ersatz von Reiseaufwendungen).

Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt (für Arbeits- oder Werkleistungen) sind nur solche, die mittelbar oder unmittelbar der beschäftigten Person zukommen. Nicht darunter fallen somit Aufwendungen, für die die Arbeits- oder Werkleistung kausal ist, die aber nicht mittelbar oder unmittelbar an den Erbringer dieser Leistung, sondern an einen Dritten geleistet werden (ausgenommen Vergütungen für die Überlassung einer Person). Dies betrifft insbesondere Aufwendungen, die der Steuerpflichtige selbst im Zusammenhang mit der Beschäftigung der Person zu tragen verpflichtet ist (Lohnnebenkosten).

Dazu zählen etwa:

- Dienstgeberbeitrag zur Sozialversicherung
- Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds
- Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds
- Zuschlag nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz
- Kommunalsteuerbeträge
- Beitrag zur Mitarbeitervorsorgekasse
- Wohnbau-Förderungsbeitrag
- „U-Bahnsteuer“

Ausgaben, die der Steuerpflichtige für die beschäftigte Person tätigt (wie etwa Arbeitnehmerbetrag zur Sozialversicherung, Lohnsteuer usw.), sind hingegen Teil des an die beschäftigte Person erbrachten Bruttoentgelts und unterliegen damit dem Abzugsverbot. Ebenso Teil des Entgeltes sind Leistungen und Vorteile, die bei der beschäftigten Person aufgrund der Bestimmungen des § 3 EStG 1988 steuerfrei sind. Dabei bestehen jedoch keine Bedenken, Leistungen und Vorteile, die allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern gewährt werden, außer Betracht zu lassen.

**Beispiel:**

*Ein Dienstnehmer eines Unternehmens bezieht für seine Tätigkeit als leitender Angestellter ein Gehalt von 490.000 Euro (brutto inklusive Sachbezüge) pro Jahr. Dem Dienstgeber erwachsen dafür zusätzlich Lohnnebenkosten in Höhe von ca. 60.000 Euro pro Jahr. Da das Entgelt weniger als 500.000 Euro pro Jahr beträgt, ist der Gesamtaufwand für das Entgelt zur Gänze abzugsfähig, auch wenn dieser 550.000 Euro beträgt.*

#### 14.8a.2 Erfasste Personen und Tätigkeiten

##### 4852c

Das Entgelt kann für Arbeits- oder Werkleistungen geleistet werden und als Empfänger kommen sowohl Dienstnehmer als auch vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen in Betracht. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass die rechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses (aus arbeits-, sozialversicherungs- und steuerrechtlicher Sicht) für die Anwendbarkeit des Abzugsverbotes irrelevant ist. Nicht von Belang ist somit,

- ob der Empfänger des Entgeltes betriebliche Einkünfte (§ 22 oder § 23 EStG 1988) oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) erzielt, und
- ob das Rechtsverhältnis aus arbeitsrechtlicher Sicht als (echter) Dienstvertrag oder als Werkvertrag eingestuft wird.

Umfasst sind damit Entgelte an folgende Empfänger:

- Echte Dienstnehmer
- Freie Dienstnehmer
- Werkvertragsnehmer
- Arbeitskräfteüberlasser (bezogen auf die empfangene Vergütung; siehe unten Rz 4852e ff)

Soweit allerdings der Empfänger des Entgeltes nicht Dienstnehmer im Sinne des § 47 EStG 1988 ist, muss dieser einem Dienstnehmer vergleichbar im geschäftlichen Organismus des Entgeltzählers organisatorisch eingegliedert sein. Eine derart vergleichbare organisatorische Eingliederung ist etwa beim Vorstand bzw. Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gegeben, der nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig ist. Personen, die gesellschaftsrechtlich vorgesehene Aufsichtsfunktionen weisungsfrei wahrnehmen (etwa

Aufsichtsratsmitglieder bei Kapitalgesellschaften) sind nicht einem Dienstnehmer vergleichbar im geschäftlichen Organismus des Entgeltzählers organisatorisch eingegliedert. Bei Personen, die gesellschaftsrechtlich vorgesehene Aufsichtsfunktionen bei Gesellschaften wahrnehmen, die nach ihrer inneren Verfassung dem monistischen System folgen (etwa bei der SE) muss unterschieden werden:

Haben die betreffenden Personen eine „Doppelfunktion“ und nehmen sowohl Aufgaben der Geschäftsleitung als auch der Überwachung wahr, ist davon auszugehen, dass der gewährte Bezug gleichmäßig auf die beiden Funktionen aufzuteilen ist. Hinsichtlich der Geschäftsführungsaufgaben kann eine organisatorische Eingliederung vorliegen und diesfalls auch das Abzugsverbot zur Anwendung kommen.

Sind die betreffenden Personen ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraut (etwa geschäftsleitende Direktoren), gilt das Abzugsverbot nicht.

*Beispiele:*

*1. Ein Dienstnehmer eines Unternehmens bezieht für seine Tätigkeit als leitender Angestellter ein Gehalt von 600.000 Euro (brutto inklusive Sachbezüge) pro Jahr. Dieses Entgelt unterliegt der Kürzung des Betriebsausgabenabzuges, sodass der Lohnaufwand als Betriebsausgabe lediglich in Höhe von 500.000 Euro abgezogen werden kann. Von der Kürzung unberührt bleiben allerdings die in Zusammenhang mit diesem Dienstverhältnis vom Arbeitgeber abzuführenden Lohnnebenkosten.*

*2. Ein Geschäftsführer einer GmbH bezieht aufgrund eines Dienstvertrages mit der GmbH ein Jahresgehalt von 700.000 Euro. Dieses Entgelt unterliegt der Kürzung des Betriebsausgabenabzuges, sodass der Lohnaufwand als Betriebsausgabe lediglich in Höhe von 500.000 Euro abgezogen werden kann. Dies gilt auch für Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer wesentlichen Beteiligung, die selbständige Einkünfte erzielen.*

*3. Ein Rechtsanwalt wird für zwei Jahre als Vorstand einer Aktiengesellschaft bestellt und hat die Aufgabe, die Gesellschaft zu sanieren. Er ist zwar im Rahmen eines Werkvertrages tätig, aber durch seine Tätigkeit (Werkleistung) einem echten Dienstnehmer vergleichbar in die Organisation des Unternehmens eingegliedert. Das Abzugsverbot kommt zur Anwendung.*

*4. Ein Einzelunternehmer erbringt eine Vermittlungstätigkeit für ein Unternehmen. Der Einzelunternehmer ist damit nicht in die Organisation des Auftraggebers eingegliedert und es kommt somit zu keiner Kürzung der Gegenleistung für die erbrachte Dienstleistung.*

*5. Ein Berater erbringt laufende Beratungsleistungen für ein Unternehmen. Für die erbrachten Beratungsleistungen fallen Honorare in Höhe von mehr als 500.000 Euro jährlich an. Da der Berater selbständig tätig und nicht in die Organisation des Unternehmens eingegliedert ist, kommt es zu keiner Kürzung des Betriebsausgabenabzuges.*

#### 14.8a.3 Entgelte für in der Vergangenheit erbrachte Arbeits- oder Werkleistungen

4852d

Dem Abzugsverbot unterliegen auch Entgelte, die nach der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden (zB. Firmenpensionen). Für Pensionsabfindungen und Pensionsrückstellungen gilt dabei Folgendes:

- Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen der Kürzung, wenn der abgefundene jährliche Pensionsanspruch den Betrag von 500.000 Euro übersteigt. Da die Abfindung auf Basis der Summe der jährlichen Pensionsansprüche zu ermitteln ist, ergibt sich der Kürzungsbetrag aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zum gesamten jährlichen Pensionsanspruch. Diese Kürzungsregelung ist losgelöst von der für laufende Entgeltzahlungen anzuwenden.

*Beispiel:*

*Ein ehemaliger Vorstand einer AG bezieht eine Firmenpension von 600.000 Euro. Er einigt sich nunmehr mit seinem früheren Dienstgeber, dass die Pensionsansprüche durch eine Einmalzahlung von 3,9 Mio. Euro abgefunden werden. Da die laufende Pensionszahlung nur in Höhe von 500.000 Euro als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, somit der Aufwand im Ausmaß von 1/6 zu kürzen ist, ist daher auch die Abfindung der Pensionsansprüche im Ausmaß von 1/6 nicht abzugsfähig. Der Aufwand für die Abfindung ist daher um 650.000 Euro zu kürzen; abzugsfähig sind somit nur 3,25 Mio. Euro.*

- Wird für zukünftige Pensionsansprüche anlässlich oder nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eine Rückstellung gebildet, ist zu

berücksichtigen, dass eine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung nur insoweit gebildet werden kann, als die zukünftigen Pensionsansprüche steuerlich abzugsfähig sind. Die Bildung der Rückstellung ist somit insoweit nicht zulässig, als der Rückstellungsbildung Pensionsansprüche von mehr als 500.000 Euro zu Grunde gelegt werden. Da die Bildung der Rückstellung Passivbezüge betrifft (Bezüge, die nach Beendigung der aktiven Tätigkeit anfallen) ist in den jeweiligen Jahren der Rückstellungsdotierung eine gesonderte Grenze von 500.000 Euro zu beachten.

***Beispiel:***

*Ein Geschäftsführer einer GmbH bezieht aufgrund eines Dienstvertrages mit der GmbH ein Jahresgehalt von 900.000 Euro; zusätzlich wird ihm eine Firmenpension in Höhe von 600.000 Euro pro Jahr zugesagt.*

*Das laufende Entgelt unterliegt der Kürzung des Betriebsausgabenabzuges, sodass der Lohnaufwand als Betriebsausgabe lediglich in Höhe von 500.000 Euro abgezogen werden kann. Daneben kann die Rückstellung nur für eine angemessene jährliche Firmenpension in Höhe von 500.000 Euro gebildet werden, weil auch nur eine künftige jährliche Pension in Höhe von 500.000 Euro als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.*

- Für bestehende Pensionsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, gilt:
  - Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen.
  - Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen kann aber erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Pensionsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

#### 14.8a.4 Überlassene Personen

4852e

Wird eine Person durch einen Dritten (Überlasser) zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen überlassen, gilt die Vergütung für die Überlassung gemäß

§ 20 Abs. 1 Z 7 lit a EStG 1988 ebenfalls als Entgelt. Da die überlassene Person allerdings nicht Dienstnehmer des Steuerpflichtigen (Beschäftiger) ist, greift das Abzugsverbot auch hier allerdings nur, wenn die überlassene Person im geschäftlichen Organismus des Beschäftigers einem Dienstnehmer vergleichbar organisatorisch eingegliedert ist. Dies gilt grundsätzlich für jede Form der Überlassung von Arbeitskräften unabhängig davon, ob die Überlassung in den Anwendungsbereich des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes fällt. Das Abzugsverbot kommt dabei auch zur Anwendung, wenn die Vergütung für die Überlassung an einen ausländischen Überlasser entrichtet wird.

4852f

Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht mehr dem Abzugsverbot, womit eine Kaskadenwirkung des Abzugsverbotes nicht eintreten kann.

*Beispiel:*

*Ein Arbeitskräftegesteller überlässt Arbeitskräfte an ein Unternehmen, das dafür eine Vergütung leistet. Die gestellten Arbeitskräfte sind zwar in das Unternehmen organisatorisch eingegliedert, nicht aber der Arbeitskräftegesteller selbst. Es kommt zu einer Kürzung des Betriebsausgabenabzuges hinsichtlich der an den Arbeitskräftegesteller zu entrichtenden Vergütung, weil auch derartige Vergütungen vom Anwendungsbereich erfasst sind. Das Gehalt, das der Arbeitskräftegesteller an die überlassene Arbeitskraft bezahlt, unterliegt nicht der Betriebsausgabenkürzung.*

#### 14.8a.5 Berechnung des abzugsfähigen Aufwandes

Rz 4852g

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 kommt erst zur Anwendung, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben zu einem den Betrag von 500.000 Euro übersteigenden Entgelt führen (zu den erfassten Aufwendungen siehe oben Rz 4852b). Die Betragsgrenze von 500.000 Euro ist somit auf den steuerlichen Wert des Entgeltes im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzuwenden. Werden neben dem Barentgelt auch Sachbezüge gewährt, sind diese nach der Sachbezugswerteverordnung zu bewerten. In diesen Fällen können die

Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für den Beschäftigte höher sein, als das Entgelt auf Seiten des Empfängers.

*Beispiel:*

*Ein Geschäftsführer einer GmbH bezieht aufgrund eines Dienstvertrages mit der GmbH ein Jahresgehalt von 480.000 Euro; zusätzlich werden ihm ein Dienstauto und eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Für die Nutzung des Dienstautos ist ein Sachbezug im Wert von 8.640 Euro im Jahr und für die Nutzung der Dienstwohnung ein Sachbezug im Wert von 21.600 Euro anzusetzen. Sein Jahresentgelt beträgt somit 510.240 Euro, somit werden 10.240 Euro vom Abzugsverbot erfasst.*

*Dem Dienstgeber erwachsen für die Entrichtung des Gesamtentgelts inklusive der Sachbezüge tatsächliche Aufwendungen in Höhe von 527.000 Euro. Diese Aufwendungen sind um die 10.240 Euro zu kürzen und daher in Höhe von 516.760 Euro abzugsfähig.*

**Rz 4852h**

Die Betragsgrenze von 500.000 Euro ist pro beschäftigter Person und pro Wirtschaftsjahr des Steuerpflichtigen anzuwenden. Wird die Arbeits- oder Werkleistung nicht für ein volles Kalenderjahr erbracht, ist der Höchstbetrag für die abzugsfähigen Entgelte monatsweise zu aliquotieren.

**Rz 4852i**

Eine Aliquotierung muss weiters dann vorgenommen werden, wenn die Arbeits- oder Werkleistung von derselben Person für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden. Dabei muss die Betragsgrenze von 500.000 Euro entsprechend der tatsächlichen Aufwandstragung aufgeteilt werden.

**Rz 4852j**

Verbundene Betriebe liegen jedenfalls dann vor, wenn es sich um Betriebe desselben Steuerpflichtigen handelt.

*Beispiel:*

*Ein Einzelunternehmer betreibt eine Unternehmensberatung (Betrieb A) und eine davon unabhängige Geschäftsvermittlung (Betrieb B). Als Geschäftsführer beschäftigt er in beiden Betrieben dieselbe Person als*

*Dienstnehmer. Das an den Geschäftsführer im Betrieb A geleistete Entgelt beträgt 360.000 Euro, das an dieselbe Person im Betrieb B geleistete Entgelt beträgt 240.000 Euro.*

*Da durch die Person des Betriebsinhabers verbundene Betriebe vorliegen und das an dieselbe Person geleistete Entgelt insgesamt 600.000 Euro beträgt, ist die Betriebsausgabenkürzung anzuwenden. Das Gesamtentgelt entfällt zu 60% auf den Betrieb A und zu 40% auf den Betrieb B. In diesem Verhältnis ist der Betrag von 500.000 aufzuteilen. Im Betrieb A sind daher 60% von 500.000 Euro, das sind 300.000 Euro abzugsfähig; im Betrieb B sind 40% von 500.000 Euro, das sind 200.000 Euro abzugsfähig.*

#### Rz 4852k

Das Vorliegen verbundener Personengesellschaften (unabhängig davon, ob vermögensverwaltend oder betriebsführend) ist dann anzunehmen, wenn

- an mehreren Gesellschaften derselbe Steuerpflichtige als unbeschränkt haftender Gesellschafter, oder
- in einem Ausmaß von mindestens 25% an der Vermögenssubstanz beteiligt ist, oder
- hinsichtlich des Gesellschafterkreises eine Deckung in einem Ausmaß von mindestens 75% besteht.

In diesem Fall ist die Gesamtsumme aller für das Entgelt geleisteten Aufwendungen der Kürzung zu unterwerfen, wenn die Grenze von 500.000 Euro insgesamt überschritten wird. Der Höchstbetrag ist aliquot auf alle Personengesellschaften nach Maßgabe des tatsächlich getragenen Aufwandes aufzuteilen. Dabei ist auf den von den einzelnen Gesellschaften tatsächlich getragenen Aufwand abzustellen.

#### 14.8a.6 Inkrafttreten des Abzugsverbotes

#### Rz 4852l

Das Abzugsverbot betrifft alle Aufwendungen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Aufwendungen für Entgelte, die vor diesem Zeitpunkt angefallen sind, unterliegen daher nicht dem Abzugsverbot. Fallen im selben Wirtschaftsjahr sowohl vor dem 1. März 2014 als auch nach dem 28. Februar 2014 Aufwendungen für Entgelte an, ist das Ausmaß des abzugsfähigen Betrages in sinngemäßer

Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. b EStG 1988 zu ermitteln (monatsweise Aliquotierung).

#### 14.8b. Nichtabzugsfähige Aufwendungen für sonstige Bezüge

##### Rz4852m

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ergänzend sieht § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ein Abzugsverbot für Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte vor, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen. Das Abzugsverbot kommt dabei nur zur Anwendung, wenn diese sonstigen Bezüge nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

##### Rz 4852n

Dabei handelt es sich um sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, wie insbesondere freiwillige Abfertigungen und Abfindungen.

Rz 4868 wird geändert (1. StabG 2012)

##### Rz 4868 Veräußerung einer Einkunftsquelle

**Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken, die als Einkunftsquelle im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gedient haben, stellen nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 keine Werbungskosten dar, wenn der besondere Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 anwendbar ist.**

Aufwendungen in Zusammenhang mit der Veräußerung **anderer Wirtschaftsgüter, die als Einkunftsquelle im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung dienten**, stellen keine Werbungskosten dar, weil auch die Veräußerung der Einkunftsquelle nicht steuerpflichtig ist, **es sei denn, die Veräußerung erfolgt gegen Rente.**

Rz 5018 wird geändert (Klarstellung)

##### Rz 5018

Beträgt der Einheitswert eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (nicht Teilbetriebes) mehr als 150.000 Euro oder der Umsatz dieses Betriebes in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren mehr als **550.000 Euro (für vor dem Jahr 2013 ausgeführte Umsätze**

**beträgt die Umsatzgrenze 400.000 Euro; § 323 Abs. 43 BAO), ist der Gewinn verpflichtend (§ 125 BAO) durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln; Umsätze iSd § 125 BAO sind nur solche Umsätze, für die die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 entstanden ist.**

Eine Buchführungspflicht nach § 124 BAO kommt für den Land- und Forstwirt nicht in Frage. § 189 Abs. 4 UGB bestimmt nämlich, dass Land- und Forstwirte von der Anwendung des Dritten Buches des UGB (Rechnungslegung) ausgenommen sind, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, es handelt sich um eine Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 1 UGB.

Rz 5025 und Rz 5026 werden geändert (LuF-PauschVO 2015)

#### **Rz 5025**

Rechtslage bis 31.12.2010

~~Beträgt der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr als 65.500 Euro, ist nach der LuF-PauschVO 2006 der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales zu ermitteln (Teilpauschalierung).~~

Rechtslage **bis 2014**

Beträgt der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr als 100.000 Euro, ist nach der LuF-PauschVO 2011 der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales zu ermitteln (Teilpauschalierung).  
Siehe dazu auch Rz 4166 ff.

**Rechtslage ab 2015**

**Beträgt der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr als 75.000 Euro oder übersteigt die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha oder übersteigt die Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten 120, ist nach der LuF-PauschVO 2015 der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales zu ermitteln (Teilpauschalierung). Siehe dazu auch Rz 4166 ff.**

#### **Rz 5026**

Dabei sind die Betriebsausgaben

- im forstwirtschaftlichen Betrieb (gleichgültig, ob der Einheitswert Forst mehr als 11.000 € beträgt oder darunter liegt) nach § 3 Abs. 2 der VO zu ermitteln (20%,

30%, 50%, 60% oder 70% der Einnahmen aus Holzverkäufen, je nachdem, ob Holzverkäufe am **Stock** oder Selbstschlägerungen und je nach der durchschnittlichen Minderungszahl oder **Bringungslage**),

- im weinbaulichen Betrieb (unabhängig davon, ob die weinbaulich genutzte Grundfläche 60 Ar übersteigt oder nicht) mit 70% der Betriebseinnahmen (**einschließlich Umsatzsteuer**), mindestens aber mit **5.000 €** je Hektar,
- ~~und~~ im gärtnerischen Betrieb mit 70% der Betriebseinnahmen (**einschließlich Umsatzsteuer**) zuzüglich Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten),
- **im obstbaulichen Betrieb (unabhängig davon, ob die selbst bewirtschaftete Grundfläche für Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst 10 ha übersteigt oder nicht) mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) und**
- **im Veredelungsbetrieb (Haltung von Schweinen, Rindern, Schafen, Ziegen und Geflügel) mit 80% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.**

Die Betriebsausgaben aus Landwirtschaft, Be- und/oder Verarbeitung und aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues sind mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Rz 5044 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 5044**

**Zur Veräußerung von Teilwaldrechten siehe Rz 5078 f.**

Rz 5066 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 5066**

Das Unterstellen und Füttern fremder Tiere gegen Entgelt (Pensionstierhaltung, Leihvieh, **Lohnmast**) ist bei ausreichender Futtergrundlage iSd § 30 Abs. 5 BewG 1955 regelmäßig als Tierhaltung iSd § 21 EStG 1988 anzusehen. In diesem Sinn rechnet die Pensions(reit)pferdehaltung auch dann noch zur landwirtschaftlichen Tierhaltung, wenn den Pferdeeinsteilern Reitanlagen (einschließlich Reithalle) zur Verfügung gestellt und keine weiteren ins Gewicht fallenden Leistungen außer Betreuung der Pferde (Fütterung, Pflege, Reinigung der Stallungen und dgl.) erbracht werden.

Rz 5078 und Rz 5079 werden geändert (Klarstellung bzw Änderung der Rechtsansicht)

#### **Rz 5078**

**Teilwaldrechte iSd des Tiroler Flurverfassungslandesgesetzes vermitteln ein Holzbezugs- und Streunutzungsrecht; gemäß § 33 Abs. 3 Tiroler Flurverfassungslandesgesetz gelten Teilwaldrechte jedoch als Anteilsrechte an einer Agrargemeinschaft (VwGH 30.1.1990, 89/14/0143). Gemäß § 40 Abs. 4 Tiroler Flurverfassungslandesgesetz geht der Status als Anteilsrecht aber verloren, wenn das Teilwaldgrundstück ohne Genehmigung der Agrarbehörde verkauft wird. In diesem Fall gilt das Teilwaldrecht „künftighin“ als Nutzungsrecht im Sinne des Tiroler Wald- und Weideservitutengesetzes. Teilwaldrechte stellen somit kein Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG dar.**

#### **Rz 5079**

**Bei der Veräußerung eines Teilwaldrechtes ist zu differenzieren:**

- **Soweit das veräußerte Teilwaldrecht gemäß § 33 Abs. 3 Tiroler Flurverfassungslandesgesetz ein Anteilsrecht an einer Agrargemeinschaft darstellt, führen Holzbezüge auf Grund eines solchen Teilwaldrechtes zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 2 lit. d EStG 1988 und die Veräußerung eines Teilwaldrechtes ist somit nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig. Befindet sich das Teilwaldrecht im Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, sind die Einkünfte den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, sie sind aber mit dem besonderen Steuersatz nach § 27a EStG 1988 zu erfassen.**
- **Stellt das Teilwaldrecht jedoch gemäß § 40 Abs. 4 Tiroler Flurverfassungslandesgesetz ein Nutzungsrecht im Sinne des Tiroler Wald- und Weideservitutengesetzes dar, ist der Erlös aus dem Verkauf eines Teilwaldrechtes, das zum Anlagevermögen einer Landwirtschaft gehört, ~~sind~~ zur Gänze (abzüglich eines allfälligen Buchwertes) als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zum Normaltarif zu erfassen. Eine Ausscheidung eines anteiligen Wertes für Grund und Boden aus dem Veräußerungserlös ist nicht zulässig (VwGH 23.10.1990, 90/14/0169).**

Rz 5085a wird neu eingefügt (Klarstellung)

## Rz 5085a

Zur Rebflächen siehe Rz 4200c.

Rz 5118 wird geändert (Judikatur)

## Rz 5118

Unter Fischzucht versteht man die kommerziell betriebene Nach- und Aufzucht von Fischen, die Produktion vom Ei bis zum Laichfisch. Bei den Einkünften aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft ist ein Zusammenhang mit einer Land- und Forstwirtschaft nicht erforderlich. Unmaßgeblich ist auch, ob diese Tätigkeit in eigenen oder gepachteten Gewässern erfolgt (VwGH 27.10.1987, 87/14/0129), ob der Land- und Forstwirt die Fische selbst fängt oder Dritten gegen Entgelt das Recht zum Fischfang einräumt und ob eigene oder zugekaufte Futtermittel verwendet werden. Einnahmen aus der Verpachtung eines dem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnenden Fischereirechts sind den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen; dies gilt auch im Fall einer Dauerverpachtung, **solange keine Betriebsaufgabe vorliegt (VwGH 20.3.2014, 2010/15/0123)**.

Rz 5123 wird geändert (Anpassung an Hauptfeststellung)

## Rz 5123

Die Bienenzucht zählt gemäß § 50 BewG 1955 zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und ist daher der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, auch wenn kein Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb besteht. Unmaßgeblich ist auch, woher die zusätzlich verabreichten Futtermittel (Zucker) stammen.

Zu den Urprodukten zählen Honig, Cremehonig, Blütenpollen, Propolis, Gelee royal, Bienenwachs und Bienengift. Met gilt bis 2008 als be- und/oder verarbeitetes Produkt, ab 2009 als Urprodukt (vgl. Rz 4220). Als be- und/oder verarbeitete Produkte gelten ua. Propolistinktur (Propolistropfen), Propoliscreme, Bienenwachskerzen, Bienenwachsfiguren, Honigzuckerl, Honig gemischt mit anderen Produkten (zB Früchte, Nüsse), Honiglikör, Honigbier, Verarbeitung von Rohwachs zu Mittelwänden.

Einheitsbewertung: Grundsätzlich wird für Imkereien ab mindestens **50 Bienenvölkern (bis 2014: 40 Ertragsvölkern oder Einheitswert auf Basis einer Einzelertragsbewertung)** ~~40-Ertragsvölkern (Anzahl der Bienenvölker minus 30% Reservevölker)~~ ein Einheitswert auf Basis von pauschalen Ertragswerten festgestellt.

### **Rechtslage bis 2014:**

Die Produktion von Bienenköniginnen und Weiselzellen wird ebenfalls mit pauschalen Ertragswertansätzen bewertet. Das anfallende Bienenwachs ist in den unterstellten Ertragswerten bereits berücksichtigt. Für die Erzeugung von Bienengift wird eine gesonderte Ertragswertberechnung vorgenommen.

### **Rechtslage ab 2015:**

**Mit dem pauschalen Ertragswert (pro Bienenvolk) gelten die Honiggewinnung sowie anfallendes Bienenwachs sowie Rohpropolis als miterfasst. Die Erzeugung von Bienenköniginnen, Weiselzellen, Met, Gelee Royale, Bienengift und anderen marktgängigen Urprodukten der Imkerei (zB Ablegervölker), soweit sie nicht im pauschalen Ertragswert bereits berücksichtigt sind, ist ab einem Umsatz von 1.500 Euro (Freibetrag) aus diesen Produkten gesondert bei der Ermittlung des Ertragswertes zu berücksichtigen.**

Rz 5141 und Rz 5142 werden 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 in Verbindung mit § 30 Abs. 3 BewG 1955). Die **Erzeugnisse (insbesondere Futtermittel)** müssen daher wertmäßig zu mehr als 50% aus der eigenen Bodenbewirtschaftung gewonnen werden.

#### **Rz 5142**

Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, in denen zur Zucht oder Haltung der Tiere überwiegend zugekaufte Futtermittel verwendet werden, gelten aber noch als landwirtschaftliche Betriebe, wenn die im § 30 Abs. 5 bis 7 BewG angeführten Voraussetzungen (Vieheinheiten bezogen auf die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche, **wobei Flächen im Ausland unbeachtlich sind**) vorliegen.

**Einzeljahre, die auf Grund von Katastrophenereignissen (zB Hagel, Überschwemmung, Dürre usw.) einen überdurchschnittlichen Zukauf von Futtermitteln erfordern, können außer Betracht bleiben. Die genannten Gründe für den überdurchschnittlichen Zukauf sind glaubhaft zu machen.**

Rz 5152 wird geändert (Klarstellung)

## Rz 5152

Auch bei einer Dauerverpachtung ist **das Pachtentgelt** den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, solange eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen iSd § 29 BewG 1955 erfolgt. **Dies gilt auch dann, wenn ein Erbe den Betrieb niemals selbst geführt hat, sondern dauernd verpachtet.** Liegt Dauerverpachtung für nicht land- und forstwirtschaftliche Zwecke vor, sind die Pachtzinse Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ein Landwirt gibt seinen Betrieb auf, wenn er sämtliche Flächen des Betriebes auf Dauer nicht mehr land- und forstwirtschaftlich nutzt, sondern zu betriebsfremden (nicht land- und forstwirtschaftlichen) Zwecken langfristig verpachtet.

Die Abschnittsüberschrift 15.7.1 wird geändert

### 15.7.1 Allgemeines

Vor Rz 5173a wird folgende Abschnittsüberschrift 15.7.2a neu eingefügt

### 15.7.2a Leitungsentschädigungen – Übersicht über die steuerliche Behandlung

Rz 5173a wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

## Rz 5173a

~~Leitungsentschädigungen – Übersicht über die einkommensteuerliche Behandlung~~

	Von Voll- oder Teilpauschalierung erfasst	Einnahmen- Ausgabenrechnung oder Bilanzierung (§ 4/1)
Servitutsentgelt	stpfl Rz 5172	stpfl Rz 5172
Optionsentgelt	stpfl Rz 5173	stpfl Rz 5173
Bodenwertminderung im öffentlichen Interesse	steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988	steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988
Ertragsausfälle und Wirtschafterschwernisse (Rz 4182)		

Flurschäden	Ja	stpfl
Randschäden	Ja	stpfl
Hiebsunreife	Ja	stpfl
Schlägerung zur Unzeit	Ja	stpfl
Jagdbeeinträchtigung	Nein, gesondert anzusetzen	stpfl
Bewirtschaftungserschwernisse	Ja	stpfl
Schlägerungs- und Räumungskosten	<b>Ja Nein, gesondert anzusetzen (ab 2015)</b>	stpfl
Entschädigung Notzaun	Ja	stpfl
Luft Nutzungsentgang	Ja	stpfl
Verlust von Arbeitseinkommen	Nein, gesondert anzusetzen	stpfl
Abgeltung des Überhanges von Gebäuden und Maschinen	Nein, gesondert anzusetzen	stpfl

**Zur vereinfachten Ermittlung des steuerfreien Anteils siehe Rz 5174.**

Rz 5174 wird geändert (Einarbeitung der BMF-Info vom 7.10.2014, 010203/0340-VI/2014):

#### **Rz 5174**

Eine in Verträgen getroffene Zuordnung der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten ist für das Finanzamt nicht bindend. Die Zuordnung selbst ist keine Rechtsfrage, sondern ein Teil der Sachverhaltsermittlung. Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu diesem Ergebnis führen, sind vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen.

**Aus Gründen der Verwaltungsökonomie kann bei Entgelten aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (insbesondere Strom- und Gasleitungen) bis zu einer jährlichen Gesamthöhe von 30.000 Euro sowie bei Einmalentgelten bis 50.000 Euro wie folgt vorgegangen werden:**

- 1. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung nur landwirtschaftlich genutzte Flächen oder landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 10% nicht übersteigt, gilt:**
  - a) Befindet sich auf der Fläche kein Maststandort (zB Gasleitung, Stromleitung mit reiner Überspannung), kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 70% des jeweiligen**

Gesamtentgeltes angenommen werden (30% des Gesamtentgelts sind steuerfrei).

b) Befindet sich auf der Fläche ein Maststandort, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 55% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (45% des Gesamtentgelts sind steuerfrei).

2. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 10%, nicht aber 70% übersteigt, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 55% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (45% des Gesamtentgelts sind steuerfrei).

3. Betrifft die gesamte Entschädigungszahlung nur forstwirtschaftlich genutzte Flächen oder landwirtschaftlich und forstwirtschaftlich genutzte Flächen, wobei der Waldanteil 70% übersteigt, kann der steuerpflichtige Anteil der Entschädigungszahlung mit 40% des jeweiligen Gesamtentgeltes angenommen werden (60% des Gesamtentgelts sind steuerfrei).

Bei höheren Beträgen ist hinsichtlich der Ermittlung des steuerfreien Anteils grundsätzlich eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Wird durch den Steuerpflichtigen hinsichtlich der Zuordnung ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen; dabei sind die fachkundigen Bedienstete des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung beizuziehen.

Es bestehen jedoch keine Bedenken, auch bei höheren Beträgen von einer Feststellung im Einzelfall abzusehen und jedenfalls einen Betrag steuerfrei zu belassen, der den oben angeführten steuerfreien Anteilen bezogen auf 30.000 Euro bzw. 50.000 Euro entspricht.

Rz 5175 wird geändert und Rz 5175a neu eingefügt

#### **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 (VwGH 07.07.2011, 2008/15/0142). Bestehen im Einzelfall Zweifel an der Richtigkeit der gewählten Ansätze für Bodenwertminderung, Rechtseinräumung, Wirtschafterschwernis, Ertragsentgang und dgl., so ist deren Richtigkeit unter Beiziehung der sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung zu überprüfen.

**Im Interesse der Rechtssicherheit können die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung bereits im Zuge der Erstellung von Rahmenverträgen zu bewertungsrechtlichen Fragen kontaktiert und diese mit ihnen abgestimmt werden.**

#### **Rz 5175a**

**Zu den Grundsätzen für die Ermittlung des steuerfreien Anteils aus einer Entschädigungssumme im Fall der Einräumung eines Leitungsrechtes siehe den Anhang VI.**

Rz 5417 wird nur im Punkt „Prostitution“ geändert

#### **Rz 5417**

.....

- Prostitution, Gewerbebetrieb (VwGH 16.2.1983, 82/13/0208; VwGH 10.11.1987, 87/14/0165; VwGH 11.9.1997, 97/15/0096), allenfalls nichtselbständige Einkünfte, **siehe auch Erlass vom 18.6.2014, BMF-010203/0243-VI/B/2014.**

Rz 5435 wird geändert (Klarstellung)

#### **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. **Für die Frage, ob mehr als 10 Betten vermietet werden, sind bei einer gleichzeitigen Vermietung von Appartements auch die Appartementsbetten mitzubersichtigen (siehe Rz 4193a; zur Appartementvermietung siehe auch Rz 5436).**

Ab der Veranlagung 2006 bestehen keine Bedenken, wenn im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei einer Vermietung von Zimmern oder Appartements mit Frühstück, bei der die Bettenzahl insgesamt nicht mehr als zehn Fremdenbetten umfasst, die Werbungskosten mit 50% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe) geschätzt werden.

Ab der Veranlagung 2011 bestehen keine Bedenken, wenn im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei einer solchen Vermietung in einem Gebäude, das nicht im Eigentum des Vermieters (der Vermieter) steht, die Werbungskosten mit 30% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe) geschätzt werden. Erfolgt die Zimmervermietung auf Grundlage eines fremdüblichen Mietvertrages, den der Zimmervermieter mit dem Eigentümer abgeschlossen hat, bestehen zur Berücksichtigung dieser zusätzlichen Ausgaben keine Bedenken, die Werbungskosten mit 50% anzusetzen.

Bei Anwendung der Bruttomethode sind die bezahlte USt und die Vorsteuer aus Anlageninvestitionen gesondert absetzbar. Die Kurtaxe kann als Durchläufer sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz bleiben.

Rz 5514 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 5514 Kundenstock, Klientenstock, Patientenstock**

Der Kunden-, Klienten- bzw. Patientenstock zählt - abgesehen von bloßer Laufkundschaft (VwGH 19.5.1993, 91/13/0022) - regelmäßig zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbesondere bei freien Berufen (Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder, **praktische** Ärzte; vgl. VwGH 11.11.1992, 91/13/0152; VwGH 19.5.1993, 91/13/0022; VwGH 25.1.1995, 93/15/0100; VwGH 25.6.1998, 94/15/0129). Es ist nicht erforderlich, dass nach erfolgter Übertragung auf eine weitere Betreuung der Kunden, Klienten oder Patienten gänzlich verzichtet wird. Die Weiterbearbeitung des veräußerten Klientenstocks eines Wirtschaftstreuhänders im Werkvertrag steht der Annahme einer Betriebsveräußerung nicht entgegen (VwGH 16.6.1987, 86/14/0181). Eine Betriebsveräußerung liegt auch dann vor, wenn mit der Veräußerung eines Kundenstocks die Tätigkeit eines Freiberuflers nicht endet, sondern - sogar am selben Ort - mit einem neuen Kundenstock weiter betrieben wird. In Einzelfällen, zB bei bestimmten Fachärzten mit ständig wechselndem Patientenkreis (zB

Röntgenologen, Zahnärzte, Labors) sind nicht die Patienten der Kundenstock, sondern die zuweisenden Ärzte (VwGH 4.4.1989, 88/14/0083; VwGH 17.8.1994, 94/15/0022). Bei einem Notar stellt der Kundenstock nur bei gefestigten Kundenbeziehungen eine wesentliche Betriebsgrundlage dar.

Rz 5517 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 5517 Ärzte**

Bei Ärzten mit ständig wechselndem Patientenkreis (zB Röntgenologen) zählt der Kundenstock nicht zu den wesentlichen Praxisgrundlagen, bei bestimmten Fachärzten (zB Zahnarzt, Psychiater) hingegen schon (VwGH 31.1.2001, 95/13/0284).

Bei Ärzten, die mit aufwändigen Geräten untersuchen (zB Röntgenologen, Zahnärzte, Labors), sind die Geräteausstattung bzw. die Geschäftsbeziehungen zu den zuweisenden Ärzten maßgebend (VwGH 27.4.1983, 82/13/0091; VwGH 4.4.1989, 88/14/0083; VwGH 17.8.1994, 94/15/0022).

Bei einem Zahnarzt bilden nicht nur sämtliche Geräte, Einrichtungsgegenstände und Werkzeuge, sondern auch **der Patientenstock** die wesentlichen Grundlagen der Praxis (VwGH 22.12.1993, 93/13/0177; vgl. auch VwGH 17.8.1994, 94/15/0022). Siehe auch unter "Wirtschaftstreuhand".

Rz 5569a wird neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

### **Rz 5569a**

**Abhängig von der Beurteilung der Betriebsübertragung als entgeltlich oder unentgeltlich, ist auch die Übertragung von im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücken als entgeltlich oder unentgeltlich zu beurteilen. Eine gesonderte Beurteilung der Grundstücksübertragung ist nicht vorzunehmen.**

Rz 5575 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 5575**

Werden vom Veräußerer Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten und dem Erwerber zur Nutzung überlassen, liegt eine Betriebsveräußerung vor (vgl. VwGH 12.1.1979, 2600/78, betr. ein an den Erwerber auf längere Zeit mitvermietetes Betriebsgebäude), **wenn andere Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen dem Erwerber übertragen**

**werden.** Eine Betriebsveräußerung liegt auch dann vor, wenn der Betrieb vom Veräußerer rückgepachtet oder an eine GmbH verkauft wird, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der bisherige Betriebsinhaber ist. Das Zurückbehalten einzelner unwesentlicher Wirtschaftsgüter stellt eine Entnahme dar, hindert aber nicht die Annahme einer Betriebsveräußerung (VwGH 29.6.1995, 93/15/0134).

Rz 5594 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 5594 Freiberufler**

Ein Teilbetrieb liegt nur bei nach außen hin erkennbarer Selbständigkeit und Lebensfähigkeit vor, wie zB bei einer neben der Anwaltskanzlei getrennt geführten Hausverwaltung eines Rechtsanwaltes, bei Filialbetrieben größerer Gebäudeverwaltungen, bei Außenstellen von Wirtschaftstreuhandkanzleien, bei einer neben der Allgemeinpraxis betriebenen Zahnarztpraxis, beim zahntechnischen Labor neben der Ordination eines Zahnarztes (vgl. VwGH 30.5.1952, 2972/51; VwGH 11.4.1991, 90/13/0258; VwGH 27.8.1991, 91/14/0083).

Indizien für das Vorliegen eines Teilbetriebes sind zB eine örtliche Trennung von Organisationseinheiten, ein unterschiedlicher Mandanten- bzw. Kundenkreis (**Steuerberatung gegenüber Wirtschaftsprüfung**), eigenes Personal, gesonderte Werbung, eigene Buchführung, selbständige und nachhaltige Leistungsangebote (vgl. VwGH 7.3.1986, 85/15/0124; VwGH 3.11.1992, 89/14/0098; VwGH 3.11.1992, 89/14/0271).

Keinen Teilbetrieb begründen zB das Auftragsverhältnis eines Steuerberaters gegenüber einem bestimmten Klienten (VwGH 28.5.1998, 98/15/0021), die Klientenbuchhaltung eines Steuerberaters, ~~die Steuerberatung im Verhältnis zur Wirtschaftsprüfung~~, die Kassenpatienten im Rahmen ein und derselben ärztlichen Praxis im Verhältnis zu den Privatpatienten, das Dentallabor eines Zahnarztes, die ausstehenden Sonderklassegebühren eines in Pension gegangenen Primararztes.

Kein Teilbetrieb liegt auch bei der Veräußerung eines Großteiles des Klientenstammes bei Weiterführung der Tätigkeit mit dem zurückbehaltenen Teil vor (VwGH 22.4.1980, 0718/80; VwGH 17.11.1983, 83/15/0053; VwGH 11.4.1991, 90/13/0258; VwGH 27.8.1991, 91/14/0083).

Rz 5632 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 5632**

Zur Annahme der Aufgabe eines Betriebes bedarf es keiner ausdrücklichen Handlung des Betriebsinhabers. **Werden allerdings ausdrückliche Aufgabehandlungen gesetzt, liegt ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang nur dann vor, wenn diese Aufgabehandlungen während eines angemessen kurzen Zeitraumes gesetzt werden** (vgl. VwGH 17.1.1989, 88/14/0190; VwGH 27.8.1991, 90/14/0230). Für die Annahme eines einheitlichen Vorgangs muss jedenfalls ein durchgängiges planmäßiges und zügiges Betreiben der Betriebsaufgabe vorliegen (Einzelfallbetrachtung). Bei Umlaufvermögen ist bei einem Zeitraum von etwa drei Monaten idR noch ein einheitlicher Vorgang zu unterstellen. Bei Anlagevermögen kann aber auch noch bei längeren Zeiträumen ein einheitlicher Vorgang anzunehmen sein, zB Veräußerung des Betriebsgrundstückes acht Monate nach Betriebsveräußerung (VwGH 30.1.1973, 2007/71; VwGH 23.3.1988, 87/13/0065), Veräußerung des Anlagevermögens fünf Monate nach Veräußerung des Warenlagers (VwGH 19.9.1995, 91/14/0222). Bei einer Veräußerung des Umlauf- und Anlagevermögens innerhalb von elf Monaten handelt es sich idR um eine - nicht begünstigte - Liquidation (VwGH 27.8.1991, 90/14/0230).

Rz 5657 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 5657**

Der Veräußerungserlös umfasst alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen (VwGH 6.4.1995, 94/15/0194). Dazu gehören bspw. Barbeträge, Ratenzahlungen, Sachwerte, Rentenzahlungen sowie die Übernahme von Einkommensteuerschulden (VwGH 15.3.1957, 1938/55) und Betriebsschulden (VwGH 25.2.1975, 0840/73), weiters Enteignungsentschädigungen (VwGH 21.9.1988, 87/13/0033), Erlöse aus der Aufgabe eines Mietrechtes (VwGH 23.5.1990, 89/13/0193), Erlöse für die Übertragung des stehenden Holzes und des Eigenjagdrechtes (VwGH 16.11.1993, 90/13/0077), das Entgelt für ein vertraglich vereinbartes Wettbewerbsverbot, das Entgelt für die Überlassung des Rechtes auf die Benützung von Geschäftsräumen (VwGH 7.10.1955, 1471/53), **Entschädigungen für die Nichtübertragung von Wirtschaftsgütern im Zuge der Betriebsveräußerung (zB „Schließungsprämie“ für die Kündigung eines Kassenvertrages im Zuge der Veräußerung einer Ordination).**

Rz 5805a wird neu eingefügt (Judikatur)

#### **Rz 5805a**

**Keine mitunternehmerische Betätigung wird durch eine bloße Gebrauchsregelung gemeinschaftlicher Wirtschaftsgüter begründet. Die im Zuge einer solchen Gebrauchsregelung zu leistenden Zahlungen auf ein Gemeinschaftskonto zur Deckung der Betriebskosten stellen daher keine Einkünfte dar (VwGH 27.2.2014, 2011/15/0082 zu einem gemeinschaftlichen Erwerb und Nutzung landwirtschaftlicher Maschinen).**

Rz 5915 lautet (Klarstellung):

#### **Rz 5915**

**Für die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen muss das Wirtschaftsgut der Gesellschaft auf Dauer zur Verfügung gestellt sein; vorübergehend der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter gehören nicht zum Sonderbetriebsvermögen (VwGH 27.4.1977, 0936/76). Bei einer Arbeitsgemeinschaft (ARGE) im Bauwesen stellen die von einem ARGE-Partner der ARGE zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter kein Sonderbetriebsvermögen der ARGE dar.**

Rz 5927a und 5927b werden neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

#### **Rz 5927a**

**Für Übertragungsvorgänge nach dem 30. September 2014 gilt Folgendes:**

**In einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten ist auch die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (zB Grundstück) in das Gesellschaftsvermögen gegen Gewährung von Gesellschafterrechten. Die Übertragung eines Wirtschaftsgutes stellt insoweit eine Einlage dar, als das Wirtschaftsgut gemäß § 32 Abs. 2 EStG 1988 dem übertragenden (neuen oder bereits bestehenden) Gesellschafter weiterhin steuerlich zuzurechnen ist. Soweit das Wirtschaftsgut den übrigen Gesellschaftern steuerlich zuzurechnen ist, stellt die Übertragung des Wirtschaftsgutes auf Grund der dafür gewährten (weiteren) Gesellschafterrechte (Gesellschaftsanteile) einen Tausch iSd § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 dar.**

**Kein Tausch ist dann gegeben, wenn trotz der Übertragung des Wirtschaftsgutes, dieses dem übertragenden Gesellschafter weiterhin zur Gänze steuerlich**

zuzurechnen ist (nur bei 100%iger Substanzbeteiligung) (siehe dazu auch Rz 6020).

#### **Rz 5927b**

Für Übertragungsvorgänge nach dem 30. September 2014 gilt Folgendes:

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

Bei nahen Angehörigen kann jedoch im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden, wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird.

Werden trotz fehlender Gewährung von Gesellschafterrechten seitens der anderen Gesellschafter zusätzlich Sach- oder Bareinlagen geleistet, stellen diese insoweit eine zusätzliche Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar, als sie entsprechend der Substanzbeteiligung des das Grundstück übertragenden Gesellschafters diesem zuzurechnen sind. Bei Sacheinlagen liegt insoweit wiederum ein Tausch vor, bei Bareinlagen eine Veräußerung.

Zur Vermeidung der Verschiebung von Steuerlasten siehe UmgrStR 2002 Rz 1379a.

Die Überschrift zu Abschnitt 19.2.6.2.1 wird geändert (Klarstellung)

#### **19.2.6.2.1 Aus dem eigenen Betrieb oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen und umgekehrt**

Die Überschrift zu Abschnitt 19.2.6.2.3 wird geändert (Klarstellung)

#### **19.2.6.2.3 Aus dem eigenen Betrieb des Gesellschafters in dessen Sonderbetriebsvermögen und umgekehrt**

Rz 5964a wird neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### Rz 5964a

Scheidet ein Gesellschafter gegen Übertragung eines Grundstückes aus dem Gesellschaftsvermögen aus der Mitunternehmerschaft aus, ist der Vorgang in zwei Schritte aufzuspalten: Die Abschichtung des Gesellschafters stellt bei diesem eine Mitunternehmeranteilsveräußerung dar (siehe dazu auch Rz 5975). Veräußerungserlös ist dabei der Wert der Abfindung. Im Rahmen der Betriebsveräußerung liegt hinsichtlich des im Gesellschaftsvermögen befindlichen Grundstücksanteiles eine Grundstücksveräußerung vor (siehe dazu Rz 5659 ff). In einem zweiten Schritt überträgt die Gesellschaft (steuerlich die Gesellschafter) das Grundstück als Leistung an Zahlung statt an den ausscheidenden Gesellschafter und tilgt damit die gegenüber diesem bestehende Verbindlichkeit. Eine Leistung an Zahlung statt stellt einen Veräußerungsvorgang dar (siehe auch Rz 6156). Veräußerungserlös ist die getilgte Verbindlichkeit.

#### *Beispiel:*

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

*A scheidet aus der OG aus und wird von B und C abgeschichtet. Das Abschichtungsguthaben des A beträgt 420.000 (Unternehmenswert 1,260.000 Euro). Die Gesellschafter kommen überein, dass A das Abschichtungsguthaben durch Überlassung des Betriebsgrundstückes 2 „ausbezahlt“ werden soll.*

*Das Kapitalkonto des A beträgt 150.000 Euro; in der Differenz zum Abschichtungsbetrag in Höhe von 420.000 Euro liegt bei A ein Gewinn aus einer Mitunternehmeranteilsveräußerung vor (270.000 Euro). Der Veräußerungserlös des A entfällt dabei im Verhältnis 10:14:18 auf Grundstück 1, Grundstück 2 und den übrigen MU-Anteil. Somit ergibt sich für Grundstück 1 ein Veräußerungsgewinn von 70.000 Euro (100.000 – 30.000), für Grundstück 2 ein Veräußerungsgewinn von 80.000 Euro (140.000 – 60.000) und für den übrigen MU-Anteil ein Veräußerungsgewinn von 120.000 Euro (180.000 – 60.000).*

*Der auf die Grundstücke entfallende Veräußerungsgewinn ist bei A mit dem*

*besonderen Steuersatz zu erfassen.*

*In weiterer Folge wird der Anspruch des A auf Auszahlung des Abschichtungsguthabens durch die Übertragung des Grundstückes 2 entrichtet. Damit kommt es bei B und C zu einer Veräußerung dieses Grundstücks an A durch Überlassung an Zahlung statt. Hinsichtlich des von A durch den Erwerb von dessen MU-Anteil erworbenen Drittels am Grundstück 2 liegt Neuvermögen vor; Anschaffungskosten und Veräußerungserlös decken sich aber, somit liegt der Veräußerungsgewinn für B und C hinsichtlich dieses Drittels bei 0. Hinsichtlich der bei B und C zuzurechnenden Drittelanteile am Grundstück 2 werden durch die Überlassung an Zahlung statt die stillen Reserven in Höhe von jeweils 80.000 Euro aufgedeckt. Im Ergebnis kommt es somit zur vollständigen Aufdeckung und steuerlichen Erfassung der in Grundstück 2 befindlichen stillen Reserven in Höhe von 240.000 Euro.*

Rz 5973 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 5973**

Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteiles am Betriebsvermögen übersteigt. **Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes iZm Grundstücken im Gesellschaftsvermögen siehe Rz 5659 ff.**

Auch wenn alle Mitunternehmer ihre Anteile veräußern, ist der Veräußerungsgewinn getrennt für jeden Gesellschafter zu ermitteln; der Veräußerungsgewinn ist zwar zusammen mit den gemeinschaftlich erzielten Einkünften gemäß § 188 BAO steuerlich zu erfassen, unterliegt aber selbst keiner Verteilung auf die Teilhaber (VwGH 22.3.1991, 87/13/0201). Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes erfolgt durchwegs über das Kapitalkonto (Nettomethode).

*Beispiel:*

*A veräußert seinen Hälfteanteil an der AB-GesBR um 1 Mio. **Euro** an den neu eintretenden C. Der Anteil weist einen Buchwert von 400.000 **Euro** auf. An Veräußerungskosten (Vertragserrichtung usw.) sind 100.000 **Euro** angefallen. Der Veräußerungsgewinn beträgt 500.000 **Euro** (1 Mio. **Euro** Veräußerungserlös minus 400.000 **Euro** Buchwert des Anteiles minus 100.000 **Euro** Veräußerungskosten).*

Rz 5975 wird geändert (1. StabG 2012 und BMF-Grundstücksinfo 2014)

## Rz 5975

Der veräußernde Mitunternehmer erhält ganz oder teilweise andere Wirtschaftsgüter als Bargeld. Es tritt für ihn insoweit ein Veräußerungsgewinn ein, als die Summe der Teilwerte dieser Wirtschaftsgüter unter Hinzurechnung eines eventuellen Barbetrages sein unter Ansatz steuerlicher Buchwerte ermitteltes Kapitalkonto übersteigt. Hinsichtlich des Wirtschaftsgutes, welches als Sachwert hingegeben wird, haben die verbleibenden Gesellschafter anteilig die stillen Reserven (Differenz zwischen Teilwert und Buchwert) aufzudecken und als laufenden Gewinn zu erfassen. **Zur Hingabe eines Grundstückes als Sachabfindung siehe Rz 5964a.** ~~Ermittelt die Gesellschaft ihren Gewinn nicht nach § 5 EStG 1988, bleiben die auf den Grund und Boden entfallenden stillen Reserven sowohl beim veräußernden Gesellschafter als auch bei den verbleibenden Gesellschaftern erfolgsneutral. Gegebenenfalls liegen Einkünfte aus einem Spekulationsgeschäft vor. Der ausscheidende Gesellschafter tätigt jedenfalls eine Anschaffung des gesamten Grundstückes, wobei der gesamte Teilwert des als Sachabfindung hingegebenen Wirtschaftsgutes als Anschaffungskosten (betriebliche oder außerbetriebliche AfA-Basis, zur Ermittlung sonstiger Einkünfte) anzusehen ist.~~

Rz 5994a und Rz 5994b werden geändert (Änderung der Rechtsansicht)

## Rz 5994a

**Bei einer KG führt die Eröffnung des Konkurses über eine KG sowie die rechtskräftige Nichteröffnung oder Aufhebung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens** führt zur Auflösung der Gesellschaft (§ 131 Z 3 iVm § 161 Abs. 2 UGB). Die Auflösung der Gesellschaft bewirkt allerdings noch nicht das Ende der Gesellschaft, sie ist vielmehr abzuwickeln bzw. zu liquidieren. Solange die KG nicht abgewickelt ist, besteht sie unternehmensrechtlich fort. Im Unterschied zur stillen Gesellschaft (siehe Rz 5994b) lässt die Konkureröffnung **bzw die Nichteröffnung mangels Masse** eine KG als Mitunternehmerschaft nicht untergehen (**VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026**). Eine nach Konkureröffnung **bzw Nichteröffnung mangels Masse** abzuwickelnde Personengesellschaft ist ertragsteuerlich grundsätzlich wie eine verbende Gesellschaft zu behandeln. Dementsprechend hat bei den Gesellschaftern die Erfassung eines Veräußerungsgewinnes nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen. Die Erfassung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 hat daher zu erfolgen:

Variante 1:

Wird im Rahmen des Konkurses **bzw nach einer rechtskräftigen Nichteröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse** die KG abgewickelt und stellt die Abwicklung eine Betriebsaufgabe gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar, hat die Erfassung des Veräußerungsgewinnes in dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem die Aufgabehandlungen so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb der KG die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. VwGH 16.12.2009, 2007/15/0121). Sollte die Abwicklung keine Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 darstellen, ist für die Erfassung des Veräußerungsgewinnes iSd § 24 Abs. 2 EStG 1988 der Zeitpunkt der Verteilung des Massevermögens maßgebend, da es jedenfalls damit zur Beendigung der Mitunternehmerschaft kommt (vgl. VwGH 21.02.1996, 94/14/0160).

Variante 2:

~~Wird die Eröffnung des Konkurses mangels Masse abgewiesen, hat die Erfassung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 zu dem Zeitpunkt zu erfolgen, zu dem er tatsächlich aus der Gesellschaft ausscheidet.~~

Variante 2:

Im Konkursverfahren wird ein Zwangsausgleich durchgeführt bzw. ein Sanierungsplan nach der Insolvenzordnung erfüllt. Da die Konkursöffnung den Bestand der Mitunternehmerschaft nicht berührt, ist der Gewinn aus dem Zwangsausgleich bzw. der Erfüllung des Sanierungsplanes anteilig den Gesellschaftern, somit auch dem Kommanditisten zuzurechnen.

### **Rz 5994b**

Nach § 185 Abs. 2 UGB wird eine stille Gesellschaft durch die Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst. Dieser Auflösungsgrund kann nicht abbedungen werden. Mangels gesellschaftsrechtlicher Grundlage erlischt die stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft mit der Konkursöffnung über das Vermögen des Unternehmers, **der Zeitpunkt der Leistung der Abschichtungszahlung ist unbeachtlich (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026). Dies gilt auch bei Vorliegen eines anderen Auflösungsgrundes nach § 185 Abs. 1 UGB (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026). Demnach endet die stille Gesellschaft dann, wenn die Erreichung des vereinbarten Zweckes unmöglich ist. Die stille Gesellschaft endet auch, wenn über den Unternehmensinhaber rechtskräftig ein Insolvenzverfahren mangels Masse nicht eröffnet wird.**

Da die Mitunternehmerschaft **somit mit Konkurseröffnung bzw mit der rechtskräftigen Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse** erlischt, hat zu diesem Zeitpunkt die Versteuerung der negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafter zu erfolgen (UFS 03.02.2011, RV/3852-W/10). Nach Konkurseröffnung eintretende Änderungen im Vermögensstand des Geschäftsinhabers haben keine Auswirkungen mehr auf den stillen Gesellschafter. Maßgebender Stichtag für die Auseinandersetzung ist der Auflösungsstichtag, das ist der Tag der Konkurseröffnung über den Unternehmer. Ein Gewinn aus dem Schuldnachlass ist daher nur dem Unternehmer zuzurechnen, nur er kann die Begünstigung des § 36 EStG 1988 in Anspruch nehmen (anders im Falle eines gerichtlichen Ausgleiches ~~oder~~ eines Schuldnachlasses im Rahmen der Erfüllung eines Sanierungsplanes nach der Insolvenzordnung, siehe Rz 5908a).

Rz 6020 wird geändert (1. StabG 2012)

#### **Rz 6020**

Überträgt der Alleineigentümer sein privates Mietobjekt unentgeltlich auf eine vermögensverwaltende KG, an der dieser und eine andere natürliche Person zB je 50% beteiligt sind, **ist der Übertragungsvorgang in einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten (siehe Rz 5927a). AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafter ist die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage dieses Mietobjektes im Ausmaß seiner Substanzbeteiligung an der Personengesellschaft. Für den (die) anderen Gesellschafter ist zu unterscheiden:**

- **War in der Personengesellschaft bereits Vermögen vorhanden, hat liegt hinsichtlich der Verminderung der Substanzbeteiligung am vorhandenen Vermögen und dem Erwerb der Substanzbeteiligung am an die Personengesellschaft übertragenen Vermögen ein Tausch vor. AfA-Bemessungsgrundlage für das übertragene Vermögen ist daher der gemeinen Wert der Reduktion der Substanzbeteiligung am vorhandenen Vermögen der Personengesellschaft;**
- **wurde vom anderen Gesellschafter ebenfalls Vermögen an die Personengesellschaft übertragen, ist der gemeine Wert des von ihm übertragenen Vermögensanteiles (zB. eine Beteiligung) als AfA-Bemessungsgrundlage seines Anteiles am übertragenen Grundstück anzusetzen;**

- war die Personengesellschaft bis dahin vermögenslos, ist die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters im Ausmaß der Substanzbeteiligung des anderen Gesellschafters auch für diesen als AfA-Bemessungsgrundlage anzusetzen; in diesem Fall kommt es daher zu einer Aufteilung der bisherigen AfA-Bemessungsgrundlage des übertragenden Gesellschafters auf beide (alle) Gesellschafter.

Rz 6022b wird neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 6022b**

Die Übertragung eines Grundstückes samt den damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft bewirkt, dass sämtliche Verbindlichkeiten des bisherigen Grundstückseigentümers auf die Personengesellschaft übertragen werden und der Übertragende somit von einer Schuld befreit wird. Daher liegt grundsätzlich eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung vor.

Allerdings ist die übertragene Verbindlichkeit gemäß § 32 Abs. 2 EStG 1988 dem Übertragenden im Ausmaß von dessen Substanzbeteiligung weiterhin zuzurechnen. Eine Schuldbefreiung tritt somit nur in jenem Umfang ein, als die Verbindlichkeiten den anderen Gesellschaftern zuzurechnen sind. Somit liegt nur in diesem Umfang eine Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes vor. Erreicht der Betrag der auf die KG übertragenen Verbindlichkeiten (gekürzt um die dem Überträger anteilig weiterhin zuzurechnende Verbindlichkeit) die 50%-Grenze gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, liegt eine Veräußerung vor (vgl. Rz 6625). Diese Beurteilung ist für jedes übertragene Grundstück gesondert anzustellen.

Rz 6103b und 6103c werden geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6103b**

Die im Zuge einer Umgründung neu erworbene Anteile **gelten zwar mit dem auf den Umgründungsstichtag folgenden Tag als erworben (§ 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG), jedoch** sind die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich (§ 5 Abs. 2 UmgrStG). Dies ist Ausdruck des Gedankens, dass für die Steuerhängigkeit der im Zuge der Umgründung erworbenen Anteile auf die übertragenen bzw. untergegangenen Anteile

abzustellen ist. Somit ist dies auch für die Frage maßgeblich, ob im Zuge einer Umgründung erworbene Anteile generell Neuvermögen darstellen oder ob sie den Status der übertragenen bzw. untergegangenen Anteile fortführen. Das bedeutet:

- **Alle steuerlich maßgeblichen Fristen laufen beim Anteilsinhaber unverändert weiter (vgl. UmgrStR 2002 Rz 265).** Ordnet das Umgründungssteuergesetz an, dass für im Zuge von Umgründungen neu erworbene Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind, ist dies auch für die Abgrenzung von Alt- und Neuvermögen bei § 27 EStG 1988 maßgeblich:

Werden die neuen Anteile als Gegenleistung für nicht steuerhängigen Altbestand gewährt, stellen folglich auch die Gegenleistungsanteile nicht steuerhängigen Altbestand dar. Waren die untergegangenen Anteile nach § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 bzw. § 124b Z 185 lit. a Teilstrich 1 EStG 1988 (befristet) steuerhängig, setzt sich diese (befristete) Steuerhängigkeit auch in den neu gewährten Gegenleistungsanteilen fort; dies unabhängig von deren Höhe.

*Beispiel 1:*

*A erwirbt am 15.06.2009 einen 3-prozentigen Anteil an der X-AG. Zum Stichtag 31.12.2012 wird die X-AG auf die Y-AG verschmolzen, Art. 1 UmgrStG ist anwendbar. A erhält im Zuge der Verschmelzung Anteile **an der Y-AG** im Ausmaß von 0,5% ~~an der X-AG~~.*

*Diese verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile gelten zwar aufgrund von § 5 Abs. 2 Z 1 UmgrStG als zum ~~01.06.2009~~ **2013** erworben; **§ 5 Abs. 2 UmgrStG sieht aber vor, dass für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind.***

*~~dennoch~~ ist § 27 Abs. 3 EStG 1988 **ist auf die neuen Anteile** auf sie anwendbar, weil es sich bei den untergegangenen Anteilen, für die die Gegenleistung gewährt wurde, um Neubestand iSd § 124b Z 185 lit. a Teilstrich 1 EStG 1988 gehandelt hat (Beteiligungen, die am 31. März 2012 die Voraussetzungen des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 erfüllen).*

*Beispiel 2:*

*A erwirbt am 15.6.2008 einen 4-prozentigen Anteil an der X-AG um 10.000. Am 31.12.2010 findet eine Kapitalerhöhung statt, an der A nicht teilnimmt; seine Beteiligung sinkt daher auf 0,8%. Zum Stichtag 31.12.2012 wird die X-AG auf die Y-AG verschmolzen. A erhält von den bisherigen Anteilsinhabern der Y-AG als Gegenleistung Anteile. Die fünfjährige Frist des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 läuft für die verschmelzungsbedingt erworbenen Anteile des A an der Y-AG am 31.12.2015 ab.*

*Beispiel 3:*

*A hat am 1.4.2009 100 Aktien (**im Ausmaß von weniger als 1%**) an der börsennotierten X-AG erworben. Die X-AG wird zum 31.12.2012 auf die Y-AG verschmolzen; Art. 1 UmgrStG ist anwendbar. A erhält für seine im Zuge der Verschmelzung untergegangenen Aktien an der X-AG neue Aktien der Y-AG. Die verschmelzungsbedingt erhaltenen Aktien an der Y-AG gelten nach § 5 Abs. 1 Z 1 Satz*

*2 UmgrStG grundsätzlich als am 1.1.2013 erworben.; § 5 Abs. 2 UmgrStG sieht jedoch vor, dass für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind. Da es sich bei den untergegangenen Anteilen auch nicht um Neubestand iSd § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 handelt, liegt hinsichtlich der verschmelzungsbedingt erworbenen Aktien an der Y-AG kein unter das neue Kapitalbesteuerungssystem fallendes Neuvermögen vor.*

*Beispiel 4:*

*A bringt seinen seit Jahren im Privatvermögen gehaltenen 0,5-prozentigen Kapitalanteil an der X-AG zum Stichtag 31.12.2012 in die Y-AG ein und erhält dafür Aktien an der Y-AG; Art. III ist anwendbar. In diesem Fall ist § 20 Abs. 6 UmgrStG anwendbar, weil hinsichtlich des eingebrachten Kapitalanteils am Einbringungsstichtag keine Besteuerungsmöglichkeit nach den Regelungen des EStG bestehen würde (siehe § 124b Z 185 lit. a EStG 1988). Es kommt daher zu einer sinngemäßen Anwendung von § 5 Abs. 2 UmgrStG, wonach für die neuen Anteile die Anschaffungszeitpunkte der alten Anteile maßgeblich sind. Hinsichtlich der neuen Anteile liegt daher kein Neuvermögen iSd § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 vor.*

- Die Steuerhängigkeit der übertragenen bzw. untergegangenen Anteile wird den verschmelzungsbedingt erworbenen Anteilen im entsprechenden Ausmaß zugeordnet: Von den neu erworbenen Anteilen sind daher ebenso viele – im selben prozentuellen Ausmaß – (zeitlich begrenzt oder zeitlich unbegrenzt) steuerhängig bzw. nicht steuerhängig wie jene Anteile an der übertragenen Gesellschaft. Handelt es sich bei den erworbenen Anteilen um Aktien, muss allerdings immer eine Aktie zur Gänze (zeitlich begrenzt oder zeitlich unbegrenzt) steuerhängig oder nicht steuerhängig sein. Es bestehen in solchen Fällen keine Bedenken, kaufmännisch zu runden.

*Beispiel 5:*

*Bei einer Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften, die unter Artikel I des UmgrStG fällt, ergibt sich ein Umtauschverhältnis von 40:26. ~~Das heißt~~ Für 40 Aktien der (untergehenden) X-AG erhalten **daher** deren Gesellschafter 26 Aktien an der übernehmenden Y-AG.*

*Z hält 39 Aktien an der (untergehenden) X-AG; diese Aktien stellen bei ihm Altbestand dar. Um Spitzenausgleichszahlungen zu vermeiden, erwirbt Z vor der Verschmelzung eine zusätzliche Aktie an der X-AG; die zusätzlich erworbene Aktie stellt bei ihm Neubestand dar. Z hält somit insgesamt 40 Aktien, von denen 39 (97,5%) Altbestand und 1 (2,5%) Neubestand darstellen.*

*Die im Zuge der Verschmelzung erworbenen 26 Aktien der übernehmenden Y-AG stellen daher ebenso zu 97,5% (25,35 Aktien) Altbestand und zu 2,5% (0,65 Aktie) Neubestand dar. Da immer eine ganze Aktie entweder Alt- oder Neubestand sein muss, muss in diesem Fall kaufmännisch gerundet werden, womit 25 Aktien der Y-AG Altbestand und eine Aktie für Z Neubestand darstellt.*

- Werden im Zuge einer Umgründung unterschiedliche Anteilstypen – wie etwa Stammaktien oder Vorzugsaktien – übertragen (bzw. gehen sie unter), die zum Teil Alt- und zum Teil Neubestand darstellen, stellen entsprechend dem Verhältnis des Alt- zum

Neubestand auch die neu erhaltenen Anteile – und zwar jeweils jeder Aktientyp – Alt- und Neubestand dar.

*Beispiel 6:*

*Bei einer Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften, die unter Artikel I des UmgrStG fällt, ergibt sich für Stammaktien ein Umtauschverhältnis von 1:2 und für Vorzugsaktien ein Umtauschverhältnis von 5:7. Das heißt für 1 Stammaktie der (untergehenden) X-AG erhalten deren Gesellschafter 2 Aktien an der übernehmenden Y-AG und für 5 Vorzugsaktien der (untergehenden) X-AG erhalten deren Gesellschafter 7 Aktien an der übernehmenden Y-AG.*

*Z hält an der (untergehenden) X-AG 30 Stammaktien, von denen 20 Altbestand darstellen (2/3) und 50 Vorzugsaktien, von denen 25 Altbestand darstellen (1/2). Z erhält im Zuge der Verschmelzung 60 Stammaktien und 70 Vorzugsaktien an der übernehmenden Y-AG; von diesen stellen 40 Stammaktien (2/3) und 35 Vorzugsaktien (1/2) ebenfalls Altbestand dar.*

- In allen anderen Fällen stellen die im Zuge der Umgründung erworbenen Anteile an Körperschaften bereits Neuvermögen dar, wenn sie nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworben werden (siehe § 124b Z 185 lit. a EStG 1988).

*Beispiel 7:*

*A bringt zum 31.12.2012 seinen seit Jahren bestehenden 30-prozentigen Kapitalanteil an der X-AG in die Y-AG ein und erhält dafür 5% der Aktien an der Y-AG. Der Vorgang fällt unter Art. III UmgrStG.*

*Die Aktien an der Y-AG gelten gemäß § 20 Abs. 1 UmgrStG als am 1.1.2013 erworben. § 20 Abs. 6 UmgrStG ist nicht anwendbar, weil für die Beteiligung eine Besteuerungsmöglichkeit nach den Regelungen des EStG bestehen würde (siehe § 124b Z 185 lit. a EStG 1988). Folglich ist § 5 Abs. 2 UmgrStG nicht sinngemäß anzuwenden; es liegt daher hinsichtlich der neuen Anteile an der Y-AG Neuvermögen vor.*

*Beispiel 8:*

*A bringt zum 31.12.2012 den Betrieb seines Einzelunternehmens in die Y-AG ein; Art. III UmgrStG ist anwendbar; A erhält einbringungsbedingt 5% der Aktien an der Y-AG. Die erhaltenen Aktien an der Y-AG gelten gemäß § 20 Abs. 1 UmgrStG als am 1.1.2013 erworben. § 20 Abs. 6 UmgrStG ist nicht anwendbar, es liegt daher Neuvermögen vor.*

## **Rz 6103c**

Bei Kapitalmaßnahmen ist zu unterscheiden:

- Fällt eine Kapitalmaßnahme in den Anwendungsbereich des UmgrStG, gelten die oben dargestellten Grundsätze. Für Zwecke des KEST-Abzugs ist stets davon auszugehen, dass
  - bei Vorgängen, die vom Typus her im UmgrStG geregelt sind (Verschmelzung, Einbringung, Spaltung), auch die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG erfüllt sind und somit kein Tausch vorliegt (vgl. § 2 Abs. 2 Z 2 und § 3 Kapitalmaßnahmen-

VO); ist dies tatsächlich nicht der Fall, besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht (zB nicht vergleichbare Verschmelzung ausländischer Körperschaften);

- die im Zuge der Umgründung erworbenen Anteile den Status der übertragenen bzw. untergegangenen Anteile fortführen (vgl. zB § 2 Abs. 2 Z 2 Kapitalmaßnahmen-VO); **dabei sind im Rahmen von Spaltungen die Anschaffungskosten im Verkehrswertverhältnis aufzuteilen. Sind** die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG nicht erfüllt, ~~ist dies aufgrund der oben dargestellten Grundsätze tatsächlich nicht der Fall~~ besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht (zB Einbringung eines nicht unter § 31 EStG 1988 fallenden Anteils).
- Stellt eine Kapitalmaßnahme außerhalb des UmgrStG eine rein gesellschaftsrechtliche Maßnahme dar, die aus steuerlicher Sicht zu keinem Tausch und zu keinem entgeltlichen Erwerb führt, bleibt ein allfälliger Status als Altvermögen erhalten (zB Aktiensplit, Aktienzusammenlegung; vgl. § 2 Abs. 2 Z 2 und § 6 Kapitalmaßnahmen-VO). Dasselbe gilt für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (vgl. auch § 30 Abs. 6 iVm § 6 Z 15 EStG 1988; § 4 Kapitalmaßnahmen-VO). Stammen die Freianteile aus Altvermögen, stellen daher auch die im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erworbenen Anteile Altvermögen dar.
- Bei einer effektiven Kapitalerhöhung stellen die erworbenen Anteile bei Erwerb nach 31.12.2010 Neuvermögen dar. Hinsichtlich des Bezugsrechts ist zu differenzieren:
  - Stammt das Bezugsrecht aus Altvermögen, stellt auch das Bezugsrecht selbst Altvermögen dar.
  - Stammt das Bezugsrecht aus Neuvermögen, stellt auch das Bezugsrecht selbst Neuvermögen dar. Wird das Bezugsrecht veräußert, sind die Anschaffungskosten mit Null anzusetzen und der volle Veräußerungserlös ist steuerpflichtig.
- Stellt eine Kapitalmaßnahme außerhalb des UmgrStG aus steuerlicher Sicht einen Tausch dar, sind die im Zuge der Kapitalmaßnahme erworbenen Anteile bei entgeltlichem Erwerb nach 31. Dezember 2010 bereits Neuvermögen. Für Zwecke des KEST-Abzuges ist allerdings § 2 Abs. 2 Z 2 Kapitalmaßnahmen-VO zu beachten.
- Bei Wandel- und Aktienanleihen kommt die Kapitalmaßnahmen-VO nur bei Neuvermögen zur Anwendung. Bei Altvermögen stellt die Wandlung bzw. Andienung der Aktien nach bisheriger Sichtweise einen Tauschvorgang dar, es liegt damit ein Anschaffungsvorgang hinsichtlich der für die Anleihe erhaltenen Aktien vor. Die erhaltenen Aktien stellen somit

bei Anschaffung nach dem 31.12.2010 Neuvermögen dar (siehe Abschnitt 20.2.4.2 und 20.2.4.3). Bei Optionsanleihen führt die Ausübung der Option nach dem 31.12.2010 stets zu Neuvermögen hinsichtlich der erworbenen Aktien (siehe Abschnitt 20.2.4.1).

- **Geht im Zuge einer Kapitalmaßnahme das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den übertragenen Anteilen verloren, kommt der Wegzugstatbestand des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 bei Anwendbarkeit der speziellen Bestimmungen des UmgrStG nicht zur Anwendung.**

Rz 6122 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6122**

Ein Darlehen ist gemäß § 984 ABGB die Übertragung einer vertretbaren Sache ins Eigentum des Darlehensnehmers durch den Darlehensgeber. § 27 EStG 1988 erfasst Zinsen für die Überlassung von Geld- oder Sachkapital (Wirtschaftsgüter iSd § 27 EStG 1988), zB Zinsen aus Kreditverträgen im Sinne des § 988 ABGB. **Auch die Vereinbarung einer bedingten Verzinsung für die Überlassung von Kapital, führt zu Zinsen aus Darlehen.**

Wird ein Darlehen durch ein Wertpapier verbrieft, ändert dies nichts am Darlehenscharakter an sich. Im Übrigen siehe Abschnitt 20.2.1.6.4 (zu Wertpapieren).

Rz 6134 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6134**

§ 27 Abs. 5 Z 1 iVm Abs. 2 EStG 1988 umfasst grundsätzlich nur Geldleistungen.

Sachleistungen sind geldwerte Vorteile, die an Stelle von in Geld ausbezahlten Zinsen gewährt werden.

Zu den steuerpflichtigen Sachleistungen zählen beispielsweise Wohnungsüberlassungen im time-sharing, soweit sie auf Darlehen entfallen.

Boni sind Vorteile, die neben Dividenden oder Zinsen für die Überlassung des Kapitals erzielt werden. **Diese sind als Erträge aus Kapitalvermögen zu qualifizieren, wenn sie Entgeltscharakter für die Nutzungsüberlassung des Kapitals haben, wie zB besondere Gewinnbeteiligungen oder Vergütungen in besonders günstigen Geschäftsjahren (vgl. auch Rz 6110). Werden hingegen Entgelte für bestimmte Leistungen erbracht, wie zB Nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu den Einkünften aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zählen Treueboni, die dafür gewährt werden, dass gekaufte Aktien innerhalb einer bestimmten Frist nicht veräußert**

(bzw. in einem bestimmten Depot belassen) werden **oder, dass ein bestimmtes Abstimmungsverhalten ausgeübt wird, gehören diese nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu den Einkünften aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988.**

Der Abschnitt 20.2.1.9.2a und 20.2.1.9.2b werden neu eingefügt (Klarstellung)

#### **20.2.1.9.2a Zinskompensation bei Guthaben und Krediten**

##### **Rz 6134a**

**Besondere Entgelte oder Vorteile liegen auch in jenen Fällen vor, in denen die vertraglichen Grundlagen zwischen Kreditinstitut und Kunden regeln, dass das Kreditinstitut für ein bei ihm bestehendes Guthaben anstelle von Zinsen günstigere Kreditbedingungen gewährt. In diesen Fällen ist der ersparte Zinsaufwand als Kapitalertrag einzustufen.**

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

***Bei einer Bank besteht ein Guthaben aus einer Geldeinlage von 700.000. Der Anleger nimmt bei derselben Bank einen Kredit von 1.000.000 auf. Die Bank schreibt für das Guthaben keine Zinsen gut, dafür muss der Anleger nur für 300.000 Kreditzinsen zahlen (Zinssatz 10%). Der Zinsertrag beträgt 10% von 700.000, das sind 70.000. Wird das Guthaben allerdings durch Umbuchung zur Abdeckung des Kredites verwendet, liegt ab dem Zeitpunkt der Umbuchung kein Kapitalertrag mehr vor.***

**Zuwendungen von dritter Seite sind als Kapitalertrag anzusehen, wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit anderen Kapitalerträgen stehen.**

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

***Angaben wie Beispiel 1, das Guthaben besteht jedoch bei einer anderen Bank als derjenigen, die den Kredit einräumt. Auf Grund einer Vereinbarung zwischen den beteiligten Banken und dem Anleger werden für das Guthaben keine Zinsen gutgeschrieben, es müssen aber der den Kredit gewährenden Banken nur für 300.000 Kreditzinsen bezahlt werden (Ermittlung des Kapitalertrages wie Beispiel 1).***

**Auch mittelbar gewährte Kapitalerträge sind abzugspflichtig. Solche liegen vor, wenn die Bank nicht dem Anleger, sondern einer anderen Person Vorteile gewährt.**

**Beispiel 3:**

**Angaben wie Beispiel 1, die Einlage wurde von einem Anleger geleistet, dessen Ehegattin im Hinblick auf den Verzicht einer Einlagenverzinsung einen zinsverbilligten Kredit bekommt. Ein steuerpflichtiger Kapitalertrag des Anlegers wäre auch dann gegeben, wenn die Ehegattin auf Grund entsprechender Vereinbarungen von einer anderen Bank einen zinsverbilligten Kredit bekäme (Ermittlung des Kapitalertrages wie Beispiel 1).**

**20.2.1.9.2b Zinskompensation bei Girokonten**

**Rz 6134b**

**Eine rechnerische Kompensation (ohne Umbuchung) von valutagleichen Salden auf Girokonten, die ein und derselbe Kontoinhaber bei einer Bank unterhält, führt nicht dazu, dass die dadurch erzielte Zinsersparnis als Kapitalertrag des zur Abdeckung eines negativen Kontenstandes verwendeten Guthabens eingestuft wird.**

Rz 6136 und 6136a werden geändert (AbgÄG 2014)

**Rz 6136**

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen auch bestimmte Vorteile im Zusammenhang mit Versicherungsleistungen, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es handelt sich um sogenannte "Einmalerlagsversicherungen", dh. im Versicherungsvertrag sind nicht laufende, im Wesentlichen gleichbleibende Prämienzahlungen vereinbart.
- Die Höchstlaufzeit des Versicherungsvertrages beträgt weniger als fünfzehn Jahre (für Abschlüsse nach 31. Dezember 2010 gemäß § 124b Z 179 EStG 1988; davor: zehn Jahre). **Für nach dem 28. Februar 2014 abgeschlossene Verträge ist eine Höchstlaufzeit von weniger als zehn Jahren maßgeblich, wenn sowohl der Versicherungsnehmer als auch die versicherten Personen natürliche Personen sind und im Zeitpunkt des Abschlusses des Versicherungsvertrages jeweils das 50. Lebensjahr vollendet haben.**
- Es handelt sich um Versicherungsleistungen aus einer Erlebensversicherung oder aus dem Rückkauf einer auf den Erlebensfall oder Er- und Ablebensfall abgeschlossenen

Kapitalversicherung oder im Falle einer Kapitalabfindung oder eines Rückkaufs einer Rentenversicherung, bei der der Beginn der Rentenzahlungen vor Ablauf von **zehn bzw. fünfzehn** Jahren ab Vertragsabschluss vereinbart ist.

Fehlt eine der drei Voraussetzungen, so ergibt sich aus § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 keine Steuerpflicht. Eine Kapital-Er- und Ablebensversicherung mit Einmalbeitrag und Einmalzahlung löst keine Steuerpflicht aus, wenn die Laufzeit des Versicherungsvertrages mindestens **zehn bzw. fünfzehn** Jahre beträgt. Bei einer Rentenversicherung kann sich eine Steuerpflicht aus dem Titel des wiederkehrenden Bezuges gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 ergeben, sofern die Auszahlung der Versicherungssumme in Rentenform erfolgt und die Rentenzahlungen jenen Betrag überschreiten, der zu Beginn der Rentenleistung als Einmalzahlung zum Erwerb des Rentenstammrechtes zu leisten wäre (idR der Endwert der Ansparphase, siehe Rz 7018).

Übersteigen Gewinnausschüttungen aus einer steuerpflichtigen Einmalbeitragsversicherung insgesamt noch nicht den Einmalbeitrag, tritt die Steuerpflicht erst mit der Auszahlung der Versicherungssumme nach Ablauf des Vertrages ein.

#### **Rz 6136a**

Werden bei einem Versicherungsvertrag, bei dem die Laufzeit des Vertrages mindestens **10 bzw. 15** Jahre beträgt, vor Ablauf der **zehn- bzw. fünfzehn**jährigen Laufzeit Teilauszahlungen vorgenommen, führen derartige Teilauszahlungen dann zur Steuerpflicht nach § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 in Bezug auf sämtliche aus dem Vertrag erfolgende Auszahlungen, wenn die vor Ablauf der **Zehn- bzw. Fünfzehn**jahresfrist erfolgenden Teilauszahlungen nicht bloß geringfügig sind. Bloß geringfügige Teilauszahlungen liegen vor, wenn die vor Ablauf der **Zehn- bzw. Fünfzehn**jahresfrist erfolgenden Teilauszahlungen insgesamt 25% der ursprünglichen Versicherungssumme nicht übersteigen. Somit gilt: Vorzeitige (vor Ablauf der **Zehn- bzw. Fünfzehn**jahresfrist erfolgende) Teilauszahlungen sind einkommensteuerlich unschädlich, wenn sie insgesamt 25% der ursprünglichen Versicherungssumme nicht übersteigen. Vorzeitige (vor Ablauf der **Zehn- bzw. Fünfzehn**jahresfrist erfolgende) Teilauszahlungen, die hingegen in Summe 25% der ursprünglichen Versicherungssumme übersteigen, führen zur Steuerpflicht nach § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 in Bezug auf sämtliche Auszahlungen aus dem Vertrag.

Rz 6138b wird geändert (AbgÄG 2014)

## Rz 6138b

Werden die Rechte aus einem Ablebensversicherungsvertrag bezüglich eines todkranken Versicherten erworben, dann ist dieser Wechsel der begünstigten Person als Novation zu werten, und es beginnt eine neue Versicherungslaufzeit. Infolge der nur mehr einige Jahre betragenden Lebenserwartung des Versicherten ist dabei von einer Versicherungsdauer von weniger als **zehn- bzw. fünfzehn** Jahren auszugehen. Allfällig weiterbezahlte Prämien können die Steuerpflicht nach § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 nicht vermeiden, weil durch den idR höheren Einmalbetrag in wirtschaftlicher Betrachtung keine "laufende Prämienzahlung" (siehe Abschnitt 20.2.1.10.2) gegeben ist.

Die Abschnittsüberschrift 20.2.1.10.4 wird geändert

### **20.2.1.20.4 Erhöhung der Versicherungssumme und Verlängerung der Laufzeit**

Rz 6139 wird geändert (Klarstellung)

## Rz 6139

Jede Erhöhung der Versicherungssumme im Rahmen eines bestehenden Vertrages auf insgesamt mehr als das Zweifache der ursprünglichen Versicherungssumme gegen eine nicht laufende, im Wesentlichen gleichbleibende Prämienzahlung wird wie ein neuer Versicherungsvertragsabschluss gewertet.

**Hingegen stellt eine ausschließliche Verlängerung der Laufzeit eines Versicherungsvertrages vor Ablauf der ursprünglich vereinbarten Dauer keine Änderung des Vertrages dar, weshalb keine neue Versicherungslaufzeit beginnt.**

Rz 6143b wird geändert (Klarstellung)

## Rz 6143b

Werden Kapitalanlagen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 idF BBG 2012 unter Vorbehalt des Fruchtgenusses entgeltlich übertragen, sind die Einkünfte **aus einer allfälligen Veräußerung des Fruchtgenussrechtes** ~~daraus~~ gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen, **wenn das Fruchtgenussrecht nach dem 31.3.2012 eingeräumt wurde. Bei** unentgeltlicher Übertragung einer mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Kapitalanlage ergeben sich keine ertragsteuerlichen Auswirkungen, der unentgeltliche Erwerber hat die Anschaffungskosten des Vorgängers fortzuführen.

Die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stellt wirtschaftlich die Übertragung künftiger Ausschüttungen dar. Ein Entgelt für die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist daher als Äquivalent für die übertragenen zukünftigen Ausschüttungen anzusehen und stellt beim Empfänger Einkünfte iSd § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar.

Werden Fruchtgenussrechte an Kapitalanteilen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 entgeltlich übertragen oder durch den Eigentümer der fruchtgenussbelasteten Kapitalanlage abgelöst, stellen die Einkünfte daraus bei Veräußerungen nach dem 31.3.2012 ebenfalls Einkünfte iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar. Voraussetzung dafür ist, dass die Dividenden dem Fruchtgenussberechtigten originär zuzurechnen sind. Dazu ist es erforderlich, dass zumindest im Innenverhältnis die Befugnis zur Ausübung des Stimmrechts am Kapitalanteil auf den Fruchtnießer übertragen wird und er damit über die Einkunftsquelle disponieren kann. Erfolgt die Veräußerung bzw. Ablöse eines Fruchtgenussrechts an Kapitalanteilen nach dem 31.12.2011 und vor dem 1.4.2012, sind die Einkünfte daraus unter § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu erfassen (siehe Rz 115a).

Ebenso stellen Einkünfte aus der entgeltlichen Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen einer Forderung/eines Forderungswertpapiers beim Empfänger Einkünfte gemäß § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 idF BBG 2012 dar.

Die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts an Zinsansprüchen aus einer Kapitalforderung bewirkt in der Regel keine Übertragung der Einkünfte auf den Fruchtnießer, da eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung nicht möglich ist. Die Zinsen sind weiterhin als originäre Einkünfte des Fruchtgenussbestellers anzusehen, deren Weiterleitung an den Fruchtnießer eine Einkommensverwendung darstellt.

Rz 6155 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 6155**

Unentgeltliche Übertragungen auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen sollen systematisch den Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen gleichgestellt werden. Da das der Depotübertragung zugrundeliegende unentgeltliche Rechtsgeschäft seit dem Auslaufen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes keine (ertrag)steuerlichen Folgen auslöst, ist eine Ausnahme immer dann vorgesehen, wenn auch zukünftig eine durchgehende Besteuerung gewährleistet ist. Die Ausnahmetatbestände sind daher ebenso wie in jenen Fällen, in denen kein Wechsel des Steuerpflichtigen stattfindet, so konzipiert, dass bei grundsätzlicher Verfügbarkeit der Daten für eine zukünftige Besteuerung die

Steuerpflicht nicht entsteht. **Zu Sachzuwendungen von Wertpapieren durch eine Privatstiftung siehe Rz 7776a.**

Erfasst sind alle unentgeltlichen Übertragungen auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen:

- Von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer ausländischen depotführenden Stelle (4. TS 1. Fall);
- Von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer inländischen depotführenden Stelle (4. TS 2. Fall);
- Von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer inländischen depotführenden Stelle (5. TS 1. Fall);
- Von einer inländischen depotführenden Stelle auf ein Depot bei einer ausländischen depotführenden Stelle (5. TS 2. Fall).

Rz 6162 wird geändert (AbgÄG 2014)

### **Rz 6162**

Der Tatbestand des Wegzugs hat Vorrang gegenüber dem Tatbestand der Depotentnahme.

Als Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gelten auch Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des Abs. 3 oder eines Derivates im Sinne des Abs. 4 führen (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988). Anders als bei der Vorgängerbestimmung des § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 sind nicht nur wesentliche Beteiligungen (mindestens 1%) an Körperschaften erfasst, sondern sämtliche Wirtschaftsgüter und Rechtspositionen, die zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 geeignet sind. Dem Grunde nach gehören dazu insbesondere Aktien, GmbH-Anteile, Anteile an Kapitalanlagefonds, **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegende Gebilde**, Optionen, Termingeschäfte, stille Beteiligungen, Darlehen und Schuldverschreibungen.

Rz 6169 wird geändert (ÄbgÄG 2014)

### **Rz 6169**

Die Besteuerung anlässlich des Wegzugs findet – sofern § 27a Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung kommt – bei auf einem inländischen Depot verwahrten Wirtschaftsgütern und Derivaten grundsätzlich durch Kapitalertragsteuerabzug statt (siehe dazu Abschnitt 29.4). Sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate werden im Rahmen der Veranlagung erfasst, wobei grundsätzlich der reguläre 25-prozentige Sondersteuersatz des § 27a Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung kommt. Handelt es sich bei den Wirtschaftsgütern und Derivaten hingegen um solche im Sinne des § 27a Abs. 2 EStG 1988, ist der Tarifsteuersatz anzuwenden (zB bei Anteilscheinen an **einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegendem Gebilde**, die bei ihrer Begebung entweder in rechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht nicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten worden sind). Auch das Optieren auf die Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 ist möglich, wobei hier auch im Fall der nachträglichen Festsetzung nach § 295a BAO stets der Steuertarif des Wegzugsjahres zur Anwendung kommt. Der Antrag auf Anwendung des allgemeinen Steuertarifs kann nur im Wegzugsjahr gestellt werden.

Rz 6171b und 6171c werden geändert (AbgÄG 2014)

#### **Rz 6171b**

Für sonstige Anteile an Körperschaften (die keine Beteiligung iSd § 31 EStG 1988 darstellen) und Anteilscheine an Kapitalanlage**fonds** und **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde** kommen die Bestimmungen über die Wegzugsbesteuerung des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 hinsichtlich des Neubestands (entgeltlicher Erwerb nach dem 31.12.2010) für Wegzugsfälle nach dem 31.3.2012 zur Anwendung.

Für alle anderen Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 kommen die Bestimmungen über die Wegzugsbesteuerung des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 hinsichtlich des Neuvermögens (entgeltlicher Erwerb nach dem 31.3.2012) für Wegzugsfälle nach dem 31.3.2012 zur Anwendung.

#### **Rz 6171c**

Beim Entstehen des Besteuerungsanspruchs der Republik Österreich (Zuzug) ist hinsichtlich der erfassten Wirtschaftsgüter und Derivate ebenfalls auf die oben genannten Fristen abzustellen: Vor dem 1.1.2011 entgeltlich erworbene Anteile an Körperschaften und Anteilscheine an Kapitalanlage**fonds** und **§ 40 oder § 42 des Immobilien-**

**Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde** und vor dem 1.10.2011 entgeltlich erworbene sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate sind im Zuzugsfall bei späteren Realisierungsvorgängen stets steuerfrei (soweit sie nicht unter § 31 EStG 1988 fallen). Findet der entgeltliche Erwerb nach dem jeweiligen Stichtag statt, kommt im Zuzugsfall die Aufwertungsbestimmung des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 (Aufwertung auf den gemeinen Wert) zur Anwendung. Es bestehen keine Bedenken, wenn im Zuge der Veranlagung auch bei Zuzügen zwischen 1.1.2011 und 31.3.2012 von einer Aufwertung auf den gemeinen Wert ausgegangen wird.

Rz 6174a wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 6174a**

Die reine Ausübung einer Option bzw. die tatsächliche Lieferung des Underlying als solche führen – der Rechtslage vor dem BBG 2011 entsprechend – (noch) zu keiner Besteuerung nach § 27 Abs. 4 EStG 1988, sondern wirken sich allenfalls in Form höherer Anschaffungskosten, niedrigerer Veräußerungserlöse bzw. eines niedrigeren Zinses aus. Zahlungen aus einem Zinsswap im Zusammenhang mit einem steuerpflichtigen Grundgeschäft führen daher nicht zu Einkünften aus Derivaten, sondern allenfalls zu höheren bzw. niedrigeren Einkünften aus der Überlassung von Kapital. Entsprechendes gilt auch für Währungsswaps.

*Beispiele:*

*1. A zahlt B 10 für eine Option, eine Aktie um 100 zu erwerben. Der Wert der Aktie beträgt 130, A übt die Option aus.*

*Die Ausübung der Option bei A führt nicht zu Einkünften; die Anschaffungskosten der Aktie betragen  $100 + 10 = 110$ . Erst bei einem allfälligen Verkauf der Aktie kommt es zur Realisierung der Wertsteigerung; zu versteuern wären diesfalls  $20 (= 130 - 110)$ .*

*B erzielt zunächst durch die Einräumung der Option Einkünfte iHv 10. Inwieweit sich darüber hinaus die Lieferung der Aktie an A bei B steuerlich auswirkt, hängt von seinen Anschaffungskosten dieser Aktie ab.*

*2. A zahlt B 10 für eine Option, ihm eine Aktie um 100 zu verkaufen. Der Wert der Aktie sinkt, A übt die Option aus.*

*Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des A ist die geleistete Stillhalterprämie als Minderung des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen. Sind die Anschaffungskosten des A nicht bekannt, ist bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gemäß § 93 Abs. 4 EStG 1988 zunächst die Stillhalterprämie vom Veräußerungserlös abzuziehen und sodann der Saldo zu halbieren, dh.  $(100 - 10) / 2 = 45$ .*

*B hat die empfangene Stillhalterprämie als Minderung seiner Anschaffungskosten zu berücksichtigen.*

3. A tauscht die variable Verzinsung einer Anleihe mittels Zins-Swap gegen eine fixe Verzinsung von 4%.

Wenn A tatsächlich Zinsen in Höhe von 4% erhält (also tatsächlich die Zinszahlungsströme getauscht werden), liegen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital in Höhe der 4-prozentigen Zinszahlung vor.

**Auch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern (zB Edelmetalle), an denen zivilrechtliches Miteigentum entsteht, die weder verbrieft noch laufend verzinst sind, führt nicht zu Einkünften aus Derivaten sondern innerhalb der Spekulationsfrist zu Einkünften gemäß § 31 EStG.**

Rz 6203 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 6203**

Ein Zertifikat ist eine verbrieft Kapitalforderung (Schuldverschreibung), mit der die Wertentwicklung eines zugrunde liegenden Basiswertes abgebildet wird. Basiswerte können Aktien, Indizes, Rohstoffe, Währungen, Anleihen, Edelmetalle (wie zB bei ETCs) usw. sein. Zertifikate verbiefen dem Käufer ein Recht auf Zahlung eines Geld- oder Abrechnungsbetrages, dessen Höhe vom Wert des zugrunde liegenden Index (Basiswertes) am Fälligkeitstag abhängt. **Auch bei einem obligatorischen Anspruch auf die Lieferung des Basiswerts (zB des Edelmetalls) kann ein Zertifikat vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Möglichkeit physische Ausfolgung nur theoretischer Natur ist und weder vom Emittenten noch vom Anleger ernsthaft beabsichtigt. Indizien, dass die Ausfolgung nicht ernsthaft beabsichtigt ist können sich aus den Emissionsbedingungen ergeben, etwa wenn eine hohe Mindestausfolgungsmenge vorgesehen ist oder wenn die Einzelheiten der Ausfolgung nicht geregelt sind (zB Art und Umstände der Lieferung, Kosten- und Risikotragung).** Während der Laufzeit finden meist keine periodischen Zinszahlungen oder sonstige Ausschüttungen statt.

Der Preis eines Zertifikates verläuft im Allgemeinen parallel mit den Bewegungen des Basiswertes, positiv wie negativ. Ein steigender Basiswert führt demnach zu höheren Preisen des Zertifikates und ein rückläufiger Basiswert zu sinkenden Zertifikatspreisen. Die einzige Ertragschance besteht in der Steigerung des Kurswertes der Zertifikate.

Realisierte Wertsteigerungen bzw. Wertverluste aus Zertifikaten bei deren Veräußerung oder sonstiger Einlösung stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 dar.

Rz 6210a und 6210b werden geändert (Judikatur)

### **Rz 6210a**

Bei der index- und fondsgebundenen Lebensversicherung müssen folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sein:

- Risikoübernahme: Das Versicherungsunternehmen muss ein maßgebliches Risiko übernehmen. Davon ist **jedenfalls dann** auszugehen, wenn im Ablebensfall ein Risikokapital von mindestens 5% der Deckungsrückstellung enthalten ist; **diesfalls ist** dies zB erfüllt, wenn 105% des aktuellen Werts des Deckungsstocks zur Auszahlung kommen (~~Rundschreiben der FMA vom 12.12.2006, GZ FMA-VU000.400/0002-VPM/2006~~). **Bei erhöhten biometrischen Risiken (erhöhte Sterblichkeit) kann das Risikokapital grundsätzlich ein geringeres Ausmaß aufweisen, wobei die Höhe des Ausmaßes im konkreten Einzelfall zu ermitteln ist (VwGH 28.05.2013, 2008/17/0081).**
- Tarif: Es muss ein Tarif gemäß § 18 Abs. 1 VAG im Sinne eines für einen größeren Personenkreis konzipierten Produkts gegeben sein und der FMA vorgelegt werden. Der Begriff „Tarif“ bringt zum Ausdruck, dass es beim Versicherungsgeschäft immer um eine Vielzahl gleich(artig)er Verträge geht, das Geschäft wird nach dem Gesetz der großen Zahl betrieben. Dies gilt für alle Lebensversicherungen, sodass „private insuring“ im Sinne einer für jeden Versicherungsvertrag völlig individuellen Veranlagungsstrategie (etwa bei einem Einmalerlag in Form einer Depotübertragung) daher nicht zulässig ist.

### **Rz 6210b**

Die Vergleichbarkeitsprüfung für ausländische Versicherungsprodukte, bei denen der Versicherungsnehmer einen gewissen Einfluss auf die Vermögenswerte des Deckungsstocks behält, wird sich in der Regel an der fondsgebundenen Lebensversicherung orientieren. Aus den dargestellten Regelungen für diesen Vertragstyp ergibt sich, dass insbesondere folgende ausländische Produkte nicht mit inländischen Versicherungsprodukten vergleichbar sind:

- Produkte, bei denen tatsächlich kein Versicherungsrisiko übernommen wird, insbesondere Produkte, bei denen im Ablebensfall kein Risikokapital von mindestens 5% der Deckungsrückstellung enthalten ist (**sofern dieser Wert nicht aufgrund eines im konkreten Fall vorhandenen biometrischen Risikos geringer ausfallen kann; siehe dazu Rz 6210a**), sowie Produkte, bei denen der Versicherungsfall erst bei Ableben mehrerer Personen eintritt (sodass kein maßgebliches versicherungstechnisches

Risiko besteht). Bei Rentenversicherungsverträgen kann das maßgebliche Risiko in der zugesagten, der Höhe nach bezifferten Rente liegen.

- Produkte, bei denen ein Einmalerlag in Form einer Depotübertragung möglich ist (im Sinne von „private insuring“).

Produkte, bei denen für jeden Versicherungsvertrag eine völlig individuelle Veranlagungsstrategie besteht („private insuring“).

Rz 6218c wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

### **Rz 6218c**

Werden bei forstlichen Agrargemeinschaften zustehende Holznutzungsrechte dem Anteilsinhaber zur Schlägerung zugewiesen, ist das zur Entnahme zur Verfügung stehende Holz dem Anteilsinhaber **erst dann zugeflossen, wenn dieser von seinem Holznutzungsrecht Gebrauch macht; vom Holznutzungsrecht Gebrauch macht der Anteilsinhaber auch dann, wenn er die Nutzung einem Dritten überlässt. Bei** Überschreiten der Freigrenze von 2.000 Euro (~~bis einschließlich 2004: 1.000 Euro~~) ist daher ein entsprechender Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, auch wenn die tatsächliche Entnahme des Holzes erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

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

Es bestehen keine Bedenken, für geschlägertes Nutzholz einen Wert von 60 Euro pro Festmeter und für Nutzholz am Stock einen Wert von 30 Euro pro Festmeter anzusetzen.

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

Ferner bestehen keine Bedenken, wenn Ausschüttungen, die wegen Waldnutzungen infolge Windbruchs durch die Agrargemeinschaft getätigt werden, gemäß § 206 lit. a BAO auf 10 Jahre verteilt werden.

Rz 6621b wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 6621b**

Der Tilgungsplan muss im Zusammenhang mit einem Kredit stehen, das dem Erwerb eines Eigenheimes, der Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dient. Der Verweis auf die Bestimmung über den Sonderausgabenabzug dient lediglich dazu, die Begriffe des Eigenheimes, der Wohnraumschaffung und der Wohnraumsanierung abzugrenzen und ist nur als programmatische Ausrichtung zu verstehen. Aufgrund des unterschiedlichen Anwendungsbereiches soll die Befreiung daher nicht nur ausschließlich dann zustehen, wenn auch der entsprechende Sonderausgabenabzug möglich wäre.

Der Erwerb eines Eigenheimes umfasst jene Fälle, in denen Wohnraum samt Grund und Boden erworben wird. Aufgrund des Verweises auf § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist ein weiterer Eigenheimbegriff der Befreiungsbestimmung anzunehmen, womit etwa auch Eigentumswohnungen darunter fallen. Die Definition des Eigenheimes und der Eigentumswohnung ist dabei durch § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 vorgegeben, womit die Einschränkung bezüglich der Größe und Nutzungsart zum Tragen kommen. Wird hingegen nur Grund und Boden erworben (= ein Vorgang, der grundsätzlich von § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 erfasst ist), fällt dies nicht unter den Eigenheimbegriff der Befreiungsbestimmung. Zulässig ist allerdings die Anschaffung mehrerer Objekte.

Die Wohnraumschaffung umfasst jene Fälle, in denen Wohnraum neu errichtet wird. Unter Wohnraum sind ebenso wie beim Erwerb sowohl Eigenheime als auch Eigentumswohnungen zu verstehen, womit die zuvor genannten Einschränkungen ebenso zur Anwendung kommen. Auch hier können mehrere Objekte errichtet werden. Anders als beim Erwerb eines Eigenheimes ist zudem im Zuge einer geplanten Wohnraumschaffung auch der vorbereitende Erwerb von Grund und Boden von der Befreiung erfasst.

Die Wohnraumsanierung entspricht weitgehend der Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (siehe dazu LStR 2002 Rz 522 ff).

Der Kredit muss zudem den genannten Zwecken dienen, wobei es allerdings unschädlich ist, wenn nicht die gesamte Kreditsumme ausschließlich dafür aufgewendet wird. Werden beispielsweise neben einer Eigentumswohnung auch Einrichtungsgegenstände wie etwa Möbel mit dem gleichen Kredit angeschafft, kann solange weiterhin von einer den begünstigten Zwecken dienenden Kreditaufnahme ausgegangen werden, als der weit überwiegende Teil (mindestens 80%) der Kreditsumme dazu verwendet wird.

**Wird ein ursprünglich erworbenes Eigenheim, zB durch Vermietung, später nicht als mehr als Eigenheim genutzt, so ist die für die Inanspruchnahme der Befreiung schädlich. Es muss über die gesamte Laufzeit ein Eigenheim vorliegen.**

Die Abschnittsüberschrift 20.2.5.4 wird geändert

#### **20.2.5.4 Steuerliche Behandlung von Wohnbaubanken und Wohnbauwertpapieren**

Der Abschnitt 20.2.5.4.1 wird nach der Rz 6221c neu eingefügt

##### **20.2.5.4.1 Wohnbaubanken**

###### **Rz 6222**

Als Wohnbaubanken im Sinne des Bundesgesetzes über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus BGBl. Nr. 253/1993, idF d BGBl. Nr. 680/1994 (StWbFG), zuletzt novelliert durch BGBl. I 162/2002 (WRN 2002), gelten gem. § 1 Abs. 2 Z 1 lit. a Kreditinstitute im Sinne des § 1 Bankwesengesetz (BWG), deren überwiegender satzungsmäßiger und tatsächlicher Unternehmensschwerpunkt die Finanzierung von Wohnbauten ist.

Der Unternehmensschwerpunkt einer Wohnbaubank ist die Finanzierung von Wohnbauten im weiteren Sinne, wenn sie die ihr zur Verfügung stehenden Mittel zu mindestens 65% in diesem Bereich einsetzt. Dieses Mindestanfordernis ist bei Neugründung oder Umwandlung eines bestehenden Unternehmens in eine Wohnbaubank bis zum Ablauf des dritten auf das Jahr der Gründung oder Umwandlung folgenden Wirtschaftsjahres zu erfüllen.

Was als Wohnbau im engeren Sinn anzusehen ist, ist nach den Grundsätzen des § 7 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) zu beurteilen. Darunter fallen neben der Errichtung von Wohnungen, Eigenheimen und Heimen auch die Errichtung von damit verbundenen Geschäftsräumen, Garagen und Gemeinschaftseinrichtungen, die Übernahme von aus öffentlichen Mitteln geförderten Aufgaben der Wohnhaussanierung, von Maßnahmen der Stadt- und Dorferneuerung, von Assanierungen und Aufgaben nach dem Stadterneuerungsgesetz sowie der Erwerb von Grundstücken zur Errichtung von Wohnbauten (§ 7 Abs. 3 Z 1 bis 6a WGG). Daneben können auch der erste Erwerb einer Eigentumswohnungen vom Bauträger, der aus Eigenmitteln des Wohnungswerbers zu leistende Baukostenzuschuss bei Erwerb einer Genossenschaftswohnung, aber auch nicht durch öffentliche Mittel geförderte

**Erhaltungs- und Verbesserungsmaßnahmen in Wohnungen und überwiegend zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden finanziert werden.**

Der Abschnitt 20.2.5.4.2 wird neu eingefügt

#### **20.2.5.4.2 Wohnbauaktien und Wohnbau-Wandelschuldverschreibungen**

Rz 6222a wird neu eingefügt (entspricht im Wesentlichen der bisherigen Rz 6222)

##### **Rz 6222a**

**Das StWbFG begünstigt Kapitalerträge aus Aktien und auch von Wandelschuldverschreibungen, die von Wohnbaubanken emittiert werden und die ein Wandelungsrecht in Aktien der Wohnbaubank selbst oder - nach den handelsrechtlichen Möglichkeiten - in Aktien von Bauträgern im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 StWbFG vorsehen.**

**Gehören Kapitalerträge aus solchen Wohnbauaktien und Wohnbau-Wandelschuldverschreibungen, die von Wohnbaubanken im Sinne des § 1 Abs. 2 StWbFG des ausgegeben worden sind, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, gilt für die Zeit der Hinterlegung dieser Wertpapiere bei einem inländischen Kreditinstitut Folgendes:**

- **Die Kapitalerträge sind im Ausmaß bis zu 4% des Nennbetrages der Aktien, Wandelschuldverschreibungen und Partizipationsrechte steuerfrei; dabei hat auch kein Kapitalertragsteuerabzug stattzufinden.**
- **Für darüber hinausgehende Kapitalerträge gilt die in § 97 EStG 1988 vorgesehene Abgeltungswirkung bei Vornahme des Kapitalertragsteuerabzugs.**

**Da anders als bei der bis zum Budgetbegleitgesetz 2011 vorgesehenen Steuerbefreiung für Genussscheine und junge Aktien keine Verknüpfung zwischen der Steuerbefreiung und dem Sonderausgabenabzug gemäß § 18 Abs. 1 Z 4 EStG 1988idF vor BBG 2011 besteht, ändert sich nichts durch den Wegfall der Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs. Die Dividende ist daher auch dann weiterhin im erwähnten Ausmaß steuerfrei, wenn keine Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs besteht, somit auch dann, wenn die Wohnbauaktie von einem Vorbesitzer erworben wurde oder in früheren Veranlagungszeiträumen im Sonderausgabenhöchstbetrag nicht mehr Deckung gefunden hat. Voraussetzung**

für die teilweise Steuerfreiheit der Dividendenausschüttungen ist lediglich die Hinterlegung der Aktie auf einem Depot.

Die Befreiung gilt auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988.

Die Befreiung erstreckt sich auch auf die in Veräußerungserlösen enthaltenen Stückzinsen.

Einkünfte aus Nullkupon-Wohnbauanleihen gehören jedoch aufgrund der gesetzlichen Definition gem. § 27 Abs. 3 EStG 1988 zu den steuerpflichtigen Kapitalerträgen.

Rz 6222b wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 6222b**

Nach dem Wortlaut des StWbFG sind neben Aktien und Wandelschuldverschreibungen von Wohnbaubanken auch Partizipationsrechte im Sinne des Bankwesengesetzes begünstigt. § 23 BWG idF BGBl I 2013/160, welcher die Partizipationsrechte regelt, trat jedoch in Umsetzung der EU-Richtlinie über den Zugang zur Tätigkeit von Kreditinstituten und die Beaufsichtigung von Kreditinstituten und Wertpapierfirmen 2013/36 („CRD IV“) mit 1.1.2014 außer Kraft.

Für Partizipationsrechte und Wandelschuldverschreibungen, welche ein Wandlungsrecht auf Partizipationsrechte verbriefen, die bis zum 31.12.2013 ausgegeben wurden, gilt auch noch nach dem 1.1.2014 unverändert die Steuerbegünstigung im Sinne des § 2 Z 1 StWbFG, sofern die Kapitalerträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören.

Darüber hinaus spricht auch nach Außerkrafttreten des § 23 BWG idF BGBl I 2013/160 jedenfalls nichts dagegen die Steuerbegünstigung des § 2 Z 1 StWbFG (in sinngemäßer Anwendung der bisher vom BMF vertretenen Rechtsansicht im Erlass BMF, GZ 06 095011-IV/6/02 vom 6.6.2002) auch für Erträge von Wandelschuldverschreibungen, die eine mindestens zehnjährige Laufzeit aufweisen, ab dem zweiten Jahr der Laufzeit zumindest einmal jährlich die Ausübung des Wandlungsrechts zulassen und deren Umtauschverhältnis von zumindest 10:1 zur Wandlung in eines der folgenden Instrumente berechtigten:

- Aktien
- Kapitalanteile ohne Stimmrecht iSd § 26a BWG idF BGBl I 2013/184

- **Genussrechte, die keine Kapitalanteile ohne Stimmrecht iSd § 26a BWG idF BGBl I 2013/184 sind, die den gem. StWbFG steuerbegünstigten Produkten wirtschaftlich nahekommen; Jedenfalls muss es sich aus steuerlicher Sicht um Substanzgenussrechte handeln.**

**Die Verzinsung der Wandelschuldverschreibungen kann auch weiterhin frei vereinbart werden. Das Recht der Kündigung muss jedoch sowohl für die Wohnbaubank als auch für den Zeichner für die Dauer der Mindestlaufzeit ausgeschlossen sein.**

Der Abschnitt 20.2.5.4.3 mit der Rz 6222c wird neu eingefügt

#### **20.2.5.4.3 Verwendung des Emissionserlöses durch die Wohnbaubank**

##### **Rz 6222c**

**Der Erlös aus jeder einzelnen Emission muss von der Bank bis zum Ablauf des dritten auf das Jahr der Emission folgenden Wirtschaftsjahres zur Finanzierung des Wohnbaus im Sinne des § 7 WGG bzw § 1 Abs. 2 des StWbFG (Wohnbau im engeren Sinn) tatsächlich eingesetzt werden. Dieses Erfordernis ist erreicht, wenn der Emissionserlös bis zu diesem Zeitpunkt den Kreditnehmern zu mindestens 80 % zugezählt ist.**

**Rücklaufende Gelder sind revolving wieder zur Wohnbaufinanzierung einzusetzen, sodass zumindest 80 % des durchschnittlichen Emissionserlöses widmungsgemäß verwendet sind. Die Einhaltung dieses Erfordernisses ist an Hand der Stände zum jeweiligen Bilanzstichtag zu beurteilen. Dabei sind Kreditausfälle zu berücksichtigen. Diese gelten als bestimmungsgemäß verwendet.**

Der Abschnitt 20.2.5.4.4 mit der Rz 6222d wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **20.2.5.4.4 Geschäftsabwicklung**

##### **Rz 6222d**

**Die im Wohnbaufinanzierungsgeschäft im engeren Sinn abgeschlossenen zivilrechtlichen Darlehens- und Kreditverträge müssen so gestaltet werden, dass der Vertragspartner der Wohnbaubank verpflichtet wird, die ihm zur Verfügung**

gestellten Mittel den Bestimmungen des StWbFG entsprechend zu verwenden. Dies betrifft vor allem die Art der zu errichtenden Bauten und die Preisbildung im Vermietungsfall. Wird der Ankauf von Grundstücken finanziert, ist sicherzustellen, dass auf dem Grundstück innerhalb von drei Jahren nach dem Ankauf ein Wohnbau im engeren Sinn errichtet wird. Für den Fall der Verletzung dieser Auflagen ist die sofortige Fälligkeit der Kreditmittel vorzusehen. Wohnbaubanken können sich bei der Durchführung ihrer Finanzierungsaufgaben anderer Banken als Erfüllungsgehilfen bedienen. Das bedeutet, dass sie das Finanzierungsgeschäft nicht direkt mit dem Bauträger bzw. Kreditnehmer abschließen müssen, sondern die ihnen zur Verfügung stehenden Mittel auch anderen Banken mit der Auflage zur Verfügung stellen können, dass diese sie zur Finanzierung von Wohnbauten im engeren Sinn verwenden. Dieses indirekte Finanzierungsgeschäft kann in der Form abgewickelt werden, dass die Partnerbank lediglich als Vermittler oder Erfüllungsgehilfe (Treuhand) der Wohnbaubank auftritt. Es kann aber auch durch Widmungseinlagen, Refinanzierungskredite und ähnliche Instrumente erfolgen, bei denen der Partnerbank ein bestimmtes Geldvolumen auf eine bestimmte Zeit zur Verfügung gestellt wird, das diese durch Vergabe von Krediten und Darlehen auf eigene Rechnung und Gefahr verwenden kann. Die Partnerbank hat für solche durch Widmungseinlagen finanzierte Kredite und Darlehen eine eigene gesonderte Kennzeichnung vorzusehen. Jedenfalls muss durch zivilrechtliche Vereinbarungen sichergestellt werden, dass die Mittel den Bestimmungen des StWbFG entsprechend eingesetzt werden. Im Falle von Widmungseinlagen, Refinanzierungskredit etc. müssen damit die die Wohnbaubank treffenden Auflagen hinsichtlich des von ihr zur Verfügung gestellten Geldvolumens auf die Partnerbank übergehen.

Bei Wohnbaubanken und jenen Kreditinstituten, die von Wohnbaubanken Widmungseinlagen, Refinanzierungskredite etc. erhalten haben, gilt für den aushaftenden Stand an begünstigten Finanzierungen der jeweilige Plansaldo der Hypothekendarlehen - das ist der dem aktuell gültigen Tilgungsplan zugrunde liegende Stand.

Die Tätigkeit der Wohnbaubanken ist auf die Förderung der Errichtung, Erhaltung und nützlichen Verbesserung von Wohnungen und überwiegend zu Wohnzwecken bestimmten Gebäuden auszurichten. Die Finanzierung von bereits laufenden Bauvorhaben oder die Umschuldung bei bereits errichteten aber noch nicht

ausfinanzierten Projekten ist daher nicht als Finanzierung des Wohnbaus im Sinne des StWbFG anzusehen. Nicht von dieser Einschränkung betroffen ist die Umschuldung vor Zuzählung von sonstigen Finanzierungsmitteln, die Umschuldung von Zwischenfinanzierungen oder der Ersatz von Eigenmitteln in der Bauphase und der Eintritt der Wohnungseigentümer in ein ursprünglich dem Bauträger oder Wohnungserwerber gewährtes Globaldarlehen, soweit objektbezogen Identität des Wohnbaudarlehens gegeben ist. Nach Tilgung einer Emission kann der bestehende Darlehensblock bzw die Widmungseinlage etc durch eine begünstigte Neuemission refinanziert werden.

Das erste und zweite Aufzählungszeichen in Rz 6225a wird geändert (Klarstellung bzw AIFMG)

- Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt (Z 1)  
Darunter fallen insbesondere Privatdarlehen und sonstige nicht verbrieft private Forderungen, wie zB nicht verbrieft obligationenähnliche Genussrechte.  
**Uneinbringliche private Darlehensforderungen stellen negative Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar, deren Substanzanteil jedoch ebenfalls nicht unter den besonderen Steuersatz fällt. Zum Verlustausgleich siehe Rz 6234.**
- Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren und **Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegendem Gebilde** (Z 2)  
Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbrieften, einschließlich verbrieft Derivate (insbesondere Indexzertifikate), sowie Anteilsscheine **an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegendem Gebilde**, einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge, unterliegen nicht dem besonderen Steuersatz, wenn diese bei ihrer Begebung in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht keinem unbestimmten Personenkreis angeboten werden (= öffentliches Angebot). Bei nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren bzw. **Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegendem Gebilde** kommt es somit im Anwendungsbereich des BBG 2011 zum Entfall des Kapitalertragsteuerabzugs; allerdings ist bei ausländischen Wertpapieren im Zweifel davon auszugehen, dass ein solches öffentliches Angebot gegeben ist und KEST

einzubehalten ist (siehe Abschnitt 29.5.2.2). Ein öffentliches Angebot ist eine Mitteilung an das Publikum in jeglicher Form und auf jegliche Art und Weise, die ausreichende Informationen über die Bedingungen eines Angebots (oder einer Einladung zur Zeichnung) von Wertpapieren oder Veranlagungen und über die anzubietenden Wertpapiere oder Veranlagungen enthält, um einen Anleger in die Lage zu versetzen, sich für den Kauf oder die Zeichnung dieser Wertpapiere oder Veranlagungen zu entscheiden. Es handelt sich dabei um ein Angebot im Sinne des § 861 ABGB, das an einen unbestimmten Personenkreis gerichtet wird. Vom Publikum bzw. einer sich nicht an bestimmte Personen wendenden Willenserklärung kann jedenfalls dann ausgegangen werden, 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 100 Personen, so gilt das Angebot als öffentlich. Der Anbieter kann diese Annahme widerlegen.

Einem solchen Angebot ist eine sich nicht an bestimmte Personen wendende Aufforderung, auf den Erwerb von Wertpapieren oder Veranlagungen gerichtete Angebote zu stellen, gleichzuhalten.

Von einem öffentlichen Angebot ist auszugehen,

- wenn die betroffenen Wertpapiere der Prospektpflicht gemäß § 2 KMG unterliegen oder
- bereits an geregelten Märkten gehandelt werden (siehe dazu die Übersicht über die geregelten Märkte und einzelstaatlichen Rechtsvorschriften zur Umsetzung der entsprechenden Anforderungen der Richtlinie 2004/39/EG des Europäischen Parlaments und des Rates über Märkte für Finanzinstrumente, ABl. Nr. C 348 vom 21.12.2010 S. 9), oder
- es sich um allgemein angebotene Kassenobligationen handelt.

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

Für die Vermutung eines öffentlichen Angebotes 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 (zB Reuters, Bloomberg usw.) zur Zeichnung angeboten werden.

Als Beweismittel für das Vorliegen eines öffentlichen Angebotes eignen sich insbesondere

- Übernahme- oder Syndikatsverträge,
- Informationsschreiben der Kreditinstitute an ihre Vertriebsorganisationen oder allgemeine Kundeninformationen (zB Zusendung von Zeichnungsprospekten an den präsumtiven Kundenkreis),
- Mitteilungen an Presseagenturen, Belegexemplare der Veröffentlichung,
- Eingabeprotokolle und -journale oder Ausdrücke anerkannter Handelssysteme.

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

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

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

Rz 6225b wird geändert (Klarstellung bzw AIFMG)

### **Rz 6225b**

Bei über Investmentfonds im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 30 InvFG 2011, **Alternative Investmentfonds im Sinne des AIFMG** sowie **bei einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegendem Gebilde** bezogenen Zinsen aus verbrieften Forderungen bzw. Einkünften aus Derivaten kann die Prüfung des öffentlichen Angebots bzw. der Verbriefung unterbleiben.

In Rz 6409 wird zweimal das Wort „**Gebäudes**“ durch das Wort „**Grundstückes**“ ersetzt (Klarstellung)

Rz 6410 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 6410**

Auch Schadenersatzleistungen, die mit dem Mietobjekt zusammenhängen, gehören zu den Einkünften (VwGH 21.3.1972, 2123/71), es sei denn, sie stellen ein Entgelt für die Minderung der Vermögenssubstanz dar (zB Versicherungsentschädigungen wegen Zerstörung eines Mietobjektes). Aufwendungen, die mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

*Beispiel:*

*Eine bei Zerstörung des Mietwohnhauses an sich zulässige Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung darf insoweit nicht berücksichtigt werden, als ihr eine nicht steuerpflichtige Versicherungsentschädigung gegenübersteht. Die Wiederherstellungskosten des Gebäudes dürfen hingegen für die Berechnung der AfA nicht um die Versicherungsentschädigung gekürzt werden.*

**Keiner Kürzung unterliegen jedoch die Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes, auch für den Fall, dass für das zerstörte Wirtschaftsgut eine Versicherungsentschädigung geleistet wurde (BFG, 11.6.2014, RV/3100063/2010).**

Rz 6414 wird geändert (1. StabG 2012)

### **Rz 6414**

Ein Hauseigentümer, der einen Mieter dazu veranlasst, gegen Zahlung einer Entschädigung auf sein Mietrecht an Räumlichkeiten zu verzichten, erwirbt damit nicht ein Mietrecht, sondern die Freiheit seines Eigentums von einer schuldrechtlichen Bindung. Diese Kosten der Freimachung des Objektes sind als zusätzliche Anschaffungskosten zu aktivieren und können steuerlich nur im Wege der AfA berücksichtigt werden (VwGH 12.1.1971, 1764/69; VwGH 22.2.1972, 1909/70), vorausgesetzt, die frei gemachte Einheit dient der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 9.6.1982, 81/13/0123). Ein Ersatz von Aufwendungen gemäß § 10 MRG kann auch über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden (§ 28 Abs. 4 EStG 1988). Werden diese Aufwendungen vom Vermieter auf den Nachmieter überwält, ist dieser Betrag als Einnahme zu erfassen. Freimachungskosten zur besseren Veräußerung sind nicht im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und

Verpachtung (VwGH 16.12.1998, 93/13/0289), gegebenenfalls aber im Rahmen der Ermittlung von Einkünften aus **privaten Grundstücksveräußerungen als nachträgliche Anschaffungskosten** abzugsfähig.

In Rz 6433 wird die Tabelle geändert (Klarstellung)

		Beginn erstmalige Vermietung	
		Vor 2013	Ab 2013
Ansatz AfA-Bemessungsgrundlage Gebäude	Altvermögen (am 31.3.2012 nicht steuerverfangen <b>gemäß § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012</b> )	Fiktive AK Bei Veräußerung: Erfassung der gesamten Wertsteigerung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988	Fiktive AK Bei Veräußerung: Erfassung der fiktiven AK gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988  Restliche Wertsteigerung gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988
	Neuvermögen (am 31.3.2012 steuerverfangen <b>gemäß § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012</b> oder danach erworben)	Fiktive AK Bei Veräußerung: § 30 Abs. 4 EStG 1988 steht nicht zu  Erfassung der gesamten Wertsteigerung gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 (von tatsächlichen AK)	AK/HK Bei Veräußerung steht § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht zu

Rz 6469 wird geändert (Judikatur)

### 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 einer Gaseinzelofenheizung durch eine Gasetagenheizung (VwGH 23.10.2013, 2010/13/0147),**
- 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 6476 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 6476**

Herstellungsaufwand sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen:

- Aufstockung eines Gebäudes,
- Zusammenlegung von Wohnungen,
- erstmaligem Einbau von Zentralheizungen, Aufzugsanlagen usw.,
- Versetzung von Zwischenwänden,
- Einbau von Badezimmern und WC (Kategorieranhebung),
- Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen (zB Versetzen von Türen und Fenstern),
- **Stellplatz-Ausgleichsabgaben in Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes (zB gemäß § 41 Niederösterreichische BauO 1996).**

Rz 6478a wird neu eingefügt (Judikatur)

## Rz 6478a

**Die Verteilungsmöglichkeit von Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 kommt nur dann zum Tragen, wenn im Zeitpunkt ihres Anfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (VwGH 25.9.2012, 2008/13/0240).**

Rz 6484 wird geändert (Einfügung eines Verweises)

## Rz 6484

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen vor dem 1. August 2008:

Wird ein Gebäude entgeltlich oder unentgeltlich unter Lebenden übertragen, dann gehen die verteilten Absetzungen für Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen nicht über. Auch der bisherige Eigentümer darf ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr keine restlichen verteilten Absetzungen mehr geltend machen. Im Jahr der Übertragung steht dem Übertragenden noch der volle Jahresbetrag zu.

*Beispiel:*

*Im Jahr 2002 wurden von A für ein vermietetes Gebäude 30.000 Euro für Instandsetzungen aufgewendet. Am 15. Juni 2008 schenkt A das Gebäude seinem Sohn B, der das Gebäude weitervermietet. A kann für 2002 bis 2008 je 1/10 von 30.000 Euro absetzen. Weder A noch B können die noch nicht "verbrauchten" Zehntelbeträge geltend machen.*

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen nach dem 31. Juli 2008:

Wird ein Gebäude entgeltlich übertragen, gehen die verteilten Absetzungen für Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen nicht über. Auch der bisherige Eigentümer darf ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr keine restlichen Absetzungen mehr geltend machen **(zu offenen Instandhaltungsaufwendungen siehe Rz 6486a)**. Im Jahr der Übertragung steht dem Übertragenden noch der volle Jahresbetrag zu.

Rz 6488a wird geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014)

## Rz 6488a

Ab der Veranlagung 2010 können über Antrag

- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen (zB Abbruchkosten) sowie

- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind (zB Schadenersatzleistungen, die als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, Kosten der Aufräumung nach einem Katastrophenschaden, Rechtskosten iZm mit der Freimachung von Mietobjekten, **Mieteinnahmen, die auf den Veräußerungserlös der Mietwohnung nach Rz 6655 angerechnet werden**),

gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden.

Die Ausführungen hinsichtlich der Folgen bei Übertragung des Gebäudes, Aufgabe der Vermietung und Einlage des Gebäudes in das Betriebsvermögen (Rz 6484) gelten entsprechend.

Rz 6611 wird um folgenden Bulletpoint ergänzt (Salzburger Steuerdialog 2013)

- **Die Zustimmung von Wohnungseigentümern zum Ausbau des Dachbodens durch einen Wohnungseigentümer gegen Erbringung von Sanierungsmaßnahmen an deren Eigentumswohnungen (zB Austausch der Fenster).**

Rz 6621 bis Rz 6623 werden geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

### **Rz 6621**

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 definiert ausdrücklich den Grundstücksbegriff. Dieser umfasst:

- Den (nackten) Grund und Boden (siehe dazu Rz 577 bis 579).
- Gebäude (siehe dazu Rz 3140 und 3140a); dazu zählen auch Gebäude auf fremdem Grund und Boden (zB Kleingartenhäuser im wirtschaftlichen Eigentum des (Unter-)Pächters, Superädifikate).
- Grundstücksgleiche Rechte (siehe Rz 6622).

Aufwendungen, welche die Nutzbarkeit des Grundstücks erst ermöglichen (zB Anlegerbeiträge für die Aufschließung des Grundstücks durch Straßen oder Gehsteige), sind als Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden anzusehen. Aufschließungsbeiträge zur Versorgung mit Wasser (Entsorgung von Abwasser) und Energie sind bei bebauten oder in Bebauung befindlichen Grundstücken als Anschaffungs- bzw. Herstellungsnebenkosten des Gebäudes zu werten, sonst ebenfalls Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden. Zum Grundstücksbegriff iSd des § 30 Abs. 1 EStG 1988 gehören auch Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung mit Grund und Boden, Gebäuden oder grundstücksgleichen

Rechten derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, dass sie die Nutzung des Grundstücks ermöglichen oder verbessern und daher nicht eigenständig übertragen werden können oder regelmäßig im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes mitübertragen werden (zB Zäune, Parkplätze, Wege, Wegerechte an fremden Grundstücken und ähnliche Grunddienstbarkeiten, Brücken, Schwimmbecken und -teiche und Biotope, Geländegestaltungen, Drainagen, Wehranlagen, gemauerte Essplätze, Gartenlauben und -häuschen). Dies gilt auch, wenn derartige Wirtschaftsgüter steuerlich ein von Grund und Boden getrenntes selbständiges Wirtschaftsgut darstellen und bei Nutzung zur Einkunftserzielung einer gesonderten Absetzung für Abnutzung zugänglich sind (zB Platzbefestigungen zwecks Beseitigung von Löchern und Unebenheiten, VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238, oder Platzbefestigungen zur Schaffung von Parkplätzen). **Für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte bestehen keine Bedenken, diese Wirtschaftsgüter dem Grund und Boden zuzuordnen.**

Wirtschaftsgüter, die aus der Nutzung des Grundstücks entstehen und land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienen (stehende Ernte, stehendes Holz), sind hingegen vom Grundstücksbegriff auch dann nicht umfasst, wenn sie in einem einheitlichen Vorgang mit dem Grund und Boden veräußert werden.

Diese Grundstücksdefinition, die nicht nur den Tatbestand des § 30 EStG 1988 definiert, sondern auch für die Anwendung des Steuersatzes von 25% maßgebend ist, gilt gleichermaßen für den betrieblichen Bereich (vgl. Verweis in § 4 Abs. 3a EStG 1988).

## **Rz 6622**

Als grundstücksgleiche Rechte kommen nur zivilrechtlich selbständige Rechte in Frage, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (insbesondere hinsichtlich des Erwerbes) unterliegen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind. Grundstücksgleiche Rechte sind in diesem Sinne insbesondere:

- Baurechte an fremden Grundstücken. Das "Baurecht" am eigenen Grundstück stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst die Überlassung des Baurechts an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit führt zur Verselbständigung des Baurechtes, sodass mit diesem Akt ein grundstücksgleiches Recht erst begründet wird. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts an einem privaten Grundstück gegen einen Bauzins ist somit nach § 28 EStG 1988 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen (VwGH 26.7.2006, 2006/14/0024), sodass § 30 EStG 1988 schon wegen der Subsidiarität nicht anwendbar ist; unter § 30 EStG 1988

fällt daher nur die Veräußerung durch den Bauberechtigten. **Wird ein Baurecht an einem bebauten Grundstück eingeräumt, geht das Gebäude als Zugehör des Baurechtes (§ 6 Abs. 1 BaurechtsG) in das Eigentum des Bauberechtigten über. Wird für die Eigentumsübertragung am Gebäude eine Abschlagzahlung geleistet, liegt bei entsprechenden Wertverhältnissen von Gebäudewert und Abschlagszahlung (siehe dazu Rz 6625) eine Veräußerung des Gebäudes vor. Erfolgt die Abgeltung des Gebäudewertes im Rahmen des Bauzinses, ist der kapitalisierte Wert des Bauzinses gemäß dem Verhältnis von Baurecht und Gebäude aufzuteilen; bezüglich des auf das Gebäude entfallenden kapitalisierten Wertes ist an Hand der Regeln zur Beurteilung des Gegenleistungscharakters von Renten (siehe dazu Rz 7002) zu beurteilen, ob eine Gegenleistungsrente vorliegt oder nicht (zur steuerlichen Erfassung von Gegenleistungsrenten für die Übertragung von Grundstücken siehe Rz 6657). An der steuerlichen Qualifikation des für die Baurechtseinräumung geleisteten Bauzinses bzw des auf das Baurecht entfallenden Teils des Bauzinses ändert dies nichts.**

- Fischereirechte an fremden Gewässern. Das "Fischereirecht" am eigenen Gewässer stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Die Ausführungen zum Baurecht gelten sinngemäß; unter § 30 EStG 1988 fällt daher nur die Veräußerung durch den Fischereiberechtigten. Hinsichtlich des Fischereirechtes an fließenden Gewässern handelt es sich in den meisten Fällen um Fischereirechte an fremden Gewässern. Nach § 2 Wasserrechtsgesetz 1959 (WRG 1959) sind die im Anhang A aufgezählten Ströme (zB die Donau), Flüsse, Bäche und Seen öffentliche Gewässer. Dies betrifft auch alle Arme, Seitenkanäle und Verzweigungen dieser Gewässer. Darüber hinaus sind aber auch alle anderen Gewässer öffentliche Gewässer, soweit sie nicht nach dem WRG 1959 als Privatgewässer bezeichnet werden. Sie gehören somit dem öffentlichen Gut an, das nach § 287 ABGB im Eigentum des Bundes oder des Landes steht und nur dem Gebrauch durch jedermann dient. Unter diesem Aspekt stellt ein Fischereirecht an einem Fließgewässer idR ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer dar und es liegt daher ein grundstücksgleiches Recht vor. Zu Fischereirechten in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen siehe Rz 5009.
- Bergwerksberechtigungen nach dem Mineral-Rohstoff-Gesetz gelten als unbewegliche Sache und sind in das Bergbuch beim zuständigen Bergbuchsgericht einzutragen.

Keine grundstücksgleichen Rechte sind insbesondere

- Jagdrechte: Das Jagdrecht ist untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden. Mangels selbständigen Rechts kann daher kein grundstücksgleiches Recht vorliegen.
- Fischereirechte an eigenen Gewässern (siehe oben).
- Wasserrechte nach dem Wasserrechtsgesetz 1959.
- Dienstbarkeiten: Persönliche Dienstbarkeiten (zB Wohnrechte) sind als bewegliche Rechte einzustufen. Dies gilt auch, wenn sie verbüchert werden. Grunddienstbarkeiten (zB Wegerecht) sind nicht getrennt vom herrschenden Grundstück übertragbar.

Einkünfte im Zusammenhang mit solchen Rechten fallen nicht unter § 30 EStG 1988 und unterliegen im Falle der Steuerpflicht daher grundsätzlich dem Normalsteuersatz.

### **Rz 6623**

Einkünftebegründender Tatbestand des § 30 EStG 1988 ist die Veräußerung. Darunter ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird; zum Erbschafts Kauf siehe Rz 134e). Unter Anschaffung ist spiegelbildlich jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen. Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe. Jeder Veräußerung auf Seiten des Überträgers steht im gleichen Zeitpunkt eine Anschaffung des Erwerbers gegenüber.

Als Zeitpunkt der Veräußerung (= Anschaffung) ist im Zusammenhang mit Grundstücken der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (zB Kauf- oder Tauschvertrag) und - abweichend vom allgemeinen steuerlichen Anschaffungszeitpunkt (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums im Sinne der Erlangung der faktischen Verfügungsgewalt über das Wirtschaftsgut, VwGH 28.2.2012, 2009/15/0218) - nicht jener der sachenrechtlichen Übergabe maßgebend (VwGH 08.02.1989, 88/13/0049; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256). Dies gilt jedoch dann nicht, wenn das wirtschaftliche Eigentum schon früher übertragen wurde (siehe Rz 6629). Dies gilt grundsätzlich auch bei bedingten Rechtsgeschäften:

- Bei auflösender Bedingung ist der Tatbestand mit Vertragsabschluss erfüllt. Eine spätere Auflösung des Verpflichtungsgeschäftes infolge des Eintrittes der Bedingung beseitigt nicht die ursprüngliche Anschaffung/Veräußerung. Es liegt vielmehr ein neuerlicher Anschaffungs-/Veräußerungsvorgang vor.
- Ist bei nach dem 31.5.2013 unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossenen Verträgen der Bedingungseintritt hinreichend wahrscheinlich (zB Genehmigung durch die Grundverkehrskommission), wird der Tatbestand ebenfalls bereits mit

Vertragsabschluss erfüllt. Sollte trotz hinreichender Wahrscheinlichkeit die Bedingung nicht eintreten, liegt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor. Ist bei aufschiebend bedingten Veräußerungen der Bedingungseintritt von Beginn an nicht hinreichend wahrscheinlich, liegt eine Veräußerung erst bei Bedingungseintritt vor.

Optionen sind Bedingungen nicht gleichzuhalten. Eine Option liegt vor, wenn dem Vertragspartner ein einseitiges Gestaltungsrecht eingeräumt wird, einen Vertrag abzuschließen. Dies ist dann der Fall, wenn die Rechtswirksamkeit eines Vertrages ausdrücklich von der Erklärung eines Vertragspartners (zB des Käufers) abhängt. Bei solchen Optionsgeschäften kommt das relevante Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option zustande. Es gilt daher - bei Ausübung einer vor dem 1.4.2012 eingeräumten Option nach dem 31.3.2012 - die neue Rechtslage für Grundstücksveräußerungen. **Der Ausübung einer Option gleichzuhalten ist die Ausübung eines im Vertrag über die Veräußerung vereinbarten Wiederkaufsrechtes.**

Unabhängig vom steuerlichen Rückwirkungsverbot stellt die gerichtliche ex tunc-Auflösung eines Veräußerungsvertrages nach § 870 ABGB (List oder Zwang), § 871 ABGB (Irrtum), **§ 879 ABGB (Nichtigkeit auf Grund eines Verstoßes gegen die guten Sitten; zB Wucher)**, oder § 932 ABGB (Wandlung) **und § 934 ABGB (Verkürzung über die Hälfte)** ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar (siehe dazu auch Abschnitt 3.2.9. der Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO, Erlass des BMF vom 29.11.2006, BMF-010103/0083-VI/2006). **Dies gilt auch für eine Rückabwicklung des Veräußerungsgeschäftes auf Grund einer bloßen Vereinbarung der Vertragsparteien, wenn nachweislich (gegenüber dem Parteienvertreter oder dem Finanzamt) die Voraussetzungen für eine gerichtliche Vertragsaufhebung gegeben wären.**

**Wird eine Schenkung rückabgewickelt, stellt dies ebenfalls keine Veräußerung dar. Werden aber für ein zwischenzeitig vom Geschenknehmer errichtetes Gebäude die Herstellungskosten dem rückübertragenden Geschenknehmer ersetzt, kann dadurch eine Veräußerung des Gebäudes bewirkt werden.**

**Beschränkt sich die Entschädigung auf einen reinen Aufwandsersatz, ist aber davon auszugehen, dass keine steuerlich relevanten Einkünfte erzielt werden.**

Der Grundsatz, dass Veräußerung und Anschaffung spiegelbildliche Begriffe sind, wird bei Zuwendungen durch Privatstiftungen durchbrochen. Solche Zuwendungen stellen kein Veräußerungsgeschäft dar. Allerdings gilt eine solche Zuwendung gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 als Anschaffung beim Zuwendungsempfänger. Als Anschaffungskosten sind die

fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Zuwendung anzusetzen (§ 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988).

Zu Sonderfragen siehe Rz 6629 ff.

In Rz 6624 und Rz 6625 werden geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

## **Rz 6624**

Keine Veräußerung/Anschaffung liegt insbesondere in folgenden Fällen vor:

- Bei Unentgeltlichkeit des Vorgangs, somit insbesondere bei
  - Erbschaft;
  - Vermächtnis (siehe aber zu Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit einem Vermächtnis Rz 134a);
  - Erwerb durch Anrechnung auf den Pflichtteilsanspruch, wenn nach den Grundsätzen der Erbaueinandersetzung keine Veräußerung oder Tausch vorliegt (**siehe dazu Rz 134f**); dies gilt auch für den Erwerb eines Grundstückes im Wert des Pflichtteils in Folge eines Verzichtes auf den Pflichtteil vor Eintritt des Erbfalles;
  - Schenkung (siehe Rz 6625) unter Lebenden oder auf den Todesfall;
  - bei Spiel oder Wette (siehe aber Rz 6628 zur Objektverlosung).
- In Bezug auf ein im Rahmen einer Übertragung eines Grundstückes zurückbehaltenes **oder bereits verbüchert bestehendes** Wohn- oder Fruchtgenussrecht gilt Folgendes: Übertragen wird nur das belastete Grundstück. Der Wert des zurückbehaltenen **oder bereits verbüchert bestehenden** Nutzungsrechtes stellt daher keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Dabei ist unmaßgeblich, ob das Nutzungsrecht zu Gunsten des Übertragenden oder eines Dritten zurückbehalten wird. Gleiches gilt für sonstige zurückbehaltene Nutzungsrechte (zB Gartenbenutzungsrecht, Holzbezugsrecht, Fischereirecht). In diesen Fällen ist bei Erbringung von Gegenleistungen (zB Geldbetrag, Wert von zu erbringenden Dienstleistungen) für die Übertragung des belasteten Eigentums zu beurteilen, ob der Wert der Gegenleistung den halben gemeinen Wert des übertragenen (belasteten) Wirtschaftsgutes übersteigt, wodurch ein entgeltlicher Vorgang gegeben wäre.

**Die Übernahme eines bestehenden, aber bloß schuldrechtlich eingeräumten Nutzungsrechtes durch den Erwerber eines Grundstückes stellt dagegen eine Gegenleistung dar, weil es sich um eine bloße Übernahme einer Verbindlichkeit handelt. Ebenso stellt die Einräumung**

eines Nutzungsrechtes an einem anderen Grundstück eine Gegenleistung dar.

- Soweit das (wirtschaftliche) Eigentum des Steuerpflichtigen lediglich konkretisiert wird. Darunter fallen insbesondere
  - die Umwandlung von schlichtem Miteigentum in Wohnungseigentum und umgekehrt, soweit sich die (wirtschaftlichen) Eigentumsverhältnisse nicht ändern **(siehe Rz 6627a)**,
  - die Realteilung von Grundstücken (siehe Rz 6627).
- Bei der Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen der Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG; sie ist - auch bei Ausgleichszahlungen ohne betragliche Begrenzung - einkommensteuerrechtlich grundsätzlich als Naturalteilung zu werten. Dies gilt auch bei einvernehmlichen Ehescheidungen, ~~oder~~ bei der Auflösung von eingetragenen Partnerschaften **und bei Scheidungen nach ausländischem Recht**, wenn die Aufteilung des ehelichen (partnerschaftlichen) Gebrauchsvermögens nach den Grundsätzen des § 83 EheG vorgenommen wird **bwz im Falle einer Scheidung nach ausländischem Recht, die ausländische Rechtsgrundlage für die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens im Wesentlichen den Kriterien des § 83 EheG entspricht**. Die Naturalteilung hat die gleichen Rechtswirkungen wie eine unentgeltliche Übertragung, sodass auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen ist. **Keine Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögen oder der ehelichen Ersparnisse liegt dann vor, wenn eheliches Gebrauchsvermögen oder eheliche Ersparnisse mit Wirtschaftsgütern getauscht werden, die gemäß § 82 EheG nicht der Aufteilung unterliegen. In diesem Fall liegt insgesamt ein steuerbarer Tauschvorgang vor. Der Aufteilung gemäß § 82 EheG unterliegen zB Wirtschaftsgüter, die zu einem Unternehmen gehören, Anteile an einem Unternehmen wie zB. an einer GmbH oder einer Personengesellschaft. Der Aufteilung gemäß § 82 EheG unterliegen Anteile an einem Unternehmen aber dann, wenn es sich um eine bloße Wertanlage handelt; dies ist dann der Fall, wenn die Beteiligung mit keinem maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen verbunden ist, wobei ein maßgeblicher Einfluss bereits dann gegeben ist, wenn die bloße rechtliche Möglichkeit dazu besteht, ohne diese auszuüben (OGH 24.7.2014, 1 Ob 132/14i).**

- Bei dem Übergang des anteiligen Wohnungseigentums gemäß § 14 WEG 2002 an den überlebenden Partner einer Eigentümerpartnerschaft im Sinne des § 13 WEG 2002; die Entrichtung einer Entschädigung an die Verlassenschaft des verstorbenen Partners gemäß § 14 Abs. 2 WEG 2002 stellt keine Gegenleistung im Sinne eines Veräußerungsvorganges dar. Wird allerdings gemäß § 14 Abs. 1 Z 2 WEG 2002 das anteilige Wohnungseigentum an einen Dritten entgeltlich übertragen, stellt dies eine Veräußerung durch die Verlassenschaft und somit idR durch die Erben (siehe dazu Rz 9) dar.
- **Bei der Übernahme eines Kleingartenpachtvertrages gem. § 15 KleingartenG nach dem Tod des bisherigen Pächters. Der Unterpachtvertrag und das im wirtschaftlichen Eigentum befindliche Kleingartenhaus (siehe dazu Rz 6621) gehen nicht in die Verlassenschaft ein, weil der Pachtvertrag grundsätzlich mit dem Tod des Pächters endet. Nutzt einer der nach § 15 KleingartenG Eintrittsberechtigten (Ehegatte, Verwandte in gerader Linie, Wahlkinder des Verstorbenen oder eine andere Person, die an der Bewirtschaftung des Kleingartens in den letzten fünf Jahren maßgeblich mitgewirkt hat) sein Eintrittsrecht, muss dieser einen Ersatzanspruch gegenüber der Verlassenschaft erfüllen. Mangels wirtschaftlichem Eigentum der Erben am Kleingartenhaus, liegt keine Veräußerung durch die nicht eintretenden Erben vor; der Eintrittsberechtigte erwirbt unmittelbar von Todes wegen das wirtschaftliche Eigentum am Kleingartenhaus.**
- Bei der Herstellung von Gebäuden (siehe dazu Rz 6646 f). Zu beachten ist jedoch, dass durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden das Gebäude ein neues Wirtschaftsgut darstellt (siehe dazu Rz 6654). Hinsichtlich des Gebäudes ist jedoch bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen die Herstellerbefreiung (§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) anzuwenden.
- Bei der Entnahme von Grundstücken (VwGH 28.2.1973, 0900/72). Soweit es dabei zur Aufdeckung stiller Reserven kommt, tritt der Entnahmewert für alle steuerrelevanten weiteren Vorgänge (Veräußerung, Wiedereinlage) an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten (§ 6 Z 4 EStG 1988). Wird ein bebautes Grundstück entnommen, sind die stillen Reserven des Gebäudes zu versteuern (ausgenommen bei Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988). Der Entnahmewert tritt daher an die Stelle der Anschaffungskosten des Gebäudes. Im Zuge einer späteren Veräußerung des Grundstückes aus dem Privatvermögen ist daher der Veräußerungserlös auf

Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Alt-Grund und Boden kann dabei nach der pauschalen Gewinnermittlung gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 versteuert werden, das (zum 31.3.2012 steuerverfangene) Gebäude ist nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu erfassen.

- **Erwirbt ein Miteigentümer aus Anlass einer Teilungsklage im Wege einer Versteigerung gemäß § 352 EO das gesamte Grundstück, liegt eine Anschaffung nur hinsichtlich der von den anderen Miteigentümern erworbenen Miteigentumsanteile vor. Hinsichtlich seines eigenen Miteigentumsanteiles liegt kein Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang vor.**

### **Rz 6625**

Eine Schenkung ist grundsätzlich nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen anzunehmen (Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken). Ertragsteuerlich wird in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch bei einer gemischten Schenkung Unentgeltlichkeit des gesamten Vorgangs angenommen (keine "Teilentgeltlichkeit"; siehe dazu Rz 5571 f, zur gemischten Rente siehe aber unten), wenn insgesamt Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt (VwGH 18.09.1964, 1118/64; VwGH 21.10.1966, 1484/65; VwGH 03.03.1967, 0721/66; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113). § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 geht davon aus, dass die Voraussetzungen erfüllt sind, wenn die Gegenleistung 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht erreicht.

Zur Übertragung gegen Rente siehe Rz 7001 ff.

Für die steuerliche Behandlung von Grundstückstransaktionen im Zusammenhang mit vorweggenommenen Erbfolgeregelungen gelten folgende allgemeine Grundsätze:

- Ausgleichszahlungen für anderen Erbberechtigten überlassene Grundstücksanteile sind nur dann potentiell steuerlich relevant, wenn es auch zu Leistungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers kommt.
- Für Ausgleichszahlungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers ist die Überwiegensregel des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu beachten. Beträgt die Ausgleichszahlung mindestens 50% des gemeinen Wertes des Grundstückes, liegt eine Veräußerung durch den Übergeber des Grundstückes vor.

*Beispiel:*

*Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von 600 an seine Schwester*

*zu leisten. Die Ausgleichszahlung (600) beträgt mehr als 50% des gemeinen Werts des Grundstücks (500). Es liegt daher eine Veräußerung durch den Vater vor (dh. Steuerpflicht beim Vater).*

Beträgt die Ausgleichszahlung weniger als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstückes, liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor.

**Die Verpflichtung, einen allfälligen Veräußerungserlös mit anderen Erbberechtigten zu teilen, stellt dagegen keine Verpflichtung zur Leistung einer Ausgleichszahlung aus der eigenen Vermögenssphäre dar. Es liegt daher kein entgeltlicher Vorgang vor. Die spätere Veräußerung der Eigentumswohnung führt aber zur Steuerpflicht beim Veräußerer, wobei die nachfolgende teilweise Weitergabe des Verkaufserlöses an die anderen Erbberechtigten (Kinder) eine steuerlich unbeachtliche Einkünfteverwendung darstellt.**

Wird der "weichende Erbe" mit einem Teil des übertragenen Grundstückes abgefunden, kommt es zu keiner Realisierung der im Grundstück enthaltenen stillen Reserven; es gelten die Grundsätze der Grundstücksrealteilung (siehe Rz 6627).

Für Schenkungen auf den Todesfall gelten die Regeln der Erbauseinandersetzung; siehe Rz 134a ff.

Rz 6625a wird neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 6625a**

**Auch die Übernahme von Verbindlichkeiten stellt eine Gegenleistung dar (siehe Rz 6655). Dabei gilt Folgendes:**

- **Bei Vereinbarung einer Gesamtschuldnerschaft ist ohne Vereinbarung einer Regressregelung im Innenverhältnis davon auszugehen, dass sich ein Schuldner bis zur Hälfte der Schuld bei dem anderen Schuldner regressieren kann. Ist eine Regressregelung im Innenverhältnis vereinbart, ist als Gegenleistung nur der Teil der Gesamtschuld anzusetzen, die vom Erwerber endgültig zu tragen ist.**
- **Bei der Vereinbarung einer Gütergemeinschaft ist zu unterscheiden:**
  - **Ist iZm der Vermögensübertragung eine konkrete Leistung und Gegenleistung nicht identifizierbar, kann die Vereinbarung einer ehelichen Gütergemeinschaft nicht als entgeltliche Vermögensübertragung beurteilt werden.**

- **Kann die Vereinbarung einer Gütergemeinschaft in eine konkrete Leistung und Gegenleistung aufgelöst werden, stellt sie wirtschaftlich eine wechselseitige und somit (potentiell) entgeltliche Vermögensübertragung durch die Ehepartner dar (dabei ist die 50%-Grenze zu beachten; siehe Rz 6625 und 6626).**

Rz 6626 und Rz 6627 werden geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

### **Rz 6626**

Tauschvorgänge sind **grundsätzlich immer** als Veräußerungsvorgänge (und Anschaffungsvorgänge) zu werten; **werden aber unter nahen Angehörigen Grundstücke getauscht, deren Werte sich um mehr als 50% unterscheiden, stellt dies in der Regel ein Rechtsgeschäft mit Bereicherungsabsicht dar. Es liegt daher insgesamt für alle Beteiligten ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor. Dies gilt insbesondere für Grundstückstausche im Rahmen einer Erbauseinandersetzung. Stellt der Tausch einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang dar, ist als Veräußerungserlös des hingegebenen und gleichzeitig als Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstücks** gilt jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks **anzusetzen** (vgl. § 30 Abs. 1 letzter Satz iVm § 6 Z 14 lit. a EStG 1988); **der Veräußerungserlös fließt allerdings erst in jenem Zeitpunkt zu, zu dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das erhaltene Grundstück erlangt.** Werden Grundstücke getauscht, liegt - sofern keine Steuerbefreiung eingreift (siehe zB zur Flurbereinigung uä. Rz 6652) - bei jedem der Tauschpartner ein steuerpflichtiger Vorgang vor. Durch Ausgleichszahlungen vorgenommene Wertauf- oder -abstockungen sind nur für die Ermittlung des Anschaffungspreises (zB für eine spätere Veräußerung), nicht jedoch für die Ermittlung des Veräußerungserlöses (der Einkünfte nach § 30 EStG 1988) zu berücksichtigen.

*Beispiel:*

*Das Grundstück X (Altgrundstück; AK: 50.000; gemeiner Wert 70.000) steht im Eigentum von A und das Grundstück Y (Neugrundstück; AK: 80.000; gemeiner Wert 120.000) im Eigentum von B. Es werden die Grundstücke getauscht, sodass Grundstück X im Eigentum von B und Grundstück Y im Eigentum von A entsteht. A zahlt außerdem an B eine Ausgleichszahlung von 50.000.*

*Die Einkünfte ermitteln sich wie folgt:*

a) A gibt Grundstück X (gemeiner Wert 70.000) an B und erhält dafür von B dessen Grundstück Y (120.000); zusätzlich leistet A eine Ausgleichszahlung von 50.000. Er realisiert dadurch Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 von 70.000 Veräußerungserlös x 14% = 9.800. Die Regeleinkünfteermittlung könnte beantragt werden.

b) B gibt das Grundstück Y (gemeiner Wert 120.000) an A und erhält dafür von A dessen Grundstück X (70.000) und bekommt eine Ausgleichszahlung von 50.000. Er realisiert dadurch nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (vereinfachend ohne Berücksichtigung von Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung) ermittelte Einkünfte nach § 30 EStG 1988 von 120.000 Veräußerungserlös abzüglich 80.000 Anschaffungskosten = 40.000.

Die Ausgleichszahlung wirkt sich hier nur für die Ermittlung der Anschaffungskosten der erworbenen "Grundstückshälften" aus und beträgt nunmehr:

a) Für A 120.000 (70.000 zuzüglich 50.000, die A als zusätzliches Entgelt für das Grundstück Y bezahlt hat).

b) Für B 70.000 (120.000 abzüglich 50.000, die B als zusätzliches Entgelt für den das Grundstück X erhalten hat).

Ein steuerpflichtiger Tausch liegt auch dann vor, wenn Miteigentumsanteile an Grundstücken, welche bewertungsrechtlich keine wirtschaftliche Einheit bilden, zur Begründung von Alleineigentum getauscht werden.

Ebenso kommen auf die Zusammenlegung von Teilflächen zu einer Miteigentümergeinschaft (zB zur besseren Gestaltung von Bauland) und die nachfolgende Realteilung die Tauschregeln zur Anwendung, soweit der Vorgang nicht nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 befreit ist (siehe dazu Rz 6652). Ob zunächst Miteigentum begründet und dieses in der Folge geteilt wird oder ob zwischen den Eigentümern benachbarter Grundstücke mehrere Tauschverträge geschlossen werden, darf zu keiner unterschiedlichen steuerlichen Beurteilung führen. Nur hinsichtlich jener Flächen, die in Erfüllung der Vereinbarung wiederum an die früheren (Mit-)Eigentümer zurückfallen, ist nicht von einer Anschaffung auszugehen (VwGH 28.11.2002, 2000/13/0155).

### **Rz 6627**

Bei der Realteilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks bzw. einer Mehrzahl von Grundstücken (**zB. Grund und Boden und Gebäude**), welche aber bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG 1955) bilden, liegt wirtschaftlich betrachtet keine Veräußerung/Anschaffung vor, soweit nicht eine Geldabfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet wird (VwGH 22.06.1976, 0507/74, 0509/74, 0529/74). Im Falle von Verschiebungen der Wertverhältnisse ist die "Realteilung"

als zweistufiger Vorgang zu werten (Aufteilung entsprechend der Wertverhältnisse und nicht nach Fläche): In einem ersten Schritt erfolgt die Aufteilung entsprechend der bisherigen Miteigentumsquote(n). In einem zweiten Schritt erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse. Erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse gegen die Leistung einer Ausgleichszahlung, die mindestens 50% des von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wertes ausmacht, liegt eine Teilveräußerung vor. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob ein Grundstück auf alle Miteigentümer zur Begründung von Alleineigentum aufgeteilt wird, oder ob ein Grundstücksteil lediglich an einen **oder mehrere** Miteigentümer "abgeteilt" wird und der Rest des Grundstückes im Miteigentum der übrigen **oder aller bisherigen** Miteigentümer verbleibt.

Im Ausmaß der Verschiebung der Wertverhältnisse, ändert sich der Charakter als Altgrundstück hinsichtlich des erworbenen Grundstücksteils. Für eine nachfolgende Veräußerung liegt daher eine anteilige Anschaffung eines Neugrundstücks vor.

*Beispiel:*

*Ein Grundstück steht je zur Hälfte im Miteigentum von A und B. Die Anschaffungskosten betragen 20.000 Euro und der gemeine Wert beträgt 100.000 Euro. A und B kommen überein, das Grundstück zu teilen. Dabei erhält A einen Teil, dessen Wert 60.000 Euro beträgt und der Teil des B hat einen Wert von 40.000 Euro. A muss daher an B einen Wertausgleich in Höhe von 10.000 Euro zahlen. Die Ausgleichszahlung entspricht der Wertverschiebung, sodass ein entgeltlicher Vorgang gegeben ist.*

*Bezogen auf den Wert des Grundstücksanteiles des B vor der Teilung (50.000 Euro) kommt es zu einer Wertverschiebung im Umfang von 20%. Als Anschaffungskosten des durch B veräußerten Grundstücksteiles sind daher 20% der auf ihn entfallenden AK (10.000 Euro) anzusetzen. Der erhaltenen Ausgleichszahlung sind daher anteilige AK von 2.000 Euro gegenüberzustellen. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 8.000 Euro.*

*Bei A erhöhen sich die auf ihn entfallenden Anschaffungskosten von 10.000 Euro um die gezahlte Ausgleichszahlung und betragen daher insgesamt 20.000 Euro.*

Werden aneinandergrenzende Grundstücke (im Alleineigentum verschiedener Steuerpflichtiger) zu einem Grundstück (im Miteigentum aller Beteiligten) vereinigt, sind die Grundsätze der Realteilung sinngemäß anzuwenden, es sei denn das vereinigte Grundstück ist dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen.

Die Aufgabe des Miteigentums an einem Grundstück gegen Übertragung des Alleineigentums an einem anderen Grundstück stellt keine Realteilung dar. Es liegt ein Tauschvorgang und somit eine Veräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 vor.

Wird keine Ausgleichszahlung (zwischen Fremden) geleistet, ist anzunehmen, dass eine wertäquivalente Aufteilung erfolgt ("Fremde pflegen einander nichts zu schenken").

Bei Zivilteilung einer Liegenschaft und der damit verbundenen Veräußerung im Wege der öffentlichen Feilbietung liegt eine Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 vor (VwGH 16.9.1975, 0733/75).

Eine unentgeltliche Anteilsberichtigung anlässlich der Begründung von Wohnungseigentum oder bei Änderungen der Nutzwerte stellt grundsätzlich keinen Veräußerungsvorgang dar (siehe bereits Rz 6624). Werden allerdings Ausgleichszahlungen (Spitzenausgleich) geleistet, besteht wie bei der Realteilung insoweit Steuerpflicht.

Eine vergleichmäßige Festlegung eines unklaren Grenzverlaufes stellt ebenfalls keinen Tausch dar. Dagegen liegt dann ein Tauschvorgang vor, wenn ein klarer Grenzverlauf durch einen anderen ersetzt wird.

Die Einlage von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft gilt nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 als Tausch.

Kein Tausch ist die Zuwendung von Grundstücken an eine Privatstiftung (siehe Rz 6624).

Rz 6627a wird neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

### **Rz 6627a Parifizierung**

**Die erstmalige Parifizierung von Eigentumswohnungen stellt keinen Veräußerungs- bzw Anschaffungsvorgang dar (siehe Rz 6624). Wie bei einer Realteilung liegt eine Konkretisierung der bisherigen Miteigentumsanteile vor und das Wohnungseigentum tritt an die Stelle des bisherigen Miteigentums (bzw auch Alleineigentums bei Parifizierung von im Alleineigentum stehenden Grundstücken). Somit tritt auch die Eigentumswohnung in die Rechtstellung des bisherigen (anteiligen) Grundstücks ein und es setzen sich die Anschaffungskosten und eine allfällige (anteilige) Altvermögenseigenschaft des Miteigentumsanteiles im geteilten Grundstück fort. Dies gilt sinngemäß auch für den Fall, in dem am ungeteilten Grundstück Alleineigentum des nunmehrigen Wohnungseigentümers aller neuen Eigentumswohnungen bestanden hat.**

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

***A und B erben je zur Hälfte im Jahr 1999 ein Zinshaus mit 10 Mietwohnungen. Im Jahr 2005 kauft A auch den Hälfteanteil des B. Im Jahr 2014 lässt er das Gebäude parifizieren und die Wohnungen in Eigentumswohnungen umwandeln (Begründung von vorläufigem Wohnungseigentum), um diese besser veräußern***

*zu können. Das (vorläufige) Wohnungseigentum tritt an die Stelle des bisherigen Alleineigentums des A. Somit stellen die Eigentumswohnungen bei A je zur Hälfte Alt- und Neuvermögen dar.*

Rz 6627b wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 6627b Zivilteilung**

**Erwirbt ein Miteigentümer aus Anlass einer Teilungsklage im Wege der Versteigerung die gesamte Liegenschaft, dann liegt eine Anschaffung nur hinsichtlich der erworbenen Miteigentumsanteile vor. Anschaffungskosten für die erworbenen Miteigentumsanteile sind nur die Teile des Meistbotes, die auf die weichenden bisherigen Miteigentümer entfallen.**

Rz 6629 wird geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 6629**

Ein "Vorvertrag" (oder ähnliche Vereinbarungen) ist ein Vertrag, dessen Gegenstand die Verpflichtung zum Vertragsabschluss zu einem späteren Zeitpunkt ist. Bei Kaufverträgen ist im Zweifel allerdings nicht der Abschluss eines Vorvertrages anzunehmen, sondern der Abschluss des unmittelbaren Verpflichtungsgeschäftes, weil die wesentlichen Vertragsinhalte (Kaufgegenstand und Preis) mit denen des intendierten Hauptvertrages ident sein müssen (OGH 13.7.1993, 4Ob519/93).

Der Zeitpunkt des förmlichen Abschlusses des Kaufvertrages ist dann nicht maßgebend, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht wurde, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäftes für beide Vertragsteile vorwegnimmt (VwGH 17.12.1965, 2372/64; VwGH 23.2.1971, 1753/70; VwGH 20.11.1997, 96/15/0256).

**Erfolg die Nutzung einer Eigentumswohnung auf Basis eines Anwartschaftsvertrages (zum Erwerb des Wohnungseigentums), führt der Abschluss dieses Vertrages zur Anschaffung der Wohnung, auch wenn der förmliche Abschluss des Kaufvertrages erst später erfolgt (VwGH 9.11.1988, 87/13/0096). Im Unterschied dazu führt der Abschluss eines Mietvertrages mit Kaufoption nicht zur Anschaffung der Wohnung (zum Anschaffungszeitpunkt bei Kaufoptionen siehe Rz 6623).**

Rz 6633 wird geändert (BMF- Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

### Rz 6633

Die Begriffe "Eigenheim" und "Eigentumswohnung" sind nach der Legaldefinition des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 auszulegen. Demnach ist

- ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen,
- eine Eigentumswohnung eine Wohnung iSd Wohnungseigentumsgesetzes (**es muss daher zumindest im Zeitpunkt der Veräußerung der Wohnungseigentumsvertrag iSd § 3 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 abgeschlossen worden sein**) oder eine vergleichbare ausländische Wohnung,

wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dienen; **unschädlich ist es aber, wenn mehr als 1/3** der Gesamtnutzfläche von nahen Angehörigen **oder fremden Dritten** unentgeltlich für Wohnzwecke genutzt werden).

Zur Gesamtnutzfläche zählen nur Räume, die betrieblich genutzt werden oder die bewohnbar ausgestattet sind.

Schädlich ist beispielsweise die Nutzung für betriebliche Zwecke, als häusliches Arbeitszimmer im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte oder die Vermietung für fremde Wohnzwecke (VwGH 27.8.1991, 90/14/0240), wenn diese insgesamt mehr als 1/3 der Nutzfläche umfasst. Es ist für die Anwendbarkeit der Befreiung nicht erforderlich, dass entsprechende Sonderausgaben geltend gemacht worden sind oder geltend gemacht hätten werden können. Die Eigenschaft als Eigenheim oder Eigentumswohnung muss während des gesamten unten näher erläuterten Zeitraumes **der Nutzung als Hauptwohnsitz** gewahrt sein (siehe dazu Rz 6639; **zu den Auswirkungen einer Parifizierung siehe Rz 6640**). Für die Hauptwohnsitzbefreiung ist auch das (wirtschaftliche) Eigentum des Veräußerers während der gesamten Behaltdauer erforderlich, ausgenommen bei Schenkung oder Erbschaft (siehe Rz 6642).

Rz 6633a und b werden neu eingefügt (Übernahme des Inhalts des AÖF 72/1990 und der BMF-Grundstücksinfo 2014)

### Rz 6633a

**Bei land- und forstwirtschaftlichen Anwesen, wo das Wohngebäude an das Wirtschaftsgebäude (Stall, Tenne) angebaut ist und mit diesem eine bauliche Einheit darstellt, ist bei einem für Wohnzwecke genutzten Anteil von mindestens 20% der Gesamtnutzfläche (siehe dazu Rz 566 iVm Rz 559) trotz baulicher Verbindung in folgenden Fällen von einem eigenen Wohngebäude auszugehen:**

- An ein bestehendes Wirtschaftsgebäude wird ein Wohngebäude angebaut – Verbindungstüren oder ein als Verbindung dienender Vorraum sind dabei unschädlich
- Wohngebäude und Wirtschaftsgebäude werden zusammen neu errichtet, aufgrund der baulichen Gestaltung ist aber trotz der baulichen Verbindung nach außen hin erkennbar, dass kein einheitliches Gebäude vorliegt - Verbindungstüren oder ein als Verbindung dienender Vorraum sind dabei unschädlich
- Wohngebäude und Wirtschaftsgebäude werden zusammen in einem Gebäudeblock errichtet (einheitliches Dach, einheitliche Fassade) – trotz dieser baulichen Gestaltung ist von zwei verschiedenen Gebäuden auszugehen, wenn folgende Trennung zwischen Wohn- und Wirtschaftsgebäude vorliegt:
  - Eine Feuermauer zwischen Wohn- und Wirtschaftsgebäude,
  - eine Verschachtelung von Wohn- und Wirtschaftsräumen (zB im EG Wirtschaftsräume, im OG Wohnräume) ist nicht gegeben und
  - die Zweckwidmung, inwieweit Wohnräume oder Wirtschaftsräume vorliegen, ist aufgrund objektiver Kriterien eindeutig gegeben und auch nach außen hin erkennbar.

Das bedeutet, dass die Zwei-Drittel-Grenze für eigene Wohnzwecke nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 in diesen Fällen bei der Beurteilung des Eigenheimes außer Acht zu lassen ist, da von einem eigenen Wohngebäude auszugehen ist. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist daher bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen für das Wohngebäude zu gewähren.

#### **Rz 6633b**

Wird ein als Hauptwohnsitz genutztes Eigenheim samt Grundstück in zeitlicher Nähe anteilig an zwei verschiedene Erwerber veräußert, wobei der eine Erwerber nur Grund und Boden erwirbt, kommt die Hauptwohnsitzbefreiung aufgrund des engen zeitlichen Zusammenhangs der beiden Veräußerungsvorgänge sowohl für die Veräußerung des Grund und Boden-Teils als auch für die Veräußerung des Gebäudes mit dem restlichen Grund und Boden zur Anwendung; dabei ist aber die 1.000m<sup>2</sup>-Grenze zu beachten (siehe Rz 6634 f).

Rz 6634 wird geändert (Klarstellung und BMF-Grundstücksinfo 2014)

## Rz 6634

**Die Hauptwohnsitzbefreiung stellt grundsätzlich eine Gebäudebefreiung dar, wobei auch der Grund und Boden insoweit einbezogen wird.** Die Steuerbefreiung gilt sowohl für das Gebäude als auch für den Grund und Boden, für diesen aber nur insoweit, als **der Grund und Boden** der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m<sup>2</sup> - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken ist daher der 1.000 m<sup>2</sup> übersteigende Grundanteil steuerpflichtig. Zur Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und Gebäude siehe Rz 6645.

**Von der Hauptwohnsitzbefreiung nicht umfasst sind grundstücksgleiche Rechte (zB Baurechte).**

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

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

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

Rz 6634a bis Rz 6634d werden neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

## Rz 6634a

**Als Grundstück im Sinne des § 30 EStG 1988 ist grundsätzlich die einzelne Parzelle (Grundstück im Sinne des Vermessungsgesetzes) anzusehen. Für Zwecke der Hauptwohnsitzbefreiung können aber benachbarte Grundstücke, die gemeinsam mit dem als Hauptwohnsitz genutzten Grundstück genutzt werden (zB weil sie in derselben EZ erfasst sind), als Einheit betrachtet werden. Dabei ist aber die 1.000 m<sup>2</sup>-Grenze im Wege einer Gesamtbetrachtung auf alle der**

einheitlichen Hauptwohnsitznutzung unterliegenden Grundstücke anzuwenden, sodass die Flächen der Nachbargrundstücke nur bis zur Erreichung des Gesamtausmaßes von 1.000 m<sup>2</sup> von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst sind. Dies gilt auch für ein Nachbargrundstück, das sich lediglich im Miteigentum des Eigentümers des als Hauptwohnsitz genutzten Grundstücks befindet. In diesem Fall ergibt sich die dem Miteigentumsanteil zuzurechnenden Fläche aus der Fläche des Grundstücks dividiert durch den Miteigentumsanteil.

#### **Rz 6634b**

Von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst sind auch Nebengebäude, wenn diese für die Nutzung für selbständige Wohnzwecke oder betriebliche Zwecke nicht geeignet sind.

Befinden sich auf einem Grundstück zwei Gebäude, die für Wohnzwecke geeignet sind, von denen aber nur eines als Hauptwohnsitz genutzt wird, steht nur für dieses Gebäude die Befreiung zu. In Folge dessen ist der Grund und Boden beiden Gebäuden zuzuordnen. Dabei ist – unabhängig von den Grundstücksgrößen gemäß Grundbuch – das Verhältnis der Grundflächen der beiden Gebäude zu ermitteln und die Aufteilung der Gesamtfläche der Grundstücke in diesem Verhältnis vorzunehmen. Von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst ist daher die entsprechend dieser Verhältnisrechnung dem als Hauptwohnsitz genutzten Gebäude zuzuordnende Fläche bis höchstens 1000 m<sup>2</sup>.

Dies gilt auch dann, wenn sich diese Gebäude auf zwei nebeneinander liegenden und gemeinsam (zB als Garten) genutzten Grundstücken befinden.

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

*Grundstück 1 (700 m<sup>2</sup>) und Grundstück 2 (900 m<sup>2</sup>) stehen im Eigentum des X und liegen nebeneinander. Beide Grundstücke sind bebaut, allerdings wird nur das Gebäude auf Grundstück 1 von X als Hauptwohnsitz genutzt; beide Grundstücke bilden aber den Garten für X. Die Grundfläche des Hauses auf Grundstück 1 beträgt 120 m<sup>2</sup>, die Grundfläche des Hauses auf Grundstück 2 beträgt 60 m<sup>2</sup>, somit beträgt das Verhältnis der Grundflächen der Gebäude 2:1. Die Gesamtfläche beider Grundstück (1.600 m<sup>2</sup>) ist in diesem Verhältnis den beiden Gebäuden zuzuordnen. Somit entfällt auf das Gebäude 1 eine Grundfläche von 1.067 m<sup>2</sup>, die bis zu einem Ausmaß von 1.000 m<sup>2</sup> von der Hauptwohnsitzbefreiung erfasst ist.*

Rz 6634c

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

*Beispiel:*

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

*Auf das bebaute Grundstück entfallen 400 m<sup>2</sup>. Diese unterliegen jedenfalls der Steuerbefreiung (300 m<sup>2</sup> Bauland, 100 m<sup>2</sup> Grünland). Die übrigen 600 m<sup>2</sup> der beiden anderen Grundstücke sind im Verhältnis der Flächen der beiden Grundstücke aufzuteilen: 300:500=3:5*

*Grünland: 3/8 von 600 m<sup>2</sup> = 225 m<sup>2</sup> von beiden Grundstücken*

*Bauland: 5/8 von 600 m<sup>2</sup> = 375 m<sup>2</sup> von beiden Grundstücken*

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

*Alle drei Grundstücke (EZ) werden um gesamt 310.000 Euro verkauft, davon entfallen*

*120.000 Euro auf das Gebäude und*

*190.000 Euro auf Grund und Boden. Der Veräußerungserlös für den Grund und Boden ist auf die als Bauland und als Grünland gewidmete Fläche im Verhältnis der Marktpreise aufzuteilen (siehe Rz 6673).*

*Berechnung:*

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

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

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

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

#### **Rz 6634d**

**Für betrieblich genutzte Grundstücke kommt die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung; soweit ein Grundstück daher dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, ist es unabhängig von der Grundstücksfläche nicht befreit. Bei einem gemischt genutzten Grundstück, dessen Grundstücksfläche 1.000 m<sup>2</sup> übersteigt, ist für die 1.000 m<sup>2</sup>-Grenze aber nur die dem Privatvermögen zuzurechnende Grundstücksfläche relevant. Die „Freifläche“ von 1.000 m<sup>2</sup> ist daher nicht im Verhältnis der privaten und betrieblichen Nutzung aufzuteilen.**

Rz 6638 bis Rz 6641 werden geändert (Klarstellung und BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 6638**

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist als Hauptwohnsitz jener Wohnsitz anzusehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Ob ein "Hauptwohnsitz" vorliegt, ist von der Abgabenbehörde im Rahmen der Sachverhaltswürdigung eigenständig zu beurteilen. Einer Hauptwohnsitz-Meldung nach dem Meldegesetz kommt im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung zu. Ein Hauptwohnsitz kann aber unabhängig von der Meldung auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige an dem betreffenden Wohnsitz überhaupt nicht gemeldet ist oder dieser Wohnsitz bloß ein "weiterer Wohnsitz" im Sinne des Melderechts ist.

Verfügt ein Steuerpflichtiger über mehrere Wohnsitze, können folgende Umstände für die Beurteilung des Hauptwohnsitzes herangezogen werden (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235):

- Ort der Zustellung der Post
- Angabe als Wohnanschrift gegenüber Behörden und dem Arbeitgeber
- Höhe des Strom- und Wasserverbrauches

Ein vorübergehender Aufenthalt an einem anderen Wohnsitz ist nicht befreiungsschädlich. Eigentumswohnungen (Eigenheime), die lediglich als Zweitwohnsitz (etwa im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) genutzt werden, können nicht unter diese Befreiung fallen (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0235).

**Eine bloße Nutzung als arbeitsplatznahe Wohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung begründet keinen Hauptwohnsitz, dieser ist grundsätzlich am Familienwohnsitz anzunehmen.**

## Rz 6639

Die Befreiung nach dem 1. Tatbestand setzt voraus, dass

- das Eigenheim (die Eigentumswohnung) von der Anschaffung (Erlangung der Verfügungsgewalt) oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung (Vertragsabschluss) ununterbrochen (zur Toleranzfrist von jeweils einem Jahr vorher und nachher siehe Rz 6641) Hauptwohnsitz iSd Rz 6638 gewesen ist und
- nach Anschaffung des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) die tatsächliche Verwendung als Hauptwohnsitz zwischen Bezug des Eigenheimes (der Eigentumswohnung) und Veräußerung mindestens zwei Jahre betragen hat.

Aus der Bezugnahme auf die "Anschaffung" und "Veräußerung" ist abzuleiten, dass der Steuerpflichtige das Hauptwohnsitzerfordernis als (zumindest wirtschaftlicher) Eigentümer und persönlich (siehe dazu Rz 6644) erfüllen muss. Da eine Anschaffung jedenfalls einen entgeltlichen Erwerb (siehe Rz 6623) erfordert, ergibt sich aus der Bezugnahme auf die Anschaffung auch, dass der 1. Tatbestand niemals bei einem unentgeltlichen Erwerb zur Anwendung kommen kann. **Wurde das Eigenheim (die Eigentumswohnung) teilweise angeschafft und teilweise unentgeltlich erworben, kann der 1. Tatbestand nur anteilig in Bezug auf den angeschafften Teil zur Anwendung kommen.**

Eine (auch kurzfristige) Vermietung oder betriebliche Nutzung von mehr als 1/3 der Nutzfläche des Eigenheims oder der Eigentumswohnung ist im Rahmen des 1. Tatbestandes stets befreiungsschädlich; **eine Vermietung oder betriebliche Nutzung innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr (siehe Rz 6643) ist aber unschädlich.**

**Im Rahmen des 2. Tatbestandes (5 aus 10-Regelung) ist eine (auch kurzfristige) Vermietung oder betriebliche Nutzung befreiungsschädlich, wenn diese während der Nutzung als Hauptwohnsitz erfolgt. Erfolgt eine Vermietung oder betriebliche Nutzung des Grundstückes vor oder nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes, ist diese unschädlich, solange die Vermietung oder betriebliche Nutzung nicht länger als 5 Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung des Grundstückes dauert. Erfolgt neben einer Nutzung des Gebäudes als Hauptwohnsitz eine Vermietung oder betriebliche Nutzung des Gebäudes in einem Umfang von mehr als 1/3 der Gesamtnutzfläche, ist dies für die Hauptwohnsitzbefreiung ebenfalls unschädlich, wenn das Gebäude für mindestens 5 Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung zu mindestens 2/3 als Hauptwohnsitz genutzt wurde. Eine bloße Nutzung als arbeitsplatznahe Wohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung begründet keinen Hauptwohnsitz, dieser ist grundsätzlich am Familienwohnsitz anzunehmen.**

## Rz 6640

Die zweijährige Frist beginnt (frühestens) mit der Anschaffung oder Herstellung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung. Zeiten vor der Durchführung der Parifizierung einer Eigentumswohnung sind für die Ermittlung der Dauer der Nutzung der Eigentumswohnung als Hauptwohnsitz heranzuziehen, wenn die Nutzung auf Grundlage eines Anwartschaftsvertrages zum Erwerb von Wohnungseigentum (Wohnungseigentumsbewerber; **siehe dazu unten**) erfolgte **bzw der nunmehrige Wohnungseigentümer bereits vor der Parifizierung (Begründung des Wohnungseigentums) Miteigentümer des parifizierten Grundstückes war und die Wohnung als Hauptwohnsitz genutzt hat; dabei ist es unerheblich, ob es sich bereits vor der Parifizierung um ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung iSd § 18 Abs 1 Z 3 lit. b EStG 1988 gehandelt hat. Dies gilt auch für den Fall, in dem der nunmehrige Wohnungseigentümer vor der Parifizierung Alleineigentümer des parifizierten Grundstückes war, wenn die veräußerte Wohnung bereits im Rahmen des noch nicht parifizierten Grundstückes als Hauptwohnsitz gedient hat (dies gilt auch für den 2. Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung).**

Wohnungseigentumsbewerber ist derjenige, dem schriftlich, sei es bedingt oder befristet, von einem Wohnungseigentumsorganisator die Einräumung von Wohnungseigentum zugesagt wurde (§ 2 Abs. 6 WEG 2002). Bei Zweifel über diesen Zeitpunkt kann auch auf den Zeitpunkt der Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum im Grundbuch nach § 40 Abs. 2 WEG 2002 abgestellt werden.

## Rz 6641

Für die Frage der Nutzung seit der Anschaffung ist es nicht befreiungsschädlich, wenn das Eigenheim (die Eigentumswohnung) erst nach einem Zeitraum von höchstens einem Jahr ab der Anschaffung (Erlangung der Verfügungsgewalt) als Hauptwohnsitz bezogen wird. **Ist das Eigenheim oder die Eigentumswohnung zum Zeitpunkt der Anschaffung (siehe dazu auch Rz 6629) noch nicht fertig gestellt, beginnt die einjährige Toleranzfrist mit der Fertigstellung des Eigenheimes bzw des Gebäudes, in dem sich die Eigentumswohnung befindet.**

Unschädlich ist auch die Aufgabe des Hauptwohnsitzes bis zu einem Jahr vor bzw. nach der Veräußerung (siehe Rz 6643). Zwischen Anschaffung und Veräußerung muss das Eigenheim (die Eigentumswohnung) jedoch stets mindestens zwei Jahre tatsächlich als Hauptwohnsitz

genutzt worden sein (die Nutzung als Hauptwohnsitz nach der Veräußerung ist für die Erfüllung der Mindestfrist unbeachtlich).

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger kauft am 8.8.01 eine Alleigentumswohnung. Mit Fertigstellung der Renovierungsarbeiten zieht er am 10.6.02 in diese Wohnung ein und begründet dort seinen Hauptwohnsitz.*

- *Die Wohnung wird am 11.8.03 veräußert. Die Steuerbefreiung greift nicht, weil der Hauptwohnsitz nicht zwei Jahre bestanden hat.*
- *Die Wohnung wird am 11.8.04 veräußert und gleichzeitig der Hauptwohnsitz aufgegeben. Der Steuerpflichtige hat den Hauptwohnsitz innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr nach der Anschaffung begründet und bis zur Veräußerung mehr als zwei Jahre (10.6.02 bis 11.8.04) beibehalten. Die Steuerfreiheit ist daher gegeben.*
- *Die Wohnung wird am 11.8.04 verkauft, der Hauptwohnsitz wurde aber bereits am 1.5.04 aufgegeben. Der Steuerpflichtige hat nicht mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz in dieser Wohnung gehabt. Die Befreiung greift daher nicht.*
- *Die Wohnung wird am 11.8.03 verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Erwerber seinen Hauptwohnsitz bis zum tatsächlichen Auszug am 30.6.04. Die Steuerbefreiung greift nicht, weil die Toleranzfrist nach der Veräußerung nicht mehr mitgezählt werden darf, somit zwischen Begründung des Hauptwohnsitzes und der Veräußerung nicht zwei Jahre verstrichen sind.*

Rz 6643 wird geändert (Richtigstellung)

### **Rz 6643**

Der Hauptwohnsitz muss mit der Veräußerung oder spätestens ein Jahr nach der Veräußerung (Toleranzfrist) aufgegeben werden. Beim 1. Tatbestand darf **der Hauptwohnsitz** im Hinblick des Erfordernisses der durchgehenden Nutzung bereits innerhalb der Toleranzfrist von einem Jahr vor der Veräußerung aufgeben werden. Beim 2. Tatbestand kann der Hauptwohnsitz bereits früher aufgegeben worden sein, längstens aber fünf Jahre vor der Veräußerung.

*Beispiele:*

*1. Variante des Beispiels in Rz 6641 zum 1. Tatbestand:*

*Die Wohnung wird am 11.8.04 verkauft, der Steuerpflichtige behält aber im Einvernehmen mit dem Verkäufer den Hauptwohnsitz noch bis 10.6.05 bei, weil sein neuer Hauptwohnsitz*

*erst errichtet wird. Die Steuerbefreiung ist gegeben, weil die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nicht länger als ein Jahr nach der Veräußerung stattfindet.*

*2. A hat ein Eigenheim mit zwei gleich großen Wohnungen. Er veräußert einen Hälfteanteil (entspricht einer Wohnung) und behält seinen Hauptwohnsitz in der bereits bisher von ihm bewohnten Wohnung bei. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht anwendbar, weil der Hauptwohnsitz nicht aufgegeben wird.*

*3. B hat seit mehr als 5 Jahren den Hauptwohnsitz in seiner Eigentumswohnung. Er besitzt noch eine zweite Eigentumswohnung, die er vermietet. Nach Beendigung des Mietverhältnisses zieht er als Hauptwohnsitzer in die bisher vermietete Wohnung und veräußert den früheren Hauptwohnsitz: Die Befreiung steht zu.*

Die Beibehaltung des veräußerten Grundstücks (zB als Mieter) als Nebenwohnsitz ist nicht befreiungsschädlich, in solchen Fällen muss aber die Hauptwohnsitzeigenschaft des neuen Wohnsitzes eindeutig dokumentiert sein.

Rz 6649 und Rz 6650 werden geändert und Rz 6650a neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo, Judikatur und Klarstellung; Verschiebung des letzten Absatzes der Rz 6649 zu Rz 6650)

#### **Rz 6649**

Der Begriff "selbst hergestellt" ist mit dem Herstellungsbegriff außerhalb des § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 gleichzusetzen (siehe Rz 6492 ff). Der Steuerpflichtige muss sohin Bauherreneigenschaft besitzen. Ein selbst hergestelltes Gebäude kann nur bei einem ins Gewicht fallenden (finanziellen) Baurisiko vorliegen. Nicht selbst hergestellt ist jedenfalls ein Gebäude, das zu einem Fixpreis erstellt worden ist (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071); Fixpreise mit einzelnen beauftragten Unternehmer sind jedoch unschädlich. **Bei Fertigteilhäusern ist aber zu beachten: Wird ein solches auf einem selbst hergestellten Keller errichtet und der Innenausbau ebenfalls in Eigenregie vorgenommen, stellt das Gesamtgebäude ein selbsthergestelltes Gebäude dar, wenn die Errichtungskosten für den Keller und die Kosten des Innenaubaus die Kosten der Anschaffung, Lieferung und Aufstellung des Fertigteilhauses übersteigen.**

~~Die unterschiedliche Behandlung eines angeschafften gegenüber einem hergestellten Gebäude steht einer weiten Auslegung des Begriffs des "selbst hergestellten Gebäudes" entgegen (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071). Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung anzusehen sind (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071, VwGH 25.2.2003,~~

2000/14/0017 betr. Erneuerung der Decken, des Verputzes, der Fenster und Türen): Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Wird ein bereits als solches verwendbares Gebäude angeschafft, so gilt es auch dann nicht als selbst hergestellt, wenn vom Steuerpflichtigen in der Folge Herstellungskosten aufgewendet werden, welche die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Dies gilt auch für Teile an einem solchen Gebäude, selbst wenn daran Wohnungseigentum begründet wird. Ein Dachbodenausbau (Herstellung von Dachgeschoßwohnungen) ist kein "selbst hergestelltes Gebäude" (VwGH 25.4.2012, 2008/13/0128), ebenso nicht eine Aufstockung des Gebäudes (VwGH 25.2.2003, 99/14/0316), sowie ein Zubau, der keine eigene bautechnische Einheit darstellt (siehe Rz 5699a). Die Herstellungskosten sind in diesem Fall bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.

#### **Rz 6650**

Die unterschiedliche Behandlung eines angeschafften gegenüber einem hergestellten Gebäude steht einer weiten Auslegung des Begriffs des "selbst hergestellten Gebäudes" entgegen (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071). Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung anzusehen sind (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071, VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017 betr. Erneuerung der Decken, des Verputzes, der Fenster und Türen). Die Befreiungsbestimmung erfasst damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Eine erstmalige Errichtung liegt aber auch dann vor, wenn ein bestehendes Gebäude zuvor vollständig abgerissen wurde und an dessen Stelle ein neues Gebäude errichtet wird. Keine erstmalige Errichtung liegt aber vor, wenn ein bereits bestehendes Gebäude lediglich einer grundlegenden Sanierung oder einem grundlegenden Umbau unterzogen wird (zB das Gebäude wird bis auf die Außenmauern und die tragenden Mauern entkernt und umgebaut; vgl. dazu auch VwGH 24.9.2014, 2010/13/0154 wonach bei unveränderter Grundsubstanz keine Neuerrichtung vorliegt); dabei ist es unerheblich, ob die vom Steuerpflichtigen in der Folge aufgewendeten Herstellungskosten die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Dies gilt auch für Teile an einem solchen Gebäude, selbst wenn daran Wohnungseigentum begründet wird. Ein Dachbodenausbau (Herstellung von Dachgeschoßwohnungen) ist kein "selbst hergestelltes Gebäude" (VwGH

**25.4.2012, 2008/13/0128), ebenso nicht eine Aufstockung des Gebäudes (VwGH 25.2.2003, 99/14/0316), sowie ein Zubau, der keine eigene bautechnische Einheit darstellt (siehe Rz 5699a; vgl. auch VwGH 2.6.2004, 99/13/0133). Die Herstellungskosten sind in diesem Fall bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.**

Wird allerdings ein noch nicht benutzbarer Rohbau angeschafft und in der Folge vom Steuerpflichtigen fertiggestellt, so liegt insgesamt (auch hinsichtlich der Anschaffung des Rohbaus) ein selbst hergestelltes Gebäude vor, wenn die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten des Rohbaus übersteigen. Dies gilt sinngemäß für ein Fertigteilhaus, wenn die Kosten der Herstellung eines Kellers oder der Bodenplatte und die Kosten der Fertigstellung des Gebäudes den Fixpreis des Fertigteilhauses selbst übersteigen.

#### **Rz 6650a**

**Eine gemeinsame Herstellung eines im gemeinsamen Eigentum befindlichen Gebäudes durch ein Ehepaar ist dann gegeben, wenn die Herstellungskosten von beiden Ehepartnern gemeinsam getragen werden bzw im Falle der Fremdfinanzierung die Kreditrückzahlung von beiden Ehepartnern getragen wird; eine gemeinsame Herstellung ist aber auch dann noch gegeben, wenn im Falle der Fremdfinanzierung die Kreditrückzahlung nur von einem Ehepartner getragen wird, der andere Ehepartner aber für die Kreditverbindlichkeit als Bürger und Zahler haftet.**

**Werden die Kosten der Herstellung ausschließlich durch einen Ehepartner getragen, stellt das Gebäude für den anderen Ehepartner kein „selbst hergestelltes“ Gebäude dar; das Gebäude wurde ausschließlich von einem Ehepartner selbst hergestellt und sodann teilweise dem anderen Ehepartner unentgeltlich übertragen.**

**Diese Grundsätze gelten auch für eingetragenen Partnerschaften und Lebensgemeinschaften.**

Rz 6651 wird geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 6651**

Befreit ist die Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs. Diese Befreiung gilt ab 1.4.2012 auch für zu einem Betriebsvermögen gehörende Grundstücke (§ 4 Abs. 3a Z 1

ESTG 1988), insoweit verliert damit § 37 Abs. 3 EStG 1988 (Fünfjahresverteilung der Einkünfte) für Grundstücke seinen Anwendungsbereich.

Zum Begriff "behördlicher Eingriff" siehe Rz 7371 f.

Ein behördlicher Eingriff liegt auch dann vor, wenn er sich auf Grund von gesetzlichen Vorschriften ergibt, die in einem auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleiteten Bauverfahren anzuwenden sind (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009, betr. Abtretung von Grundfläche an die Gemeinde für Gehsteig). Bestehen keine Zweifel, dass die Behörde einen zwangsweisen Eigentumsentzug durchsetzen kann, ist es unerheblich, ob bereits mit einem Enteignungsverfahren begonnen wurde oder andere rechtliche Schritte zur Durchsetzung der bereits bestehenden Verpflichtung erfolgt sind (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0009).

Unmittelbar drohend ist ein behördlicher Eingriff, wenn ein solcher nachweislich vom möglichen Enteignungswerber für den Fall der Ablehnung des Anbots angedroht worden ist. Die Bestimmung will lediglich jene rechtsgeschäftliche Rechtsübertragung aus der steuerlichen Erfassung ausnehmen, die das gleiche Ergebnis zum Inhalt hat, welches - bei Unterbleiben einer rechtsgeschäftlichen Einigung - durch behördlichen Eingriff zwangsweise hergestellt wird. Es bestehen aber keine Bedenken, die Befreiung auch für zusätzlich abgelöste, aber an sich nicht von einem behördlichen Eingriff betroffene Flächen im Ausmaß von höchstens 20% der vom behördlichen Eingriff betroffenen Fläche zu gewähren (Freigrenze).

Die Veräußerung einer Liegenschaft (von Liegenschaftsteilen) an eine vom Enteignungswerber verschiedene Person ist keine Veräußerung zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden behördlichen Eingriffs (VwGH 25.2.2003, 99/14/0316).

Wird ein Vermögensgegenstand im Rahmen einer Zwangsversteigerung übertragen, so ist dies kein behördlicher Eingriff im Sinne einer Enteignung, sondern ein Veräußerungsgeschäft (VwGH 25.10.1995, 94/15/0009). Auch die Veräußerung wegen Verhaftung eines Steuerpflichtigen erfolgt nicht in Folge eines behördlichen Eingriffs (VwGH 3.8.2004, 2001/13/0128).

**In einem Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren (siehe dazu Rz 6652) können auch Nachteile abgewendet, gemildert oder behoben werden, die durch Maßnahmen im öffentlichen Interesse (zB Errichtung oder Änderung von Straßen, Wegen, Eisenbahnen, Wasserläufen usw.) verursacht werden. Werden in diesem Zusammenhang von Seiten der Gebietskörperschaften keine Grundflächen in das Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren eingebracht, haben diese für die im öffentlichen Interesse bereitgestellten Grundfläche jenen Betrag zu bezahlen, den sie mit den Grundeigentümern**

**außerhalb eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens als Entschädigung im Falle einer Enteignung gezahlt hätten (§ 9 Abs. 2 Flurverfassungsgesetz 1951). Wäre in diesen Einzelfällen auch eine Enteignung möglich, kann eine solche Entschädigung im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens daher unter die Befreiung nach § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 subsumiert werden.**

Rz 6652 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 6652**

Grundsätzlich sind Tauschvorgänge wie Veräußerungsvorgänge (und Anschaffungsvorgänge) zu werten (siehe Rz 6626). § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 befreit ab 1.4.2012 ausdrücklich Tauschvorgänge im "Flurbereinigungsverfahren" iSd Flurverfassungsgesetzes 1951 sowie "Baulandumlegungsverfahren" (insbesondere behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland). **Ein solches Verfahren liegt aber nur dann vor, wenn dieses behördlich abgeschlossen ist. Die Antragstellung auf Einleitung eines solchen Verfahrens, reicht für die Inanspruchnahme der Befreiung nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nicht aus.**

Vor dem 1.4.2012 waren derartige Vorgänge bereits nach Rz 6659 idF vor dem Wartungserlass 2013 nicht als Anschaffung/Veräußerung gewertet worden. Daher gelten die im Rahmen solcher Vorgänge erworbenen Grundstücke als unentgeltlich erworben. Das in einem solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung relevanter Umstände (Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten, eventuelle Umwidmung) an die Stelle des hingegebenen Grundstücks. Die bisherigen Besteuerungsmerkmale des hingegebenen Grundstücks bleiben somit im erworbenen Grundstück erhalten und sind für eine nachfolgende Veräußerung weiterhin maßgebend. Daher sind insbesondere die Anschaffungskosten des/der hingegebenen Grundstücke(s) als Anschaffungskosten des erworbenen Grundstücks anzusetzen (allfällige Ausgleichszahlungen und andere Nebenkosten sind nicht zu berücksichtigen).

*Beispiel:*

*Ein Steuerpflichtiger ist Eigentümer von drei Grundstücken, die in ein Flurbereinigungsverfahren einbezogen werden. Zwei dieser Grundstücke (A und B) sind Altgrundstücke, das dritte Grundstück (C) ist ein Neugrundstück (Anschaffungskosten 40.000 Euro). Grundstück B wurde im Jahr 1995 in Bauland umgewidmet. Im Zuge der*

*Flurbereinigung erhält der Steuerpflichtige für die Grundstücke A, B und C das (wertmäßig entsprechende) Grundstück D.*

*Grundstück A wird in der Flurbereinigung mit 20.000 Euro bewertet;*

*Grundstück B wird in der Flurbereinigung mit 30.000 Euro bewertet;*

*Grundstück C wird in der Flurbereinigung mit 50.000 Euro bewertet.*

*Die Grundstücke stehen daher in einem Wertverhältnis von 2/10 (A) zu 3/10 (B) zu 5/10 (C).*

*Der Tauschvorgang im Rahmen des Flurbereinigungsverfahrens ist steuerbefreit.*

*Das erhaltene Grundstück D wird am 1.10.2012 um 150.000 Euro veräußert. Es liegen steuerpflichtige Einkünfte nach § 30 EStG 1988 vor, wobei die Einkünfte unter Beachtung der Merkmale der weggetauschten Grundstücke A, B und C zu ermitteln sind:*

*2/10 des Veräußerungserlöses, somit 30.000 Euro, entfällt demnach auf Grundstück A. Da es sich um ein nicht umgewidmetes Altgrundstück handelt, sind die Einkünfte grundsätzlich nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von  $30.000 \times 14\% = 4.200$  Euro zu ermitteln. 3/10 des Veräußerungserlöses, somit 45.000 Euro, entfällt auf Grundstück B. Als umgewidmetes Altgrundstück betragen die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988  $45.000 \times 60\% = 27.000$  Euro.*

*5/10 des Veräußerungserlöses, somit 75.000 Euro, entfallen auf Grundstück C. Als Neugrundstück sind die Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 mit  $75.000$  abzüglich  $40.000$  Euro Anschaffungskosten =  $35.000$  Euro zu ermitteln. Zusätzlich sind die Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung abziehbar (für die gesamte Grundstücksveräußerung; siehe dazu Rz 6666).*

*Für die Grundstücke A und B könnten die Einkünfte über Antrag ebenfalls nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (Regeleinkünfteermittlung) berechnet werden. In diesem Fall wäre ein Inflationsabschlag entsprechend der über 10 Jahre hinausgehenden Behaltdauer (von der Veräußerung des Grundstücks D zurückgerechnet, für Grundstück B allerdings nur bis zum Umwidmungszeitpunkt 1995 zurück) zu berücksichtigen.*

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

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

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

Tauschvorgänge in der Art einer Flurbereinigung (Baulandumlegung) außerhalb eines behördlichen Verfahrens nach den gesetzlichen Bestimmungen sind von der Befreiung grundsätzlich nicht umfasst. Davon abweichend gilt jedoch:

- Für einen "privaten" Flurbereinigungstauschvertrag, für den die Erforderlichkeit für die Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens bescheidmäßig festgestellt wurde und für ein Flurbereinigungsübereinkommen, das vor der Agrarbezirksbehörde beurkundet wurde, ist § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 anwendbar **(die bloße Antragstellung auf Beurkundung ist noch nicht ausreichend)**.
- Bei Tauschvorgängen im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland kommt die Befreiung auch dann zur Anwendung, wenn es keine landesgesetzlichen Vorschriften gibt, das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung allerdings anderweitig dokumentiert ist (Tausch- und Ringtauschvereinbarungen); dies wird insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich sein.

Rz 6652a wird neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 6652a**

**Im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens sind Grundstücke mitunter zur Errichtung von Anlagen zu übertragen, die zur zweckmäßigen Erschließung und Bewirtschaftung des von der Maßnahme betroffenen Gebietes notwendig sind oder sonst die Ziele der Zusammenlegung**

oder Flurbereinigung fördern. Werden Grundstücke ohne Zustimmung des Grundeigentümers auf Basis des jeweiligen Flurverfassungsgesetzes in Anspruch genommen und dabei das Eigentum auf die öffentliche Hand übertragen oder zu deren Gunsten mit enteignungsähnlicher Wirkung beschränkt (siehe EStR 2000 Rz 7371), stellt dies einen behördlichen Eingriff dar; wird an Stelle eines Ersatzgrundstückes eine Geldentschädigung geleistet, ist diese gemäß § 30 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 steuerfrei.

Rz 6654 und Rz 6655 werden geändert (Klarstellung und BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### Rz 6654

Entscheidend für die Ermittlung der Einkünfte und den Umfang der Steuerpflicht ist, ob es sich handelt um

- Altgrundstücke oder
- Neugrundstücke.

Maßgebender Stichtag ist dabei der 31.3.2012. Grundstücke, die zum 31.3.2012 steuerverfangen waren oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft werden (worden sind), gelten als Neugrundstücke. Zu diesem Stichtag nicht steuerverfangene Grundstücke gelten als Altgrundstücke. Für private Grundstücke sowie für zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden außerhalb der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 ist für die Frage der Steuerverfangenheit alleine auf die bisherige Spekulationsfrist im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 abzustellen. Damit ergibt sich idR als Anschaffungsstichtag der 31.3./1.4.2002:

31.3.2002x)		31.3./1.4.2012	
← Anschaffung vor 31.3.2002x)		← Anschaffung ab dem 31.3.2002x)	Veräußerung →
= nicht steuerverfangen am 31.3.2012		= steuerverfangen am 31.3.2012	
= Altgrundstück		= Neugrundstück	
grundsätzlich pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs. 4 EStG 1988),	zwingende Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs. 3 EStG 1988)		

x) 31.3.1997 bei bisher 15-jähriger Spekulationsfrist wegen § 28 Abs. 3 EStG 1988 (§ 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF vor 1. StabG 2012).

Wird ein Grundstück sukzessiv erworben, kann die pauschale Einkünfteermittlung nur bezüglich jenes Anteils am Grundstück angewendet werden, der am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war; für jenen Anteil, der zu einem späteren Zeitpunkt angeschafft wurde und somit zum 31.3.2012 steuerverfangen war, kann daher nur die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 angewendet werden. Der Veräußerungserlös für das gesamte Grundstück ist daher entsprechend aufzuteilen. In diesem Fall kann die Aufteilung des Veräußerungserlöses an Hand der den jeweiligen Grundstücksanteilen zuzuordnenden Fläche erfolgen. Dies gilt auch für den Fall, dass das sukzessive erworbene Grundstück nur anteilig veräußert wird.

Maßgeblich ist die abstrakte Steuerbarkeit nach § 30 EStG 1988 idF vor 1. StabG 2012, nicht aber, ob im Falle der Veräußerung am 31.3.2012 tatsächlich ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn (oder -verlust) entstanden wäre oder der Vorgang aufgrund von einer Befreiung (Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) nicht steuerpflichtig wäre. Bei Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten handelt es sich um selbständige Wirtschaftsgüter. Ab dem In-Kraft-treten des 1. StabG 2012 ist die Einheitstheorie auf bebaute Grundstücke nicht mehr anzuwenden. Daher ist ab diesem Zeitpunkt auch die Beurteilung, ob Altvermögen vorliegt, für jedes Wirtschaftsgut selbst zu treffen. Wird daher auf vor dem 31.3.2002 angeschafftem Grund und Boden nach dem 31.3.2012 **mit der Errichtung eines Gebäudes begonnen (maßgeblich ist der Beginn der tatsächlichen Bauausführung)** oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt, stellt das Gebäude oder grundstücksgleiche Recht Neuvermögen dar.

#### **Rz 6655**

Unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung ist der Veräußerungserlös stets in tatsächlicher Höhe anzusetzen; **eine allfällig vereinnahmte und abzuführende USt ist nicht Teil des Veräußerungserlöses.** Zum Veräußerungserlös gehören vor allem ein empfangener Barkaufpreis sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber (dazu zählt auch die Übernahme der ImmoEST durch den Erwerber). Werden Verbindlichkeiten übernommen, sind diese unabhängig von der Laufzeit der Verbindlichkeit nicht abzuzinsen.

Daneben kommen auch sonstige wirtschaftliche (geldwerte) Vorteile in Betracht.

Zur Zurückbehaltung von **Nutzungsrechten** (Wohnrecht usw.) siehe Rz 6624.

In Veräußerungsraten enthaltene Zinsen oder Wertsicherungsbeträge sind nicht bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu berücksichtigen,

sondern den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 2 EStG 1988) zuzurechnen. Gleiches gilt für Stundungszinsen eines gestundeten Kaufpreises; ab einem Jahr ist stets abzuzinsen, sofern keine ausdrückliche Verzinsung vereinbart worden ist.

**Wird im Zuge des Erwerbes der gemieteten Wohnung ein Teil der bereits entrichteten Mietzahlungen auf den Kaufpreis angerechnet, stellen diese ebenfalls einen Teil des Veräußerungserlöses dar, wenn bereits bei Abschluss des Mietvertrag die Umwandlung eines Teiles der Mietzahlungen in einen Teil des Kaufpreises für den späteren Erwerb der Mietwohnung durch Mieter vereinbart wurde. Im Gegenzug sind die angerechneten Mietzahlungen im Jahr der Veräußerung als Rückzahlung von Einnahmen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 bei den Einkünften aus VuV zu berücksichtigen (siehe dazu LStR 2002 Rz 319 bzw zur Verteilung nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 Rz 6488a). Wurde die Anrechnung der Mietzahlungen nicht im Mietvertrag, sondern erst im Rahmen der Veräußerung vereinbart, entfaltet dies keine ertragsteuerliche Wirkung; die angerechneten Mietzahlungen sind daher nicht Teil des Veräußerungserlöses.**

Erforderlichenfalls ist der Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Dies betrifft einerseits Fälle, in denen für das Gebäude die Herstellerbefreiung anzuwenden ist, andererseits kann die private Veräußerung eines ab 1.4.2012 entnommenen bebauten Grundstücks eine getrennte Einkünfteermittlung erforderlich machen. Für zum 31.3.2012 nicht steuerverfangenen Grund und Boden ist die pauschale Einkünfteermittlung anwendbar, für das zum 31.3.2012 steuerverfangene Gebäude ist hingegen die Regeleinkünfteermittlung anzuwenden. Als Anschaffungskosten des entnommenen Gebäude(teile)s ist dabei der Entnahmewert anzusetzen. Hinsichtlich des Gebäudes kann daher ein Inflationsabschlag allenfalls ab der Entnahme (Betriebsaufgabe) berücksichtigt werden. Überdies führt die Entnahme von Grund und Boden - von Ausnahmefällen nach § 30a Abs. 3 EStG 1988 abgesehen - ab 1.4.2012 auch bei Neu-Grund-und-Boden zu keiner Gewinnrealisierung, weil sie zum Buchwert zu erfolgen hat (§ 6 Z 4 EStG 1988).

Rz 6655a bis Rz 6655c werden neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 6655a**

**Die Übernahme von Kosten durch den Erwerber kann eine Gegenleistung und somit einen Teil des Veräußerungserlöses darstellen. Dabei gilt Folgendes:**

- **Vertragserrichtungskosten:** Es liegt keine Gegenleistung vor, weil die Vertragserrichtung eindeutig im Interesse beider Parteien vorgenommen wird. Es liegen aber Anschaffungsnebenkosten des Erwerbers vor.
- **ImmoEst/besondere VZ:** Wird die ImmoEst/besondere VZ durch den Erwerber übernommen, stellt dies eine weitere Gegenleistung und somit einen Teil des Veräußerungserlöses dar. Die Berechnung der zu entrichtenden ImmoEst/besonderen VZ erfolgt in diesem Fall analog zur KESt (vgl. Rz 6218b) mit 33,33% von den Einkünften (ohne übernommene ImmoEst/besondere VZ). Wird die ImmoEst/besondere VZ pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 berechnet, ist der Veräußerungserlös durch 0,965 zu dividieren (im Falle einer Umwidmung durch 0,85). Dadurch erhält man jenen Veräußerungserlös, der zu entrichten wäre, wenn die ImmoEst/besondere VZ durch den Erwerber zu tragen ist. Dieser neu berechnete Veräußerungserlös ist sodann Basis für die pauschale Ermittlung der ImmoEst/besonderen VZ.

*Beispiel:*

*Veräußerungserlös 100; ImmoEst soll durch den Erwerber getragen werden. Das Grundstück wurde nicht umgewidmet.*

$$100/0,965 = 103,62$$

*Der Veräußerungserlös bei Tragung der ImmoEst durch den Erwerber beträgt somit 103,62. Die ImmoEst beträgt in diesem Fall 3,62; dem Veräußerer verbleiben somit 100.*

- **Kosten der ImmoEst-Selbstberechnung:** Diese stellen unmittelbar Kosten des Veräußerers dar. Übernimmt der Erwerber diese Kosten, stellt dies eine Gegenleistung dar, die den erzielten Veräußerungserlös erhöht. Gleichzeitig sind aber die Kosten der ImmoEst-Selbstberechnung im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung des Veräußerers abzugsfähig.
- **Gerichtsgebühren:** Gebührenschuldner ist gem. § 7 GGG der Einschreiter. Dieser ist grundsätzlich die Person, in deren Interesse eine Eintragung bzw. Löschung usw. erfolgt. Somit muss hinsichtlich der Verbücherung des Eigentumsrechtes idR der Erwerber als einschreitende Person diese Gebührenlast tragen.  
Bei einem Grundstückstausch sind daher beide Tauschpartner Gebührenschuldner jeweils für deren erhaltenes Grundstück. Wird vereinbart, dass einer der Tauschpartner diese Gerichtsgebühren für beide

Verbücherungsvorgänge trägt, stellt die Übernahme der Eintragungsgebühr hinsichtlich des vom „Kostenträger“ hingegebenen Grundstückes eine den Tausch ergänzende Gegenleistung dar. Diese zusätzliche Gegenleistung erhöht aber nicht den Veräußerungserlös, sondern nur die Anschaffungskosten des erhaltenen Grundstückes (siehe Rz 6626).

- **GrESt:** Die Übernahme der GrESt durch den Erwerber stellt keine Gegenleistung dar. Es liegen aber Anschaffungsnebenkosten des Erwerbers vor.
- **Kosten der Lastenfreistellung:** Ist im Kaufvertrag vereinbart, dass der Veräußerer für die Lastenfreistellung vor der Übergabe des Grundstückes zu sorgen hat und übernimmt der Erwerber die Kosten der Lastenfreistellung, stellt dies eine Gegenleistung dar.
- **Kosten eines Energieausweises:** Die Übernahme dieser Kosten stellt eine Gegenleistung dar.

#### Rz 6655b

Werden Grundstücke übertragen und im Gegenzug Pflegeleistungen vereinbart, stellt die Übernahme persönlicher Pflege unter nahen Angehörigen keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar (siehe auch Rz 1616).

Die vertragliche Übernahme der laufenden Kosten bei professioneller Pflege durch Dritte stellt keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar, wenn noch kein aktueller oder kurz bevorstehender Pflegebedarf besteht; daran ändert sich auch nichts, wenn später der Pflegebedarf entsteht.

Werden für die Grundstücksübertragung die laufenden Pflegekosten bei aktuellem Pflegebedarf vertraglich übernommen, kann dies eine Gegenleistungsrente darstellen. Im Falle einer Gegenleistungsrente liegen auf Seiten des Überträgers Einkünfte nach § 30 EStG vor. Für die Beurteilung der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Rentenvereinbarung sind die Grundsätze zur Einordnung von Rentenvereinbarung anzuwenden (siehe Rz 7002). Die Pflegekosten können dann nach Maßgabe des § 34 EStG außergewöhnliche Belastung des Pflegebedürftigen darstellen. Die Bewertung der Pflegeleistungen erfolgt in diesem Fall mit den zu tragenden Kosten, wobei für die Berechnung des Rentenbarwertes eine angemessene Wertsicherung zu unterstellen ist.

### Rz 6655c

Bei der Übertragung einer Eigentumswohnung wird auch die Instandhaltungsrücklage gemäß § 31 WEG mitübertragen. Wird nachgewiesen, dass ein konkreter Teil des gesamten Kaufpreises auf bereits in die Instandhaltungsrücklage eingezahlte Beträge entfällt, hat der Veräußerer insoweit keine Einkünfte und der Erwerber insoweit keine Anschaffungskosten hinsichtlich des übertragenen Grundstückes.

Für den Nachweis erforderlich sind:

- die ausdrückliche Erwähnung im Kaufvertrag,
- die Nennung des konkreten Betrages und
- der Nachweis der Einzahlung sowie des noch nicht verbrauchten Teils der Rücklage.

Rz 6656 wird geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014)

### Rz 6656

Die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 sind nach Maßgabe des Zufließens zu erfassen (zu Raten und Renten siehe Rz 6657) Der Zuflusszeitpunkt ist nach § 19 EStG 1988 zu bestimmen. Der Barkaufpreis gilt in jenem Zeitpunkt als zugeflossen, in dem der Veräußerer darüber verfügen kann oder verfügt hat; **zugeflossen ist der Veräußerungserlös auch dann, wenn dieser einem Pfandgläubiger direkt zukommt (UFS, 11.3.2003, RV/0445-G/02)**. Dies gilt auch, soweit der Veräußerungserlös für die Lastenfreistellung des Grundstückes heranzuziehen ist. Wird die Grundstückstransaktion mittels eines Treuhänders (Rechtsanwalt, Notar) abgewickelt, ist die Weiterleitung des vom Erwerber auf dem Treuhandkonto erlegten Betrages nach dem Kaufvertrag idR erst nach der Aufsandungserklärung (ausdrückliche Erklärung der Einwilligung in die grundbücherliche Eintragung einer vertraglichen Änderung von Rechten) des Veräußerers und allfälliger Pfandgläubiger oder erst nach tatsächlicher Grundbuchseintragung zulässig. Zum Zufluss kommt es grundsätzlich dann, wenn die Auszahlung an den Verkäufer oder an seine Gläubiger möglich ist (UFS 1.8.2012, RV/0090-G/08). Ist der Zeitraum zwischen der Auszahlungsmöglichkeit und der tatsächlichen Auszahlung kurz, kann auf die tatsächliche Auszahlung abgestellt werden.

Bei Schuldübernahme ist der Zufluss mit Wirksamkeit der Schuldübernahme gegeben. Im Falle einer befreienden Schuldübernahme (§ 1405 ABGB) als Teil des Veräußerungspreises

liegt der Zufluss des vom Erwerber durch Schuldübernahme entrichteten Veräußerungspreises im Zeitpunkt der Zustimmung zur Schuldübernahme durch den Gläubiger vor (siehe Rz 4627a). Auch die Lastenfreistellung stellt eine Auszahlung des Kaufpreises und somit einen Zufluss beim Veräußerer dar.

Bei Zwangsversteigerungen und Insolvenzen erfolgt der Zufluss des Veräußerungserlöses erst mit der Rechtskraft des Verteilungsbeschlusses. Die auf Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen entfallende Steuer stellt im Rahmen eines Insolvenzverfahrens oder einer Überlassung an Zahlungs statt gemäß § 154 AußStrG eine **Masseforderung** dar (**OGH 28.5.2013, 8 Ob 141/12m**). **Bei Masseunzulänglichkeit sind die Masseforderungen entsprechend deren Rangordnung (vgl. § 47 IO) zu befriedigen. Die ImmoEST ist als übrige Masseforderung zu qualifizieren und daher gegenüber anderen Masseforderungen nicht vorrangig.**

Abzugsposten (Anschaffungskosten, Herstellungskosten, Instandsetzungskosten, abziehbare sonstige Kosten) sind - abweichend vom tatsächlichen Abfluss - nach Maßgabe des Zufließens der Einnahmen steuerlich zu berücksichtigen. Steuerpflichtige Einkünfte entstehen in jenem Zeitpunkt, in dem die zugeflossenen Einnahmen die Abzugsposten übersteigen. Ein Verlust entsteht dann, wenn der Veräußerungserlös zur Gänze vereinnahmt worden ist, aber die Abzugsposten nicht überstiegen hat.

*Beispiel:*

*Ein Grundstück wird in 01 um 100.000 angeschafft, ein Betrag von 50.000 wird fremdfinanziert und dafür eine Hypothek auf diesem Grundstück eingeräumt. Im Jahr 04 wird das Grundstück um 200.000 veräußert, die noch ausstehende Hypothek von 40.000 wird in Anrechnung auf den Kaufpreis vom Käufer übernommen, wobei die Zustimmung des Gläubigers erst im Jahr 05 erfolgt. Der sich danach ergebende Barpreis von 160.000 wird in zwei Jahresraten (in 04 und 05) vereinnahmt.*

*Ermittlung der Einkünfte:*

*Im Jahr 04 ist als Veräußerungspreis der halbe Barpreis (80.000) zu erfassen. Dem ist von den Anschaffungskosten ein Teilbetrag in Höhe von 80.000 Euro gegenüberzustellen, sodass noch kein Überschuss entstanden ist. Im Jahr 05 sind der ausstehende Teilbetrag von 80.000 und die übernommene Verbindlichkeit von 40.000 zu erfassen. Nach Abzug des noch verbleibenden Teiles der Anschaffungskosten 20.000 Euro ergeben sich in diesem Jahr Einkünfte (= Gesamteinkünfte nach § 30 EStG 1988) von 100.000.*

Rz 6658 wird geändert (Klarstellung)

## Rz 6658

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

Der Teilwert im Einlagezeitpunkt bei eingelegten Grundstücken (§ 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988)

Der Teilwert von Grund und Boden im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung auf § 5 EStG 1988 vor dem 1.4.2012 (§ 30 Abs. 6 lit. b EStG 1988), wenn der Grund und Boden entnommen worden ist und sodann im Rahmen einer privaten Grundstücksveräußerung veräußert wird

Die fiktiven Anschaffungskosten bei nach dem 31.12.2012 erstmalig vermieteten Gebäuden (§ 30 Abs. 6 lit. a EStG 1988 iVm § 124b Z 227 EStG 1988)

Beispiele:

### 1. Veräußerung nach Einlage:

Jahr	Grund und Boden	Wert	Steuersatz	Buchwert
2008	Anschaffungskosten	100	-	0
2011	Einlage zum Teilwert	120	-	120
2013	Veräußerung um	150	-	0
betriebliche Einkünfte		30	25%	0
Einkünfte nach § 30 EStG 1988		20	25%	-

### 2. Veräußerung nach Wechsel zu § 5 EStG 1988 und Entnahme:

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

1)Entnahmewert abzüglich Buchwert.

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

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

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

Jahr	Gebäude	Wert	Steuersatz	"Buchwert"
2001	Anschaffungskosten	60	-	-
2013	erstmalige Vermietung, fiktive AK	100	-	100
2013-2017	AfA kumuliert 2% pa= 5*2	-10	Tarif	90
2017	Veräußerung um	150		0
Einkünfte nach § 30 EStG 1988 (Vorgang 1 <sup>1)</sup> )		60	25%	-
Einkünfte nach § 30 EStG 1988 (Vorgang 2 <sup>2)</sup> )		14	25%	-

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

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

Rz 6660 wird geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

### Rz 6660

Zu den tatsächlichen Anschaffungskosten gehören der Kaufpreis samt Nebenkosten (zB Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Käuferprovision, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, nicht aber zB Geldbeschaffungskosten, **Kosten der Besicherung der erforderlichen Fremdmittel wie etwa die Pfandbestellung, Fremdwährungsverluste** oder Zinsen, vgl. VwGH 16.11.1993, 93/14/0125). **Kein Teil des Veräußerungserlöses und somit auch nicht der Anschaffungskosten sind der gemeine Wert von zurückbehaltenen Nutzungsrechten (siehe dazu Rz 6624). Wurde eine Mehrzahl von Grundstücken zu einem Gesamtpreis erworben, sind die insgesamt geleisteten Gegenleistungen im Verhältnis der gemeinen Werte der einzelnen Grundstücke auf diese aufzuteilen.**

Müssen die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstück in einen Grund-und-Boden-Anteil und einen Gebäudeanteil aufgesplittet werden, bestehen keine Bedenken, den Anteil von

Grund und Boden mit 20% anzusetzen (siehe Rz 6447). Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (zB im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (zB mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen. Gleiches gilt für eine Aufspaltung des Veräußerungserlöses.

Auch nachträgliche Anschaffungskosten (zB Freimachungskosten, **siehe dazu auch Rz 2189 und Rz 6414**) sind zu berücksichtigen, ebenso nachträgliche Verminderungen (zB teilweise Rückzahlung des Kaufpreises wegen hervorgekommener Mängel) der Anschaffungskosten. Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Ein vom seinerzeitigen Veräußerer zurückbehaltenes Wohnrecht ist nicht zusätzlich (zum dadurch ohnehin geminderten Kaufpreis) zu berücksichtigen (VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158). Die Ablöse des Wohnrechts bzw. Fruchtgenussrechtes stellt hingegen nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Bei Anschließungskosten (Herstellung von Straßen, Kanal- und Wasser- und/oder Energieversorgung) **sowie bei Umwidmungskosten** handelt es sich um **nachträgliche Anschaffungskosten bzw Herstellungskosten** von Grund und Boden bzw. Gebäuden (siehe auch Rz 2626 ff); die daher zu aktivieren sind. Ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang der Anschließungskosten mit dem Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang ist nicht erforderlich. **Umwidmungs- und Anschließungskosten können daher auch dann im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung berücksichtigt werden, wenn das Grundstück unentgeltlich erworben wurde.**

Herstellungskosten von Straßen und Wegen (inklusive der Anschaffungskosten des für die Straßen und Wege erforderlichen Grund und Bodens) stehen im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grund und Bodens und sind daher Bestandteil der Anschaffungs- **bzw Herstellungskosten** des Grund und Bodens und somit der veräußerten Parzellen. Die Aufteilung kann dabei entsprechend der Flächenverhältnisse der Parzellen zueinander zu erfolgen. **Werden im Rahmen der Ablösezahlung für die Aufgabe oder Übertragung eines Kleingartenpachtvertrages Aufwendungen für Wirtschaftsgüter abgegolten, die dem Grund und Boden zuzuordnen sind (zB Wege, Bäume usw.), sind diese Beträge bei der Ermittlung der Einkünfte nicht zu berücksichtigen, weil nur das Gebäude übertragen wird (siehe dazu auch Rz 6624).**

Anschlusskosten an Versorgungsnetze stellen grundsätzlich Teilerstellungskosten des Gebäudes dar, **bei bebauten Grundstücken sind diese Aufwendungen daher den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes zuzurechnen. Bei** unbebauten Grundstücken liegt **dagegen** ein selbständiges Wirtschaftsgut vor. Da allerdings diese Anschlusskosten zur Veräußerung des unbebauten Grundstücks erforderlich sind,

bestehen keine Bedenken, diese Anschlusskosten den Anschaffungskosten von Grund und Boden zuzurechnen.

Wurde das Grundstück unentgeltlich erworben, sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbers maßgebend. Kosten im Zusammenhang mit **dem** unentgeltlichen Erwerb (zB Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, an den Geschenkgeber oder weichende Miterben bezahlte Beträge, die den Charakter der Unentgeltlichkeit nicht aufheben)<sup>7</sup> sind nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht abziehbar und erhöhen nicht die Anschaffungskosten.

**Nachträglich anfallende Anschaffungs- und Herstellungskosten sind vom Abzugsverbot nicht betroffen.**

Rz 6660a wird neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 6660a**

**Nachträgliche Anschaffungskosten und (nachträgliche) Anschaffungsnebenkosten sind Teil der Anschaffungskosten (siehe auch Rz 2617 ff). Auf Grund des Zufluss-Abfluss-Prinzips sind diese Kosten allerdings erst dann einkünftermindernd zu berücksichtigen, wenn sie auch tatsächlich verausgabt werden. Sollte dieser Zeitpunkt erst nach Erzielung der Einnahmen aus der Grundstücksveräußerung liegen, ist zu unterscheiden:**

- a) Die Kosten fließen nach Entrichtung der ImmoEst/besonderen VZ, aber im selben Veranlagungszeitraum, ab: Eine „Korrektur“ der entrichteten ImmoEst/besonderen VZ ist lediglich im Rahmen der Veranlagung möglich.**
- b) Die Kosten fließen in einem späteren Veranlagungszeitraum ab: Diese Kosten sind im Abflussjahr zu berücksichtigen; es kommt daher in diesem Jahr zu negativen Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen (siehe dazu auch Rz 6677).**
- c) Es werden Akontozahlungen (Vorauszahlungen) im Jahr des Zuflusses des Veräußerungserlöses geleistet: Diese sind im Rahmen der Einkünfteermittlung entsprechend zu berücksichtigen. Kommt es in späteren Veranlagungszeiträumen zu einer Reduktion der Akontozahlungen (zB durch Rückzahlungen), sind diese Beträge als (positive) nachträgliche Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zu erfassen.**

**Dies gilt sinngemäß für Herstellungsaufwendungen und sonstige Aufwendungen, die im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte gemäß § 30 Abs.3 EStG 1988 berücksichtigt werden können.**

Rz 6662 und Rz 6663 werden geändert und Rz 6662a neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

## **Rz 6662**

Herstellungskosten sind jene Aufwendungen, die für die Herstellung des Grundstücks (Gebäudes), seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (vgl. Rz 2198 sowie Beispielsfälle in Rz 6476). Sie bilden zusammen mit den Anschaffungskosten alle Aufwendungen, die erforderlich waren, um das Wirtschaftsgut in den Zustand zu versetzen, den es bei der Veräußerung hat. Darunter fällt auch der Herstellungsaufwand im Laufe der Besitzzeit, zB bei Aus- oder Zubau. Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Herstellungskosten.

**Die Kosten der eigenen Arbeit und der Wert unentgeltlicher Leistungen** können nicht als **Teil der** Herstellungskosten berücksichtigt werden (VwGH 20.10.1967, 0322/66);

**Lohnkosten für mitbeschäftigte Familienmitglieder sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie tatsächlich und nachweislich verausgabt wurden und der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten. Der Herstellungskostenbegriff für Betriebs- und Privatvermögen ist deckungsgleich; daher können angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten sowie** Hingegen können Finanzierungskosten als Teil der Herstellungskosten angesetzt werden, soweit sie auf den Herstellungszeitraum entfallen (vgl. § 203 Abs. 4 UGB), **als Teil der Herstellungskosten angesetzt werden** weil der Herstellungskostenbegriff für Betriebs- und Privatvermögen deckungsgleich ist.

Herstellungsaufwendungen mindern die Einkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Herstellungsaufwendungen, die vom Verkäufer als Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden).

Herstellungsaufwendungen kürzen die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen jedoch nur insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von anderen Einkünften zu berücksichtigen waren. Dabei kommen betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte in Betracht (zB Vermietung und Verpachtung, Nutzung als Arbeitszimmer im Wohnungsverband, Nutzung einer Eigentumswohnung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung). Soweit Herstellungsaufwendungen im Rahmen der Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abgezogen worden sind, hindert dies ihre ungeschmälerte Berücksichtigung hingegen nicht. **Dies gilt auch für die**

### **Geltendmachung von Herstellungskosten als außergewöhnliche Belastung (zB behindertengerechter Umbau, Einbau eines Treppenliftes).**

Eine Berücksichtigung von Herstellungsaufwendungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung konnte unter den Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 auch bereits durch Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung erfolgen. Weil ab 1.4.2012 bei einer Veräußerung keine besonderen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012) mehr anfallen, ist somit der gesamte bisher beschleunigt abgesetzte Betrag von den Herstellungsaufwendungen abzuziehen und nur der verbleibende Restbetrag anschaffungskostenerhöhend (= einkünftermindernd) zu berücksichtigen. Zur Vorgangsweise bei pauschalierten Anschaffungskosten siehe Rz 6674.

#### **Rz 6662a**

**Auch im Zusammenhang mit Grund und Boden sind Herstellungskosten möglich. Solche sind dann gegeben, wenn durch Maßnahmen wie Grabungsarbeiten, Rodungen, Planierungen, Begradigungen, Bodensicherungen, bzw – befestigungen, Terrassierungen und Bodenverbesserungen, die Wesensart des Grund und Bodens wesentlich verändert wird (siehe auch Rz 2627a).**

**Keine Herstellungskosten im Zusammenhang mit Grund und Boden sind aber Aufwendungen für ein geologisches Gutachten, weil dadurch keine Änderung der Wesensart des Grund und Bodens bewirkt wird. Wird ein solches Gutachten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grund und Boden erstellt, liegen grundsätzlich Werbungskosten vor, allerdings ist das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu beachten.**

**Geotechnische Maßnahmen im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Errichtung eines Gebäudes sind den Herstellungsaufwendungen des Gebäudes zuzuordnen.**

#### **Rz 6663**

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen gehören und alleine oder zusammen mit dem Herstellungsaufwand den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern (§ 28 Abs. 3 EStG 1988, siehe im Einzelnen die unter Rz 6469 angeführten Beispiele). Sie mindern die nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten Einkünfte, wenn sie vom Verkäufer getragen werden. Dies gilt auch dann, wenn sie vor der Anschaffung getätigt wurden (zB Instandsetzungsaufwendungen, die vom Verkäufer als

Mieter vor der Anschaffung des Gebäudes getätigt wurden). Instandsetzungsaufwendungen kürzen die Einkünfte jedoch nur insoweit, als sie nicht schon bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort in voller Höhe abgesetzte Instandsetzungsaufwendungen (für Gebäude, die nicht Wohnzwecken dienen) sind daher bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht (nochmals) zu berücksichtigen. Soweit Instandsetzungsaufwendungen im Rahmen der Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abgezogen worden sind, hindert dies ihre ungeschmälerte Berücksichtigung hingegen nicht. **Dies gilt auch für die Geltendmachung von Instandsetzungsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung.**

Bei vermieteten Gebäuden sind nur jene Instandsetzungszehntel einkünftermindernd abzuziehen, die auf Zeiträume nach der Veräußerung entfallen, weil diese bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr zu berücksichtigen sind (Rz 6484). Keine Instandsetzungsaufwendungen stellen Beiträge der Wohnungseigentümer zum Instandhaltungsfonds dar. Instandsetzungsaufwendungen sind erst dann gegeben, wenn die Kosten für Instandsetzungsmaßnahmen aus dem Instandhaltungsfonds beglichen werden (siehe Rz 6419a). Ebenso führt ein von der Wohnungseigentümergeinschaft aufgenommenen Kredit nicht unmittelbar zu steuerlichen Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen bei den einzelnen Wohnungseigentümern; dies gilt ebenso für die Tilgung des Kredites. Die steuerliche Auswirkung ergibt sich wiederum nur aufgrund der tatsächlichen Verausgabung für Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwendungen, und zwar sowohl von Seiten der einzelnen Wohnungseigentümer als auch von Seiten der gesamten Wohnungseigentümergeinschaft (direkt oder aus dem Instandsetzungsfonds).

#### **Rz 6665**

Nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten um **bis zum Zeitpunkt der Veräußerung zugeflossene** nach § 28 Abs. 6 EStG 1988 steuerbefreite Subventionen der öffentlichen Hand zu vermindern. **Eine Kürzung der Sanierungskosten um die Subvention nach dem Sollprinzip (siehe Rz 6505) ist daher für die Ermittlung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung nur insoweit vorzunehmen, als die Subventionen bis zum Zeitpunkt der Veräußerung dem Veräußerer zugeflossen sind.**

*Beispiel:*

2008 betragen die Anschaffungskosten eines Mietwohnhauses 400.000 Euro. Der Steuerpflichtige führte 2011 eine Instandsetzung um 100.000 Euro durch, wofür er eine steuerfreie Förderung der öffentlichen Hand von 60% zugesagt erhielt. Die Absetzungen nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 betragen daher in 2011 bis 2014 jeweils 4.000 Euro. Die Subventionen wurden nur für 2011 bis 2013, somit mit insgesamt 18.000 Euro an ihn ausbezahlt. Das Mietwohnhaus wurde 2014 um 600.000 Euro veräußert.

**Adaptierung der Anschaffungskosten:**

<b>Instandsetzungen gesamt</b>	<b>100.000 Euro</b>
- erhaltene Subventionen	- 18.000 Euro
- bereits abgesetzt nach § 28 Abs. 2 EStG 1988	- 16.000 Euro
	<hr/>
	<b>66.000 Euro</b>
<b>Veräußerungserlös</b>	<b>600.000 Euro</b>
- adaptierte Anschaffungskosten	466.000 Euro
+ steuerlich geltend gemachte AfA	19.200 Euro
	<hr/>
<b>Einkünfte nach § 30 Abs. 3</b>	<b>153.200 Euro</b>

Hat der Steuerpflichtige außerhalb der Einkunftserzielung Subventionen der öffentlichen Hand erhalten, so sind im Hinblick auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 ebenfalls nur die aus eigenen Mitteln getragenen Anschaffungs-, Herstellungs- oder Instandsetzungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.

*Beispiel:*

Ein Steuerpflichtiger erhält für Instandsetzungsaufwendungen (Fenstertausch) in Höhe von 50.000 an einem denkmalgeschützten Privathaus einen öffentlichen Zuschuss von 10.000. Im Ergebnis mindern daher nur die selbst getragenen Herstellungskosten von 40.000 die Einkünfte.

**Sind Förderungen nach erfolgter Veräußerung des Grundstückes zurückzuzahlen, stellen die Zurückzahlungen nach Maßgabe des Abflusses nachträgliche Anschaffungskosten bzw Herstellungs- oder Instandsetzungsaufwendungen dar (zur Berücksichtigung von nachträglichen Einkünfterminderungen siehe Rz 6677).**

Rz 6666 wird geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014)

**Rz 6666**

Die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den (adaptierten) Anschaffungskosten ist ab 1.4.2012 nur um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung nach § 30c EStG 1988 anfallenden Kosten zu vermindern. Dazu gehören auch die durch einen Parteienvertreter in Rechnung gestellten Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (inklusive der Fremdhonorare; als Kosten der Selbstberechnung gelten auch die Kosten für einen Steuerberater, soweit sie mit der Durchführung der Selbstberechnung in Zusammenhang stehen). Die Kosten der Bewertungsgutachten stellen allerdings keine Kosten für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar. Weitere Aufwendungen oder Ausgaben sind nicht (mehr) abziehbar, soweit sie mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist. Damit sind insbesondere folgende Kosten in der Regel nicht mehr als Werbungskosten bei den Einkünften nach § 30 EStG 1988 abziehbar:

- die Verkäuferprovision an den Makler,
- Kosten für Inserate,
- vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten,
- Kosten von Bewertungsgutachten,
- **Kosten eines Energieausweises,**
- Fremdkapitalzinsen.

Abziehbar bleiben derartige Kosten nur, soweit ausnahmsweise (vgl. § 30a Abs. 4 EStG 1988 bei Veräußerung gegen Rente) der Normalsteuersatz nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden ist.

Absetzbar bleiben weiters Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 (§ 30 Abs. 3 erster Teilstrich EStG 1988).

**Keine Werbungskosten in Zusammenhang mit einer Grundstückveräußerung sind Wechselkursverluste auf Grund der Konvertierung von Fremdwährungsdarlehen. Diese Verluste sind im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 zu berücksichtigen. Siehe dazu auch Rz 6201 ff.**

Nach Rz 6666 wird der Abschnitt 22.4.4.5.7a und die Rz 6666a neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **22.4.4.5.7a Nachweis von Anschaffungs-, Herstellungs-, Instandsetzungs- oder Werbungskosten**

##### **Rz 6666a**

Grundsätzlich sind abziehbare Aufwendungen belegmäßig durch vollständige Rechnung nachzuweisen. Kann ein Nachweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 BAO). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalls dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit. Auch in Kopie vorgelegte Rechnungen und Rechnungen ohne Rechnungsadressaten können nach den Umständen des Einzelfalles zur Glaubhaftmachung ausreichen. Können die Ausgaben mangels vorhandener Belege nicht ermittelt oder berechnet werden, sind die Ausgaben gemäß § 184 BAO im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens zu schätzen.

Rz 6667 und 6668 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6667**

Bei Grundstücken, die vor mehr als zehn Jahren angeschafft worden sind, ist grundsätzlich ein Inflationsabschlag einkünftermindernd abzuziehen. Er beträgt 2% jährlich, höchstens 50%, beginnend mit dem 11. Jahr. Der Inflationsabschlag ist grundsätzlich auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt (**Zeitpunkt der Fertigstellung**) zu beziehen, im Falle einer Umwidmung auf den Zeitpunkt der Umwidmung (wobei auch Umwidmungen vor 1988 zu berücksichtigen sind). Ist der Teilwert im Rahmen einer partiellen pauschalen Einkünftermittlung als fiktiver Veräußerungserlös anzusetzen, ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem die Bewertung mit dem Teilwert vorgenommen wurde (Einlagezeitpunkt; Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung). Dies gilt auch für Veräußerungen, wenn durch eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen zu einem früheren Zeitpunkt bereits stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt wurden (Entnahmezeitpunkt).

**Bei der Berechnung des Inflationsabschlages ist auf den Anschaffungs- bzw Herstellungstag abzustellen; dabei steht für ein angefangenes Jahr der volle Inflationsabschlag zu.**

Wird die Regeleinkünftermittlung für den gesamten Veräußerungsgewinn angewendet, ist der Inflationsabschlag insgesamt auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zu beziehen, wobei der Inflationsabschlag auf die Zeiträume vor dem Ansatz des Teilwertes und danach aufzuteilen ist.

*Beispiel:*

Am 1.5.1990 wird ein unbebautes Grundstück im Privatvermögen um 100 angeschafft. Dieses Grundstück wird zum 1.1.2008 in einen Betrieb, dessen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt wird, eingelegt. Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt im Zeitpunkt der Einlage 150. Im Jahr 2015 wird das Grundstück um 200 zum 31.12. veräußert. Die Einlage des bebauten Grundstückes im Jahr 2008 erfolgte mit dem Teilwert. Der Grund und Boden war durch die Einlage zum 31.3.2012 steuerverfangen. Dadurch liegt Neuvermögen vor; § 4 Abs. 3a Z 4 EStG 1988 ist somit für das Grundstück anwendbar und im Falle der späteren Veräußerung liegen für die vor der Einlage entstandenen stillen Reserven Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 vor; die stillen Reserven nach der Einlage führen zu betrieblichen Einkünften. Wird hinsichtlich der privaten stillen Reserven von der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht Gebrauch gemacht, kann der Inflationsabschlag auf den Anschaffungszeitpunkt des Grundstücks bezogen werden. Der Inflationsabschlag ist allerdings auf die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 und die betrieblichen Einkünfte aufzuteilen. Insgesamt steht daher ein Inflationsabschlag für 16 Jahre in Höhe von 32% zu. Davon entfallen 8 Jahre (2000 bis 2008) in Höhe von 32% auf die Einkünfte nach § 30 EStG 1988 und 8 Jahre (2008 bis 2015) in Höhe von 32% auf die betrieblichen Einkünfte. Wurde ein unbebautes Grundstück erworben und nach dem 31.3.2012 darauf ein Gebäude errichtet, ist der Inflationsabschlag für den Grund und Boden auf den Anschaffungszeitpunkt des Grund und Bodens zu beziehen, der Inflationsabschlag für das Gebäude ist auf den Zeitpunkt der Herstellung (Fertigstellung) des Gebäudes zu beziehen. Der Inflationsabschlag kann allerdings nur dann angewendet werden, wenn die Bemessungsgrundlage nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (Regeleinkünfteermittlung) ermittelt wird. Im Rahmen der privaten Grundstücksveräußerungen gilt der Inflationsabschlag für Grund und Boden und Gebäude, im betrieblichen Bereich nur für Grund und Boden, es sei denn, die Veräußerung fällt unter die Ausnahmen nach § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 EStG 1988 (§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988). Der jeweilige Prozentsatz ist auf vorläufig ermittelte Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 nach Berücksichtigung allfälliger Kosten der Meldung oder Selbstberechnung nach § 30c EStG 1988 und von Minderbeträgen aus Vorsteuerberichtigung nach § 6 Z 12 EStG 1988 anzuwenden und kürzt die Einkünfte somit als letzte Abzugspost. Wird aus der Grundstücksveräußerung ein Verlust erzielt, kommt die Berücksichtigung eines Inflationsabschlages nicht in Betracht.

*Beispiel:*

Veräußerungserlös aus 10/2013	100.000
-------------------------------	---------

- Anschaffungskosten 5/2002 (uU adaptiert)	- 60.000
- Kosten Selbstberechnung	-1.000
vorläufige Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988	39.000
abzüglich 39.000 x 4% Inflationsabschlag	-1.560
endgültige Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988	37.440

Wäre das Grundstück zB im Jahr 2008 in Bauland umgewidmet worden, wäre kein Inflationsabschlag zu berücksichtigen.

### Rz 6668

Die pauschale Einkünfteermittlung ist die grundsätzliche Einkünfteermittlung für Altgrundstücke (siehe Rz 6654). Sie ist für Neugrundstücke nicht zulässig. Der Veräußerungserlös ist dabei wie bei Regeleinkünfteermittlung in tatsächlicher Höhe anzusetzen; **eine allfällig vereinnahmte und abzuführende USt ist nicht Teil des Veräußerungserlöses. Vom Veräußerungserlös** sind nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschale Anschaffungskosten abzuleiten. Dies gilt auch für jene Fälle, in denen im Zuge einer Entnahme oder Betriebsaufgabe vor dem 1.4.2012 stille Reserven steuerlich erfasst oder steuerfrei gestellt wurden. Der Veräußerungserlös ist um diese stillen Reserven nicht zu kürzen; eine Doppelerfassung von stillen Reserven kann allerdings durch eine Regeleinkünfteermittlung vermieden werden (siehe dazu Rz 709a und Rz 5714b).

Die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermitteln sich danach wie folgt:

	Veräußerungserlös
-	pauschale Anschaffungskosten
+	Hälfte der Abschreibungen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung
=	Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988

Weitere Abzugsbeträge (Herstellungs- oder Instandsetzungskosten, Kosten der Mitteilung oder Selbstberechnung nach § 30c EStG 1988, Inflationsabschlag) kommen nicht in Betracht.

Die pauschalen Anschaffungskosten betragen

- grundsätzlich 86% des Veräußerungserlöses (daher sind 14% des Veräußerungserlöses als Einkünfte anzusetzen und - abgesehen von einer Veräußerung gegen Rente - mit 25% zu versteuern, was den Steuerbetrag von 3,5% des Veräußerungserlöses ergibt),

- im Fall einer Umwidmung von Grünland in Bauland ab dem 1.1.1988 mit 40% des Veräußerungserlöses (daher sind 60% des Veräußerungserlöses als Einkünfte anzusetzen und - abgesehen von einer Veräußerung gegen Rente - mit 25% zu versteuern, was den Steuerbetrag von 15% des Veräußerungserlöses ergibt). Die Umwidmung selbst löst noch keine Steuerpflicht aus.

Die pauschale Einkünfteermittlung differenziert nicht nach dem Anschaffungszeitpunkt. Von einer Anschaffung ist jedenfalls auch dann auszugehen, wenn der Anschaffungszeitpunkt überhaupt nicht mehr bestimmbar ist.

Der Tatbestand des § 30 EStG 1988 verdrängt auch für Altgrundstücke die bisherige Steuerpflicht nach § 29 Z 1 EStG 1988 (Kaufpreisrente). Auch die Einkünfteberechnung ist damit anders. Bisher war Steuerpflicht nach § 29 Z 1 EStG 1988 gegeben, sobald der nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 kapitalisierte Rentenbarwert überschritten ist. § 30 EStG 1988 stellt hingegen auf das Überschreiten der Anschaffungskosten ab. Sofern bei Altgrundstücken nicht die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 beantragt wird, muss die Rente auf den Veräußerungszeitpunkt nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 kapitalisiert und aus diesem Betrag der Anschaffungswert mit grundsätzlich 86% abgeleitet werden. Steuerpflicht entsteht dann, sobald dieser Wert überschritten ist.

*Beispiel:*

*Ein vor dem 1.4.2002 angeschafftes Grundstück wird am 1.10.2012 gegen eine Jahresrente von 12.000 veräußert. Der kapitalisierte Rentenbarwert beträgt angenommen 150.000. Als pauschale Anschaffungskosten können 86% von 150.000 angesetzt werden, das sind 129.000. Sobald die Rentenzahlungen diesen Betrag überschreiten, tritt Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 ein. Der Sonderausgabenabzug des Erwerbers ist hingegen erst bei Überschreiten des vollen Rentenbarwerts von 150.000 möglich.*

Rz 6669 wird geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014)

### **Rz 6669**

Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht (darunter fallen auch raumordnungsrechtliche Vorgängerbestimmungen); **Umwidmungen in eine Verkehrsfläche stellen daher keine Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dar.** Damit sind im Wesentlichen ab 1.1.1988 erfolgte Umwidmungen von Grünland in Bauland von der höheren Pauschalbesteuerung erfasst; **dies gilt auch für Umwidmungen**

**in Sonderflächen oder Sondergebiete innerhalb des Baulandes.** Allerdings können auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuzuordnen sind, aber eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen, unter diesen Tatbestand subsumiert werden (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren). Dies gilt auch für Fälle in denen eine vergleichbare Bebauung nicht auf Grund einer Widmungsänderung nach einem raumordnungsrechtlichen Landesgesetz, sondern auf Grund eines anderen Landes- oder Bundesgesetzes ermöglicht wird. Kleingartengrundstücke gelten als Bauland, wenn sie ganzjährig bewohnbar sind. Hingegen sind Widmungsänderungen von Grünland in Bauland keine Umwidmungen im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wenn eine Bebauung auf Grund raumordnungsrechtlicher Maßnahmen nicht zulässig ist (zB bei Aufschließungsgebieten oder bei Bauerwartungsland). Eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist in diesen Fällen erst dann gegeben, wenn eine spätere Widmungsänderung erstmals tatsächlich eine Bebauung ermöglicht. Eine Umwidmung liegt aber dann vor, wenn eine Bebauung im Einzelfall trotz Vorliegens eines Aufschließungsgebietes oder Bauerwartungsland auf Grund landesgesetzlicher Regelungen zulässig ist. Ist eine raumordnungsrechtliche Baulandwidmung gegeben, sind Bausperren, die eine Bebauung nicht dauerhaft verhindern, nicht zu beachten.

Umwidmungen innerhalb einer Widmungskategorie (zB von Mischgebiet auf Wohngebiet im Bauland oder eine bloße Anhebung der Bauklasse) sind durch diese Anknüpfung grundsätzlich nicht erfasst, es sei denn, es tritt durch diese Maßnahme erstmals überhaupt die Möglichkeit der Bebauung ein.

Rz 6669a bis Rz 6669c werden neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

#### **Rz 6669a**

**War zum Zeitpunkt der Bebauung das Grundstück als Freiland gewidmet und erfolgte eine im Freiland zulässige Bebauung, stellt eine nachfolgende Umwidmung in Bauland eine Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dar. § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 stellt nicht darauf ab, dass die Widmung grundsätzlich eine Bebauung ermöglicht, sondern dass durch die Widmung erstmals eine Bebauung ermöglicht wird, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht. Nach den Raumordnungsgesetzen der Länder ist im Freiland oder Grünland idR eine begrenzte Bebauung zulässig. Wird im Freiland eine Bebauung nach diesen Regeln vorgenommen, stellt dies idR noch keine Bebauung dar, wie sie in ihrem**

Umfang nur eine Baulandwidmung ermöglicht. Kommt es daher zu einer Umwidmung dieser bebauten Grundfläche in Bauland, wird der Umfang der zulässigen Bebauung erstmals wesentlich erhöht, sodass die Voraussetzungen des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 erfüllt sind.

War die ursprüngliche Bebauungsmöglichkeit (aufgrund der damaligen Baubewilligung) auf eine Art „Einzelgenehmigung in bestimmtem Umfang“ (vgl. zB § 14 Abs. 5 Kärntner Bauordnung 1996, LGBl. Nr. 62/1996 idgF) begründet, dann wird durch eine nachfolgende Umwidmung die Möglichkeit der Bebauung erweitert bzw. kann unter Umständen auf dem Grundstück erst dadurch ein neues Gebäude errichtet werden. Bis zu diesem Zeitpunkt war eine Bebauung wie auf einem Grundstück, das als Bauland gewidmet ist, nicht möglich sondern wird erst durch die Umwidmung erstmals ermöglicht.

#### Rz 6669b

Grundsätzlich stellt auch eine erstmalige Baulandwidmung eines Grundstücks auf Grund einer erstmaligen Festlegung eines Flächenwidmungsplanes eine „Umwidmung“ im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dar. Allerdings ist bei bereits vor der erstmaligen Festlegung des Flächenwidmungs- bzw. Raumordnungsplanes – somit vor der erstmaligen Widmung – nicht rechtswidrig bebauten oder bebaubaren Grundstücken diese erstmalige Widmung nicht als Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 anzusehen. Eine Umwidmung ist hier bereits zu jenem Zeitpunkt erfolgt, in dem die Zulässigkeit der Bebauung – trotz Fehlens entsprechender raumordnungsrechtlicher Widmungen – festgestellt wurde (zB Zeitpunkt des Eintrittes der Rechtskraft eines entsprechenden Baubescheides).

#### Rz 6669c

In einer Gesamtschau aller Landesgesetze bezüglich Raum- und Bauordnung ergibt sich, dass Windkraftanlagen, Energieleitungsanlagen und damit in Funktionszusammenhang stehende Gebäude sowie Trafo- und Umspanngebäude in der Regel keiner Umwidmung in Bauland bedürfen. Es handelt sich somit um eine Bebauung, die keiner Baulandwidmung bedarf. Erfolgt daher keine Umwidmung von Grünland in Bauland, sondern lediglich eine Sonderwidmung im Grünland oder als eigene Widmungskategorie, können die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 bemessen werden.

Rz 6670a wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 6670a**

**Für die Frage, ob eine Umwidmung ab 1988 oder vor 1988 stattgefunden hat, gilt Folgendes: Eine Umwidmung erfolgt zu jenem Zeitpunkt, in dem die Umwidmung wirksam wird. Erfolgt die Änderung des Flächenwidmungsplanes durch eine Verordnung der Gemeinde, ist für das In-Kraft-Treten der Verordnung deren Kundmachung erforderlich; Zeitpunkt der Umwidmung ist daher die Kundmachung der Verordnung. Erfolgt die Änderung durch Bescheid, erfolgt die Umwidmung mit der Rechtskraft des Bescheides.**

In Rz 6671 wird die Jahreszahl „2002“ durch die Jahreszahl „2012“ ersetzt

Rz 6672a wird neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014)

#### **Rz 6672a**

**Nach dem Telos der Einkünfteermittlungsbestimmung des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 soll – bei Grundstücken des Altvermögens – die aufgrund einer Umwidmung eingetretene Wertsteigerung eines Grundstückes zu einer höheren Besteuerung bei demjenigen führen, der wirtschaftlich von der Umwidmung profitiert hat. Dementsprechend wirken auch nach der Veräußerung vorgenommene Umwidmungen, die in engem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung stehen, auf den Veräußerungszeitpunkt zurück und führen beim Veräußerer zu einer höheren Besteuerung (Siehe Rz 6672). Dies muss auch für in der Vergangenheit vorgenommene Veräußerungen beachtet werden. Wurde somit bei einer in der Vergangenheit abgewickelten Grundstücksveräußerung durch den Erwerber – in Erwartung einer baldigen Umwidmung – zwar Grünland erworben, aber bereits der volle Baulandpreis entrichtet, ist die umwidmungsbedingte Wertsteigerung des Grundstückes nicht in der Vermögenssphäre des Erwerbers, sondern noch in jener des Veräußerers eingetreten, weil dieser bereits vor der Umwidmung wirtschaftlich die gesamte Wertsteigerung realisiert hat. Die nach dem Erwerb vorgenommene Umwidmung des Grundstückes gilt daher im Fall einer späteren Veräußerung des Grundstückes nicht als Umwidmung iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988.**

Rz 6674 wird geändert (Korrektur)

#### **Rz 6674**

Soweit innerhalb der letzten fünfzehn Jahre vor der Veräußerung Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 beschleunigt abgesetzt worden sind, ist - für Veräußerungen ab 1.4.2012 - die Hälfte dieser kumulierten Abschreibungen bei Anwendung der pauschalen Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 einkünfteerhöhend anzusetzen. **Zum maßgeblichen Nachversteuerungszeitraum zählt nicht das Kalenderjahr der Veräußerung.**

*Beispiel:*

*Im Oktober 2012 wird ein Mietwohnhaus (Altgrundstück) veräußert. 1991 ist Herstellungsaufwand von 150.000 nach den §§ 3 bis 5 MRG angefallen, der in den Jahren 1991 bis 2005 in Fünfzehntelbeträgen abgesetzt wurde. Der Veräußerungserlös beträgt 400.000. Die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermitteln sich wie folgt:*

<i>Veräußerungserlös</i>	<i>400.000</i>
<i>- pauschale Anschaffungskosten 86%</i>	<i>344.000</i>
	<i>56.000</i>
<i>+ <math>9/15 \cdot 0,5</math> von 150.000 (für <b>1997</b> bis 2005)</i>	<i>45.000</i>
<i>Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988</i>	<i>101.000</i>

Die Hinzurechnung hat auch dann zu erfolgen, wenn der Steuerpflichtige das Grundstück unentgeltlich erworben hat und (nur oder auch) der Rechtsvorgänger Abschreibungen nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 vorgenommen hat. Keine Hinzurechnung findet jedoch statt, soweit der unentgeltliche Erwerb selbst bereits zu einer Nachversteuerung nach § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem SchenkMG 2008 geführt hat (insbesondere Schenkung bis 31.7.2008).

Rz 6677 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6677**

Ist aus einer privaten Grundstücksveräußerung ein Überschuss erzielt worden, müssen nachträgliche Einkünfterminderungen (zB wegen Mangelhaftigkeit des Grundstücks rückgezahlter Kaufpreis) im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses berücksichtigt werden (VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274). Analog zur Verrechnung mit Vermietungsüberschüssen (siehe Rz 6679) ist aber auch hier nur die Hälfte der

Einkünfterminderung mit **allen** anderen Einkünften ausgleichsfähig. Im Falle einer Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist auch die Rückzahlung nur prozentuell (14% oder 60%) zu berücksichtigen und im Falle der Nichtverrechenbarkeit mit anderen Grundstücksgewinnen sodann zu halbieren und mit allfälligen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verrechnen.

**Wurde jedoch im Zuflussjahr des Veräußerungserlöses der Überschuss aus dem privaten Grundstücksveräußerungsgeschäft mit Verlusten aus anderen privaten Grundstücksgeschäften ausgeglichen, ist insoweit im nachfolgenden Abflussjahr (das Jahr der Rückzahlung des Kaufpreises) ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften (außer Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) nicht zulässig. Diesfalls beschränkt sich die Ausgleichsfähigkeit des halben Verlustes auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, weil dies auch bei einem Verlustüberhang aus Grundstücksgeschäften im ursprünglichen Zuflussjahr zulässig gewesen wäre.**

***Beispiel 1:***

***A erzielt 2014 aus der Veräußerung des Grundstückes 1 positive Einkünfte (50.000 Euro) und aus der Veräußerung des Grundstückes 2 negative Einkünfte (15.000 Euro). A macht von der Veranlagungsoption Gebrauch, sodass es zum Verlustausgleich im Rahmen der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen kommt; diese betragen nach Vornahme des Verlustausgleiches 35.000 Euro.***

***Im Jahr 2016 muss A auf Grund eines wesentlichen Mangels von Grundstück 1 eine nachträgliche Kaufpreisminderung akzeptieren und 20.000 Euro zurückzahlen. Die verbleibenden Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstück 1 (30.000 Euro) reichen weiterhin zur „Abdeckung“ des Verlustes aus der Veräußerung Grundstück 2 aus. Daher ist die halbierte Teilrückzahlung des Verkaufspreises mit den anderen Einkünften des A im Jahr 2016 auszugleichen.***

***Beispiel 2:***

***A erzielt 2014 aus der Veräußerung des Grundstückes 1 positive Einkünfte (25.000 Euro) und aus der Veräußerung des Grundstückes 2 negative Einkünfte (15.000 Euro). A macht von der Veranlagungsoption Gebrauch, sodass es zum Verlustausgleich im Rahmen der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen kommt; diese betragen nach Vornahme des Verlustausgleiches 10.000 Euro.***

*Im Jahr 2016 muss A auf Grund eines wesentlichen Mangels von Grundstück 1 eine nachträgliche Kaufpreisminderung akzeptieren und 20.000 Euro zurückzahlen. Die im Jahr 2014 erzielten Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (10.000 Euro) werden durch die nunmehrige Kaufpreisminderung zu einem Gesamtverlust aus privaten Grundstücksveräußerungen. Soweit die Rückzahlungen in den Einkünften nach § 30 EStG des Jahres 2014 Platz findet (10.000 Euro), ist diese halbiert mit allen anderen Einkünften des A im Jahr 2016 ausgleichsfähig. Die übrigen 10.000 Euro der Kaufpreizrückzahlungen, entsprechen dem verbleibenden Verlust aus der Grundstückveräußerung 2 des Jahres 2014, der damals nur mit VuV-Einkünften ausgeglichen hätte werden können und können daher auch im Abflussjahr 2016 nur halbiert mit VuV-Einkünften ausgeglichen werden.*

Rz 6680 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6680**

Gemäß § 30 Abs. 8 EStG 1988 wird die Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen entfällt, im Ausmaß einer sonst entstehenden Doppelbelastung auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung infolge eines vorangegangenen unentgeltlichen Erwerbes des Wirtschaftsgutes Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat. Der Antrag kann nur im Rahmen einer Veranlagung gestellt werden. Eine Doppelbelastung kann nur insoweit vorliegen, als die Bemessungsgrundlage für diese Steuern die ursprünglichen Anschaffungskosten **bzw im Fall der pauschalen Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 die anzuwendenden fiktiven Anschaffungskosten** überstiegen hat. Bei Grundstücken und Gebäuden, bei denen die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Grunderwerbsteuer oder die Stiftungseingangssteuer nach dem dreifachen Einheitswert bemessen wird, ist keine Anrechnung vorzunehmen, es sei denn, der dreifache Einheitswert liegt über den ursprünglichen Anschaffungskosten.

*Beispiel 1:*

*Ein Steuerpflichtiger hat im Erbweg vor dem 1.8.2008 ein vom Erblasser um 50.000 angeschafftes Neugrundstück erworben. Die Erbschaftssteuer wird am 1.6.2009 entrichtet. Das Grundstück wird am 1.12.2012 um 80.000 verkauft. Eine Anrechnung der*

*Erbschaftssteuer kommt dem Grunde nach schon nicht in Betracht, weil sie nicht innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung entrichtet wurde.*

*Beispiel 2:*

*Ein Steuerpflichtiger hat im Erbweg vor dem 1.8.2008 ein vom Erblasser um 50.000 angeschafftes Neugrundstück erworben. Die Erbschaftssteuer wird am 1.8.2010 entrichtet. Das Grundstück wird am 1.5.2012 um 80.000 verkauft. Der Einheitswert im Zeitpunkt des Erbfalles hat 10.000 betragen.*

*Die Erbschaftssteuer wurde vom dreifachen Einheitswert in Höhe von 30.000 bemessen. Die auf die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen von 30.000 Euro entfallende Einkommensteuer kann nicht ermäßigt werden, weil insoweit keine Doppelbelastung mit Erbschaftssteuer vorliegt.*

*Beispiel 3:*

*Ein Steuerpflichtiger hat im Erbweg nach dem 31.7.2008 ein Grundstück erworben, das vom Erblasser um 120.000 angeschafft worden war. Das ursprünglich der landwirtschaftlichen Nutzung gewidmete Grundstück wurde in Bauland umgewidmet, der Einheitswert wurde mit 60.000 festgestellt. Die Grunderwerbsteuer wurde vom dreifachen Einheitswert bemessen und am 1.9.2010 entrichtet. Das Grundstück wird vom Erben um 200.000 am 1.12.2012 verkauft. Hinsichtlich eines Betrages von 60.000, um den der dreifache Einheitswert im Zeitpunkt des Erbfalles (180.000) die Anschaffungskosten (120.000) übersteigt, liegt eine Doppelbelastung vor; das ist ein Drittel der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und drei Viertel der Einkünfte nach § 30 EStG 1988 (80.000). Da die Grunderwerbsteuer innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung entrichtet wurde, ist dem Grunde nach ein Drittel der auf das Grundstück entfallenden Grunderwerbsteuer anrechenbar. Der Höhe nach ist die Anrechnung mit drei Viertel der auf die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen entfallenden Einkommensteuer beschränkt.*

Rz 6706 wird geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014)

### **Rz 6706**

Die Pflicht zur ImmoESt-Selbstberechnung bei Vornahme der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 11 GrEStG 1987 besteht grundsätzlich sowohl für die Veräußerungen von Grundstücken des Privat- als auch für solche des Betriebsvermögens. Bei Veräußerungen von Grundstücken des Betriebsvermögens hat allerdings dann keine ImmoESt-Selbstberechnung stattzufinden, wenn der besondere Steuersatz aufgrund von § 30a Abs. 3 Z 1 und 2 EStG 1988 zumindest teilweise nicht anwendbar ist; in diesem Fall ist

das ImmoEST-System insgesamt auf die Grundstücksveräußerung nicht anwendbar, sodass auch keine besondere Vorauszahlung zu entrichten ist (§ 30b Abs. 5 EStG 1988); dies gilt auch für den Fall der Einlage des betroffenen Grundstückes in das Betriebsvermögen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, auch wenn hinsichtlich der vor der Einlage entstandenen stillen Reserven der besondere Steuersatz anwendbar ist (siehe dazu Rz 6685 f).

Weiters gelten die allgemeinen Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoEST (siehe dazu Rz 6715 ff).

**Mangels GrEST-relevanten Übertragungsvorganges stellt die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles (und den darin enthaltenen Anteilen an den Betriebsgrundstücken; siehe dazu Rz 5659 ff) keinen Fall einer Selbstberechnung der ImmoEST dar. Allerdings ist in diesem Fall durch den Veräußerer eine besondere VZ gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 zu entrichten.**

Wird in diesen Fällen dennoch eine ImmoEST-Selbstberechnung vorgenommen, hat die entrichtete ImmoEST in diesen Fällen - wie generell bei Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens - keine Abgeltungswirkung und lediglich den Charakter einer besonderen Vorauszahlung im Sinne des § 30b Abs. 4 EStG 1988 (siehe dazu auch Rz 6725).

Rz 6709a und Rz 6709b werden neu eingefügt (BMF-Grundstücksinfo 2014 und Klarstellung)

#### **Rz 6709a**

**Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, und Privatstiftungen sind gemäß § 24 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 von der ImmoEST ausgenommen. Entfällt bei einer betrieblichen oder vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Zuge der gesellschaftlerbezogenen Ermittlung der auf die Einkünfte aus einer Grundstücksveräußerung der Gesellschaft entfallenden Steuer, ein Teil der Steuer auf eine solche Körperschaft, ist daher insoweit für die Personengesellschaft keine ImmoEST zu berechnen und zu entrichten.**

**Sind die substanzbeteiligten Gesellschafter einer betrieblichen oder vermögensverwaltenden Personengesellschaft ausschließlich Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, oder Privatstiftungen, ist für die Personengesellschaft keine ImmoEST zu berechnen und zu entrichten. Die anteiligen Veräußerungsgewinne sind ausschließlich im Rahmen der Veranlagung der Gesellschafter zu erfassen.**

**Ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft substanzbeteiligt und stellt diese Beteiligung einen Betrieb gewerblicher Art dar, gilt diese Beteiligung ebenfalls als Körperschaft, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fällt, sofern eine Rechnungslegungspflicht besteht. Rechnungslegungspflicht für die Beteiligung besteht dann, wenn Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden und der auf die Beteiligung entfallende anteilige Umsatz der Personengesellschaft die Grenzen des § 189 UGB überschreitet.**

#### **Rz 6709b**

**Gemäß § 24 Abs. 1 lit. b BAO sind Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, dem Treugeber zuzurechnen. Entsprechend dieser steuerlichen Zurechnung sind auch die Einkünfte aus der Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter ebenfalls dem Treugeber zuzurechnen.**

**Werden Grundstücke durch den Treuhänder veräußert und ist die Treuhandschaft gegenüber dem Parteienvertreter und in weiterer Folge auch gegenüber dem Finanzamt offengelegt, ist die Treuhandschaft bei der Selbstberechnung der ImmoEST zu berücksichtigen. Dies erfolgt derart, dass für den grundbücherlichen Eigentümer die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung mit 0 anzugeben sind. Der Treugeber ist im Gegenzug für die ImmoEST als weiterer Beteiligter zu erfassen und die Selbstberechnung ist für diesen vorzunehmen. Handelt es sich dabei um eine Kapitalgesellschaft nach § 7 Abs. 3 KStG, kann die Selbstberechnung unterbleiben, was an der entsprechenden Stelle in FON anzuzeigen ist.**

Rz 6710 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6710**

**Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken aus einer Verlassenschaft (vor Einantwortung) sind grundsätzlich ab dem Todestag den Erben zuzurechnen (siehe Rz 108a). Wurden Erbantrittserklärungen zum gesamten Nachlass abgeben und ist das Erbrecht ausgewiesen (es liegen keine widerstreitenden Erberklärungen vor), ist die auf die einzelnen Erben entfallende Steuer auf deren Abgabekonto im Wege der ImmoEST zu entrichten bzw. ist eine besondere Vorauszahlung durch den Kurator zu leisten. Ist dies nicht der Fall (sind keine Erben bekannt oder wurden widerstreitende Erberklärungen abgegeben), ist eine**

unmittelbare Zurechnung an die Erben nicht möglich. Daher ist die ImmoEST bzw. die besondere Vorauszahlung für den ruhenden Nachlass auf dessen Abgabekonto zu entrichten. **Die Berechnung der ImmoEST erfolgt dabei derart, dass das im Nachlass befindliche Grundstück als unentgeltlich erworben zu behandeln ist. Es gelten somit die Rechtswirkungen der unentgeltlichen Rechtsnachfolge (Übernahme der Anschaffungskosten, Übernahme der Altvermögenseigenschaft, Umwidmungen); persönliche Befreiungen des Verstorbenen (Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) gehen auf den Nachlass nicht über.**

Rz 6718 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 6718**

Im Falle einer Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 kann gemäß § 30c Abs. 4 dritter Teilstrich EStG 1988 eine Selbstberechnung der ImmoEST weiters dann unterbleiben, wenn bei der Veräußerung eines Grundstücks des Betriebsvermögens die stillen Reserven des veräußerten Grundstücks nach § 12 EStG 1988 übertragen oder einer Übertragungsrücklage (steuerfreien Betrag) zugeführt werden. Da die Übertragung der stillen Reserven oder die Bildung einer Übertragungsrücklage nicht im Zeitpunkt der Veräußerung stattfinden, genügt bei entsprechender Absicht die Erklärung des Veräußerers. **Für die Bemessung der zu übertragenden stillen Reserven ist auf die durch den Steuerpflichtigen anzugebenden voraussichtlichen Kosten der Ersatzbeschaffung abzustellen.**

In einem solchen Fall ist keine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

Rz 6720 wird geändert (BMF-Grundstücksinfo 2014)

### **Rz 6720**

Die letzte Ausnahme von der Pflicht zur Selbstberechnung der ImmoEST bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG 1987 kommt dann zum Tragen, wenn das Grundstück im Rahmen eines Verfahrens gemäß §§ 133 ff der Exekutionsordnung, somit im Rahmen einer Zwangsversteigerung veräußert wird. Dies ermöglicht dem Parteienvertreter, ohne auf die Mitwirkung des Veräußerers - des Schuldners - angewiesen zu sein, die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 11 GrEStG 1987 vorzunehmen, was für den Käufer mit dem Vorteil einer raschen grundbücherlichen Erfassung verknüpft ist.

In einem solchen Fall ist **vom Veräußerer** eine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

Die Ausnahme von der Selbstberechnungsverpflichtung gilt nicht bei Freihandverkäufen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens (zur ImmoEST im Insolvenzverfahren siehe Rz 6656).

Bei Versteigerungen außerhalb der §§ 133 ff EO gelten dieselben Regelungen für die ImmoEST wie für alle anderen Veräußerungen. Die Selbstberechnung der GrEST führt daher auch in diesen Fällen zu einer zwingenden Selbstberechnung der ImmoEST.

Rz 6722 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 6722**

Wird die ImmoEST durch den Parteienvertreter korrekt berechnet und entrichtet, sind damit gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 grundsätzlich abgegolten.

**Da nur die Entrichtung einer selbstberechneten ImmoEST Abgeltungswirkung entfaltet, kann daher bei einer mit Null selbstberechneten ImmoEST (etwa bei Annahme einer Hauptwohnsitzbefreiung) mangels Entrichtung eine Abgeltungswirkung nicht eintreten.**

Rz 6733a wird neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 6733a**

**Wird der Anteil einer Personengesellschaft veräußert, löst dies mangels grunderwerbsteuerlichen Tatbestands keine Grunderwerbsteuer aus. Es gibt somit keine Abgabe einer GrEST-Erklärung.**

**Die Verpflichtung, eine besondere Vorauszahlung zu entrichten, ist aber von der Vornahme einer Mitteilung nach § 30c Abs. 1 EStG 1988 unabhängig. Der Steuerpflichtige ist nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 immer dann zur Entrichtung der besonderen Vorauszahlung verpflichtet, wenn keine ImmoEST entrichtet wurde und die in § 30b Abs. 4 genannten Ausnahmen nicht anwendbar sind.**

Rz 6738 und 6739 werden neu eingefügt (Klarstellung)

#### **Rz 6738**

Wird ein Gebäude aus dem Betriebsvermögen entnommen, ist mangels Veräußerungsvorgangs keine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

#### **Rz 6739**

Ist eine besondere Vorauszahlung seitens des Verlassenschaftskurators für einen herrenlosen Nachlass zu entrichten, besteht eine Haftung für die Abfuhr der besonderen Vorauszahlung nur insoweit, als sich eine solche aus den einschlägigen zivilrechtlichen und berufsrechtlichen Haftungsbestimmungen ergibt.

**Randzahlen 6739 bis 6750: derzeit frei**

Rz 7018 wird geändert (Judikatur)

#### **Rz 7018**

Bei Renten, die auf Grund eines Rentenversicherungsvertrages oder anlässlich der Umwandlung der Auszahlung eines Versicherungsanspruches in eine Rente geleistet werden, kann grundsätzlich eine Kaufpreisrente unterstellt werden (**VwGH 19.3.2013, 2010/15/0141**). Die Bezeichnung des Versicherungsvertrages, aus dem ein Anspruch auf Rentenzahlungen erwächst, ist für die steuerliche Beurteilung von Rentenzahlungen auf Grund eines Versicherungsverhältnisses unbeachtlich. Renten aus einer als private Unfall-, Invaliditäts- oder Berufsunfähigkeitsversicherung, aber auch als Krankenversicherung titulierten Versicherung stellen Kaufpreisrenten dar (hinsichtlich Mehrbedarfsrenten siehe aber Rz 7011).

**Am Vorliegen einer Gegenleistungsrente ändert auch nichts, wenn der Versicherungsnehmer und der Rentenberechtigte nicht ident sind; aus welchem Rechtsgrund jemanden eine Rentenberechtigung auf Grund eines Rentenversicherungsvertrages eingeräumt wird (zB Unterhaltsverpflichtung), ist für das Vorliegen einer Gegenleistungsrente unbeachtlich (BFG, 7.4.2014, RV/3100533/2010).**

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 (auch bei Risikoversicherungen) 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 Einmalzahlung siehe Rz 6136 ff.

*Beispiel:*

*Im Rahmen eines Rentenversicherungsvertrages wurden laufende Prämien an ein Versicherungsunternehmen geleistet. Der Endwert der Ansparphase beträgt 50.000 Euro.*

- *Vor Auszahlung der ersten Rente wird die Versicherungssumme in Form einer Einmalzahlung ausbezahlt. Es liegt keine Rentenabfindung iSd § 29 Z 1 EStG 1988 vor, die Einmalzahlung ist daher außerhalb des Anwendungsbereichs des § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht steuerbar.*
- *Nach der ersten Rentenzahlung wird der Rentenanspruch gegen eine Einmalzahlung abgefunden. Nach § 29 Z 1 EStG 1988 tritt Steuerpflicht insoweit ein, als die erfolgten Rentenzahlungen zuzüglich der Abfindung den Endwert von 50.000 Euro übersteigen.*

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. Die Versicherungssteuer ist nicht als Werbungskosten absetzbar (VwGH 21.4.2005, 2004/15/0155).

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.

Rz 7321 und 7322 werden geändert (Änderung der Rechtsansicht)

### **Rz 7321**

**Eine kapitalistische Beteiligung an einer KG vermittelt keine Erwerbstätigkeit (VwGH 22.3.2010, 2008/15/0094). Wird eine solche mitunternehmerische Beteiligung abgeschichtet, ist die Abschichtung mangels Einstellung der Erwerbstätigkeit nicht nach § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 begünstigt.**

**Der Komplementär einer Mitunternehmerschaft ist dagegen auch dann erwerbstätig, wenn er tatsächlich keine Tätigkeit ausübt.**

#### **Rz 7322**

##### **Fassung bis zur Veranlagung 2014:**

Die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach Ablauf eines Jahres nach Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe steht der Begünstigung grundsätzlich nicht entgegen. Ist allerdings zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe von vornherein die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit beabsichtigt, kann nicht von einer Einstellung gesprochen werden, sodass die Begünstigung nicht zum Tragen kommt.

##### **Fassung ab Veranlagung 2015:**

**Ist zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe von vornherein die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit beabsichtigt, kann nicht von einer Einstellung gesprochen werden, sodass die Begünstigung nicht zum Tragen kommt. Da nach dem Gesetzeszweck nur die endgültige altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit begünstigt ist, ist eine spätere Wiederaufnahme einer solchen schädlich. Sie stellt ein „rückwirkendes Ereignis“ iSd § 295a BAO dar; eine nachträgliche Änderung des ursprünglichen Bescheids ist nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Vorschriften möglich.**

Rz 7335 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 7335**

Der Begriff der höheren Gewalt (Kalamitätsnutzung) entspricht jenem des § 12 Abs. 5 und 7 EStG 1988 (siehe Rz 3864 ff). Es handelt sich dabei um eine Nutzung, die durch ein von außen kommendes Ereignis, das unabwendbar, dh. durch die unter den gegebenen Umständen vom Betroffenen zu erwartenden Vorkehrungen nicht **abwendbar** ist, herbeigeführt wird und die nicht der typischen Betriebsgefahr unterliegt. **Aus dem Umstand, dass gegen ein über einen längeren bis langen Zeitraum eingetretenes Schadensereignis (zB. Schädlingsbefall, Eichensterben) keine wirksame Abwendungsmaßnahme gefunden wurde, kann nicht abgeleitet werden, dass sich der Steuerpflichtige mit diesem Umstand abgefunden hat und eine Kalamitätsnutzung dadurch ausgeschlossen wird (VwGH 25.3.1966, 1564/65).**

Ist ein derartiges Ereignis für die jeweilige Nutzung ursächlich, unterliegen die daraus erzielten Einkünfte dem begünstigten Steuersatz. Zu solchen Nutzungen zählen beispielsweise:

- Waldnutzungen insbesondere infolge von **Windbruch**, Schnee- oder Eisbruch/~~Eiswurf~~, Insektenfraß, Hochwasser, Brand, Lawinen, Muren oder Blitzschlag sowie Folgehiebe hiezu (Ausgleichshiebe, Schlagfrontbegradigungen, Entfernung überhängender Bestandsreste usw.), wenn sie mit der Waldnutzung infolge höherer Gewalt in ursächlichem Zusammenhang stehen und die Nutzung bis zum Ende des darauffolgenden Wirtschaftsjahres erfolgt. Folgehiebe über diese Frist hinaus bedürfen einer schlüssigen Begründung.
- Nutzung des Trassenholzes von Forststraßen, die unmittelbar und überwiegend für die Bringung von Kalamitäts- und Katastrophenholz erforderlich werden.
- Nutzung von Baumgruppen oder Einzelbäumen wegen Insekten- und/oder Pilzbefall, ungeachtet des Bestandsalters und der begleitenden waldbaulichen Maßnahmen, sofern diese durch den Befall maßgeblich geschädigt sind.
- Nutzung von immissionsgeschädigten Baumgruppen oder Einzelbäumen, ungeachtet des Bestandsalters und der begleitenden waldbaulichen Maßnahmen, wenn diese Bäume umfasst, die durch den Eintrag von Luftschadstoffen einen Nadel- oder Blattverlust von mehr als der Hälfte gesunder Bäume aufweisen.

In Rz 7338 wird die Ordnungsbezeichnung LuF-PauschVO 2011 durch LuF-PauschVO 2015 und LuF PauschVO 2006 durch LuF-PauschVO 2011 ersetzt (LuF-PauschVO 2015)

Rz7341 wird geändert (Judikatur)

### **Rz 7341**

Der Verlustausgleich (Rz 7367 f) gilt auch für die Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen iSd § 37 Abs. 6 EStG 1988. Dabei ~~hat einerseits ein Verlustausgleich möglichst schonend für die begünstigten Einkünfte zu erfolgen. Andererseits~~ ist der Verlustausgleich so vorzunehmen, dass tatsächlich nur die begünstigte besondere Waldnutzung und nicht durch zufällige Saldierungen andere Einkünfte (zB Landwirtschaft, Weinbau, Fischerei, Schottergewinnung usw.) unter den Hälftesteuersatz fallen. Es sind daher Einkünfte aus besonderer Waldnutzung zuerst mit Verlusten aus laufenden Holznutzungen desselben forstwirtschaftlichen Betriebszweigs auszugleichen. Erst danach ist eine Verrechnung mit anderen Einkünften des forstwirtschaftlichen Betriebszweiges vorzunehmen, in dem die

Kalamitätsnutzung angefallen ist (**§ 37 Abs. 1 3. Teilstrich EStG 1988**). Nach diesem "inneren Ausgleich" ist mit Verlusten aus dem übrigen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu verrechnen.

Nach der Abschnittsüberschrift 27.4.5.2 wird die Rz 7348a eingefügt und der ohne Rz stehende Verweis entfällt.

#### **Rz 7348a**

**Siehe Rz 5875 ff.**

Rz 7387 wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 7387**

Die Drei-Jahres-Verteilung nach § 37 Abs. 9 EStG 1988 kann **für einen Teil der Einkünfte geltend gemacht werden; daneben kann für andere Teile der Einkünfte eine** Drei-Jahres-Verteilung (§ 37 Abs. 2 EStG 1988) oder **eine** Fünf-Jahres-Verteilung (§ 37 Abs. 3 EStG 1988) in Anspruch genommen werden. **Im Falle einer Betriebsaufgabe kann die Drei-Jahres-Verteilung nach § 37 Abs. 9 EStG 1988 auch für jenen Teil der Einkünfte geltend gemacht werden, für den der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Abzug gebracht wurde, weil es sich bei diesem Freibetrag um eine sachliche Steuerbefreiung handelt (siehe Rz 5693).**

Rz 7548a wird neu eingefügt (EAS 3329)

#### **Rz 7548a**

**Es bestehen keine Bedenken, bei beschränkt Steuerpflichtigen eine Erklärungsabgabe zu unterlassen, wenn**

- **die Steuerfreistellungsverpflichtung in Österreich aus einem DBA unzweifelhaft ableitbar ist,**
- **diese Rechtsfolge weiters korrespondierend von beiden Vertragsstaaten wahrgenommen wird und**
- **dies durch einen Besteuerungsnachweis im ausländischen Staat dokumentierbar ist.**

Rz 7560 wird geändert (BGBl. I Nr. 53/2013)

## Rz 7560

Grundsätzlich wird die Veranlagung zur Einkommensteuer in dem dem Veranlagungszeitraum folgenden Kalenderjahr durchgeführt. Die im Einkommensteuerbescheid festgesetzte Einkommensteuerschuld (nach Abzug **der besonderen VZ bzw der ImmoEST sowie der übrigen** einbehaltenen Steuerabzugsbeträge) ist kraft Gesetzes für die Festsetzung der Vorauszahlung des folgenden Kalenderjahres um 4% zu erhöhen. Erfolgt die Veranlagung nicht im folgenden Kalenderjahr, sondern erst später, so ist eine weitere Erhöhung um 5% für jedes weitere Jahr vorgesehen.

*Beispiel:*

*Erfolgt die Veranlagung **2014** im Jahr **2016**, dann erhöht sich die Vorauszahlung um 9% (4%+5%). Diese Vorauszahlung gilt solange, bis eine neue Veranlagung erfolgt.*

Rz 7598 wird geändert (Klarstellung)

## Rz 7598

In einem ersten Schritt ist das progressionswirksame Welteinkommen inklusive ausländischer Progressionseinkünfte zu ermitteln. Dabei sind gegebenenfalls Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und sonstige Freibeträge (§§ 41, 104 und 105 EStG 1988) abzuziehen, wobei für die Ermittlung der Sonderausgaben-Einschleifung, **der Spendendeckelung** sowie des Selbstbehalts für außergewöhnliche Belastungen auch steuerbefreite Auslandseinkünfte zu berücksichtigen sind (**vgl.** VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051).

Ausländische Einkünfte, die als inländische Einkünfte nicht progressionserhöhend wären (zB Einkünfte gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988), wirken sich auch im Rahmen des Progressionsvorbehaltes nicht aus.

Rz 7702 wird geändert (AIFMG)

## Rz 7702

Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht anwendbar ist, unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug. Daraus ergeben sich folgende materiell-rechtliche Änderungen beim Kapitalertragsteuerabzug gegenüber der Rechtslage vor dem BBG 2011:

- Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter oder nach Art eines stillen Gesellschafters unterliegen ab 1. April 2012 keinem Kapitalertragsteuerabzug mehr. Allerdings sieht § 99 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zur Sicherung des Besteuerungsanspruchs eine 25-prozentige Abzugsteuer vor, wenn sich ein beschränkt Steuerpflichtiger still an einem inländischen Unternehmen beteiligt.
- Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen
  - Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie
  - Anteilscheinen an **einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegendem Gebilde** unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug. Allerdings hat der Abzugsverpflichtete gemäß § 93 Abs. 5 zweiter TS EStG 1988 bei ausländischen Wertpapieren bzw. **Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegendem Gebilde** im Zweifel davon auszugehen, dass ein öffentliches Angebot erfolgt ist (siehe Abschnitt 29.5.2.2).

Rz 7706 wird geändert (AbgÄG 2014)

### Rz 7706

In allen anderen Fällen ist gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 die inländische auszahlende Stelle Abzugsverpflichtete. Als auszahlende Stelle im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 kommen in Betracht:

- das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,
- der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt,
- **die Zweigstelle eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2013/36/EU, ABI. Nr. L 176 vom 27.06.2013 S. 338, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABI. Nr. L 145 vom 30.04.2004 S. 1, in der Fassung der Richtlinie 2010/78/EU, ABI. Nr. L 331 vom 15.12.2010 S. 120, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist,**
- ein Dritter, der Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988 gewährt und

- bei ausländischen Kapitalerträgen im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 das Kreditinstitut, das die Kapitalerträge auszahlt.

Rz 7708 wird geändert (AbgÄG 2014)

### **Rz 7708**

Als inländische depotführende oder auszahlende Stellen kommen gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Betracht:

- Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes (§ 1 BWG),
- Zweigstellen eines Kreditinstituts aus Mitgliedstaaten (§ 9 BWG),
- **Zweigstellen eines Dienstleisters mit Sitz in einem Mitgliedstaat, der auf Grund der Richtlinie 2013/36/EU, ABI. Nr. L 176 vom 27.06.2013 S. 338, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABI. Nr. L 145 vom 30.04.2004 S. 1, in der Fassung der Richtlinie 2010/78/EU, ABI. Nr. L 331 vom 15.12.2010 S. 120, zur Erbringung von Wertpapierdienstleistungen und Nebendienstleistungen im Inland berechtigt ist.**

Auch ausländische Zweigstellen inländischer Kreditinstitute kommen als inländische depotführende oder auszahlende Stellen in Frage; für diese besteht allerdings eine KEST-Befreiung in § 94 Z 4 EStG 1988.

Rz 7710 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 7710**

Die KEST ist gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 grundsätzlich im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge vom Abzugsverpflichteten iSd § 95 Abs. 2 EStG 1988, demnach entweder vom Schuldner der Kapitalerträge, der auszahlenden Stelle oder der depotführenden Stelle abzuziehen und einzubehalten. Die Zuflussbestimmungen des § 95 Abs. 3 EStG 1988 gehen als spezielle Bestimmung sowohl dem § 19 EStG 1988 als auch den Realisationsbestimmungen des BV-Vergleichs vor.

Der Zufluss von Zinsen aus Spar- und Sichteinlagen tritt grundsätzlich im Zeitpunkt des Abschlusses der Einlagen ein. Der Abschluss wird regelmäßig am Ende eines Kalenderjahres bzw. bei unterjähriger voller Auszahlung der Einlage im Auszahlungszeitpunkt vorgenommen (§ 32 Abs. 5 BWG). Bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termineinlagen und Festgeldern **unterliegen der Abschluss und damit der Zuflusszeitpunkt der Zinsen der**

**zivilrechtlichen Vereinbarung. Im Regelfall** erlangt der Anleger **jedoch** erst im Zeitpunkt des Endes der Laufzeit bzw. im Zeitpunkt der vorzeitigen Auszahlung der Einlage die Verfügungsmacht über den Kapitalertrag. Ein Zufluss der Kapitalerträge und damit die Abzugspflicht sind daher in einem dieser Zeitpunkte gegeben, auch wenn die Einlage über die vereinbarte Laufzeit bestehen bleibt.

*Beispiel:*

*Ein Sparbrief weist eine Laufzeit von 18 Monaten auf. Er wird am 10. Jänner 2005 ausgegeben und Ende der vorgesehenen Laufzeit, das ist der 10. Juli 2012, eingelöst. Die Abzugspflicht für den Kapitalertrag entsteht am 10. Juli 2012. Wäre der Sparbrief vorzeitig am 25. Mai 2011 eingelöst worden, wäre in diesem Zeitpunkt die Abzugspflicht entstanden. Hätte der Anleger das Kapital aus dem Sparbrief über dessen Laufzeit hinaus als Einlage bei der Bank bis 31. Dezember 2012 "stehen gelassen", so wäre die Abzugspflicht für den Kapitalertrag aus dem Sparbrief dennoch am 10. Juli 2012 entstanden.*

Die Abzugspflicht für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren entsteht im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge. Trifft die Abzugspflicht den Emittenten, so richtet sich die Fälligkeit nach den jeweiligen Anleihebedingungen. Ist nicht der Emittent zum Steuerabzug verpflichtet, sondern eine auszahlende Stelle iSd § 95 Abs. 2 EStG 1988 (kuponauszahlende Bank), so ist für den Zeitpunkt des Steuerabzugs die Fälligkeit der Kuponauszahlung gegenüber dem Kuponinhaber maßgeblich.

Die Fälligkeit von Kapitalerträgen aus Wertpapierpensionsgeschäften sowie aus Wertpapierleihegeschäften richtet sich nach den bei Abschluss festgelegten Bedingungen, bei Wertpapierpensionsgeschäften ohne unterdrücktem Kupon nach der Kuponfälligkeit.

Inländische Beteiligungserträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen an jenem Tag zu, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988.

Bei ausländischen Beteiligungserträgen, die über eine inländische auszahlende Stelle zufließen, ist für Zwecke des KEST-Abzuges auf den tatsächlichen Zufluss abzustellen (Gutschrift auf dem Konto des Anlegers).

Bei sonstigen Bezügen aus Aktien oder Anteilen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung (zB verdeckte Ausschüttungen) gilt gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 als Zuflusszeitpunkt für Zwecke des KEST-Abzuges der Zufluss iSd § 19 EStG 1988.

Zuwendungen von Privatstiftungen fließen beim Begünstigten gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988, sofern sie vom Stiftungsvorstand beschlossen wurden, an jenem Tag zu, der im Beschluss als Tag der Zuwendung bestimmt ist. Sofern im Beschluss kein Tag der Zuwendung bestimmt ist, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des

Zufließens. Bei Zuwendungen ohne Vorliegen eines Beschlusses ist der Zufluss gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mit der Zuwendung an den Begünstigten anzunehmen.

Bei Erträgen aus Wertsteigerungen und Derivaten ist der KEST-Abzug gemäß § 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens gemäß § 19 EStG 1988 vorzunehmen. Maßgeblich für den KEST-Abzug ist daher der Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungserlöses.

Zum Zeitpunkt des KEST-Abzuges bei Depotentnahmen siehe Rz 7766, zum Zeitpunkt des KEST-Abzuges beim Wegzug iSd § 27 Abs. 6 Z 1 iVm § 95 Abs. 3 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988 siehe Rz 7718.

Rz 7723 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 7723**

Der Nachweis der für den Kapitalertragsteuerabzug notwendigen Daten kann durch entsprechende Unterlagen erfolgen, insbesondere durch zum Termin ausgestellte:

- Depotauszüge,
- Kauf- und sonstige Abrechnungsbelege,
- Bescheinigungen im Sinne des § 96 Abs. 4 EStG 1988 über eine vorangegangene steuerpflichtige Entnahme **und**
- **KEST-Anmeldungen bei Zuwendungen von Wertpapieren von einer Privatstiftung an Begünstigte (siehe dazu Rz 7776a).**

Werden von einer inländischen depotführenden Stelle ausgestellte Depotauszüge bzw. Abrechnungsbelege als Nachweis vorgelegt, allerdings keine Bescheinigung im Sinne des § 96 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 über eine vorangegangene steuerpflichtige Entnahme, gilt der Nachweis als nicht erbracht.

Rz 7728 wird geändert (AIFMG)

### **Rz 7728**

Ist zwar der gemeine Wert im Zeitpunkt des Depotzuges bekannt, der Anschaffungszeitpunkt hingegen nicht, sieht die Pauschalbewertungsvorschrift zudem eine Anschaffungszeitpunktfiktion vor. Dem je nach Art der Kapitalanlage zeitlich abgestuften Inkrafttreten des neuen Kapitalbesteuerungssystems entsprechend (§ 124b Z 185 lit. a EStG 1988) wird dabei die Anschaffung von steuerverfangenem Neubestand fingiert:

- bei Anteilen an Körperschaften und Anteilscheinen an Kapitalanlagefonds und an **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden** wird eine entgeltliche Anschaffung am 1.1.2011,
- bei allen anderen Wirtschaftsgütern und Derivaten wird eine entgeltliche Anschaffung am 1.4.2012 angenommen, es sei denn, der tatsächliche Emissionszeitpunkt der Wirtschaftsgüter und Derivate liegt nach diesem Stichtag (diesfalls ist der spätere tatsächliche Emissionsstichtag maßgeblich).

Der Steuerpflichtige kann bei Anwendung dieser Fiktion den tatsächlichen Anschaffungszeitpunkt im Rahmen der Veranlagung zum besonderen Steuersatz gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 nachweisen.

*Beispiel 1:*

*A legt am 15.10.2012 eine am 2.5.2011 erworbene Aktie mit unbekanntem Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage ist 100. Seit dem Anschaffungszeitpunkt sind bereits 18 Monate vergangen, daher werden die pauschalen Anschaffungskosten mit dem um 9% reduzierten gemeinen Wert von 100, somit 91 angesetzt.*

*Beispiel 2:*

*A legt am 15.10.2012 eine Aktie mit unbekanntem Anschaffungskosten auf sein Depot ein. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage ist 100. Da der Anschaffungszeitpunkt ebenfalls unbekannt ist, wird eine Anschaffung am 1.1.2011 fingiert. Seit dem fingierten Anschaffungszeitpunkt sind bereits 22 Monate vergangen, daher werden die pauschalen Anschaffungskosten mit dem um 11% reduzierten gemeinen Wert von 100, somit 89 angesetzt.*

*Beispiel 3:*

*A überträgt am 15.10.2025 ein Zertifikat mit unbekanntem Anschaffungskosten von seinem ausländischen Depot auf sein inländisches Depot. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Depoteinlage ist 100. Da der Anschaffungszeitpunkt ebenfalls unbekannt ist, wird eine Anschaffung am 1.4.2012 fingiert. Seit dem fingierten Anschaffungszeitpunkt sind mehr als 100 Monate vergangen, womit der gemeine Wert um mehr als 50% reduziert werden müsste. Die pauschalen Anschaffungskosten werden daher mit dem um 50% reduzierten gemeinen Wert von 100, somit 50 angesetzt.*

Rz 7737a wird geändert (AIFMG)

**Rz 7737a**

Ebenso wird der Kapitalertragsteuerabzug auf ausschüttungsgleiche Erträge bei Anteilen an Investmentfonds und **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden** einheitlich vorgenommen. Einbehalten und abgeführt wird vom Abzugsverpflichteten stets nur der Kapitalertragsteuerbetrag, der auf die 60% des positiven

Saldos aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 gemäß § 186 Abs. 2 Z 1 erster Satz InvFG 2011 entfällt. Bei tatsächlich im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen sind die restlichen 40% des positiven Saldos aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 nach Abzug der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Investmentfonds im Rahmen der zwingend durchzuführenden Veranlagung zu erklären (siehe § 186 Abs. 2 Z 1 vorletzter Satz InvFG 2011).

Rz 7738 wird geändert (AIFMG)

### **Rz 7738**

Aufgrund der zweiten Fiktion hat der Abzugsverpflichtete davon auszugehen, dass im Ausland begebene Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie Anteilscheine an einem **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegendem Gebilde** bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten wurden. Im Gegensatz zu den anderen aufgestellten Fiktionen ist diese Vermutung allerdings nur in Zweifelsfällen anzuwenden, somit nur dann, wenn der Abzugsverpflichtete keine Kenntnis über das Vorliegen der angesprochenen Kriterien hat. Ist daher dem Abzugsverpflichteten bekannt, dass das entsprechende Wertpapier beziehungsweise der Anteilschein entweder in rechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht keinem unbestimmten Personenkreis angeboten wurde, kommt die Fiktion nicht zur Anwendung.

Wurde das im Ausland begebene Wertpapier beziehungsweise der Anteilschein sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten oder wird das Vorliegen dieser Voraussetzungen fingiert, unterliegen sie dem Kapitalertragsteuerabzugsregime (siehe § 93 Abs. 1 EStG 1988).

Liegen die genannten Voraussetzungen nicht vor und werden sie auch nicht fingiert, fallen die Wertpapiere unter § 27a Abs. 2 EStG 1988. Die Besteuerung findet in diesem Fall nicht im Abzugsweg, sondern in der Veranlagung zum regulären Tarif statt.

Rz 7742 wird geändert (AIFMG)

### **Rz 7742**

Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen mit Kapitalerträgen im Sinne des § 27 EStG 1988 nach Maßgabe des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht. Diese erstreckt sich auf

- Einkünfte, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind
- Inländische Dividenden, soweit keine Befreiung vom KEST-Abzug vorliegt
- Ausschüttungen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit keine Befreiung vom KEST-Abzug vorliegt
- Bezüge aus Partizipationskapital im Sinne des BWG und VAG und aus Genussscheinen, soweit jeweils keine Befreiung vom KEST-Abzug vorliegt
- Zinsen aus durch inländische Grundstücke uÄ besicherte Forderungen
- Gewinnanteile stiller Gesellschafter
- Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften
- Immobiliengewinne inländischer Immobilien eines in- oder ausländischen **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebildes**
- Wertsteigerungen von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft, soweit
  - diese Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und
  - der Steuerpflichtige oder im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs der Steuerpflichtige oder sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war.

Rz 7752 wird geändert (Klarstellung bzw AIFMG)

### **Rz 7752**

Um eine doppelte Verlustverwertung zu vermeiden, ist gemäß § 96 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 eine Bescheinigung über die Durchführung des Verlustausgleichs zu erteilen. Die Bescheinigung muss gesondert für jedes Depot die positiven und negativen Einkünfte, gegliedert nach Früchten einerseits und Substanzgewinnen und Derivaten andererseits, angeben. Weiters ist die Summe der insgesamt beim Verlustausgleich berücksichtigten Verluste sowie der erteilten Gutschriften anzugeben.

In der Bescheinigung sind somit die folgenden Daten auf Jahresbasis wie folgt untergliedert anzugeben:

- Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (aufsummierte Zinsen und Dividenden),
- Erträge aus Investmentfonds und **einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegendem Gebilde** (aufsummierte tatsächliche Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge),

- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen (nicht saldiert, jeweils getrennt nach positiven und negativen Einkünften),
- Einkünfte aus Derivaten (nicht saldiert, jeweils getrennt nach positiven und negativen Einkünften),
- Im Rahmen des Verlustausgleichs berücksichtigte negative Einkünfte (in Summe)
- Erteilte Gutschriften (in Summe).

Der laufende Verlustausgleich hat ab 1. Jänner 2013 zu erfolgen. Für den Zeitraum 1. April 2012 bis 31. Dezember 2012 ist der Verlustausgleich im Rahmen einer Art Endabrechnung (Rollung) bis zum 30. April 2013 durchzuführen. **Sofern Steuerpflichtige für das Kalenderjahr 2012 eine Veranlagung durchführen, kann – um eine doppelte Erstattung zu vermeiden – die vom Kreditinstitut im Rahmen der Endabrechnung des Verlustausgleichs zu erstattende KEST-Gutschrift im Rahmen der Veranlagung nicht berücksichtigt werden.**

Rz 7755b wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 7755b**

Von der Befreiung sind in sachlicher Hinsicht Dividenden und sonstige Bezüge aus Aktiengesellschaften, GesmbHs und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften umfasst, wobei bei offenkundigen verdeckten Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine Befreiung an der Quelle nicht zulässig ist. In diesem Fall hat die Steuerentlastung auf Antrag der Muttergesellschaft zwingend im Rahmen der Steuerrückerstattung zu erfolgen.

**Für das Steuerrückerstattungsverfahren richtet sich die sachliche Zuständigkeit nach § 15 Abs. 1 Z 2 lit. a AVOG 2010 und die örtliche Zuständigkeit nach § 25 Z 3 AVOG 2010. Somit sind die Finanzämter Wien 1/23, Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch sachlich zuständig und örtliche jenes Finanzamt, das durch den Antrag der Muttergesellschaft gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 vom Sachverhalt Kenntnis erlangt.**

Rz 7757c wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 7757c**

Wird einer EU-Muttergesellschaft im Rahmen eines Rückerstattungsverfahrens die Berechtigung zur KEST-Entlastung auf Grundlage des § 94 Z 2 EStG 1988 zuerkannt und die KEST bescheidmäßig rückerstattet, kann dies als „beachtliches Indiz“ dafür gesehen werden,

dass die Steuerentlastungsberechtigung auch bei folgenden Ausschüttungen gegeben sein wird. Es bestehen daher keine Bedenken, wenn analog zu § 3 Abs. 2 DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006 in den folgenden drei Jahren eine KESt-Entlastung bereits anlässlich der Gewinnausschüttung vorgenommen wird, **wenn der Rückerstattungsbescheid dem Vordruck ZS-EUMT beigelegt wird**; dies unter der Voraussetzung, dass gegenüber den Verhältnissen zur Rückzahlung keine wesentlichen Veränderungen eintreten. Eine wesentliche Änderung ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn zuerst betragsmäßig eine geringe Ausschüttung erfolgt und später eine wesentlich größere Ausschüttung.

Rz 7759 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 7759**

§ 1 Z 3 iVm § 4 Abs. 1 VO BGBl. Nr. 56/1995 sieht vor, dass von der abzugsverpflichteten Tochtergesellschaft der Nachweis der Voraussetzungen für die Befreiung vom KESt-Abzug durch Unterlagen zu führen ist, aus denen die Voraussetzungen jederzeit leicht nachprüfbar sind. Konkret wird in § 4 Abs. 2 der VO gefordert, dass die Ansässigkeit der Muttergesellschaft durch eine von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft zeitnah erteilte Bescheinigung auf Vordruck ZS-**EUMT** nachzuweisen ist. **Zudem ist von der KESt-Abzugsverpflichteten Körperschaft eine Kopie an das zuständige Finanzamt zu übermitteln; eine KA1-Meldung ist dennoch vorzunehmen.** Die Ansässigkeitsbescheinigung gilt als zeitnah, wenn sie innerhalb eines Jahres vor oder nach der Ausschüttung ausgestellt wurde. Daneben muss die ausschüttende Tochtergesellschaft auch die Unterlagen zur Nachprüfbarkeit der Erklärung iSd § 2 Abs. 2 VO der Muttergesellschaft zur Entkräftung des Missbrauchsverdachts führen.

Nach Rz 7767 entfällt die Abschnittsüberschrift 29.6.6.2 mit dem anschließenden Verweis

~~29.6.6.2 Einkünfte innerhalb eines Beteiligungsfonds~~

~~Siehe dazu KStR 2013 Rz 1504.~~

Rz 7768 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 7768**

Sie sind von der KESt befreit, wenn sie nachweislich folgenden (beschränkt KSt-pflichtigen) Einrichtungen zugehen:

- einer Pensionskasse (§ 6 Abs. 1 KStG 1988) innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft (siehe KStR 2013 Rz 185 bis Rz 192, 1505)
- einer Mitarbeitervorsorgekasse (§ 6 Abs. 5 KStG 1988) innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft (siehe KStR 2013 Rz 195, 1505)
- einer ~~befreiten~~ Unterstützungskasse (§ 6 Abs. 2 KStG 1988; siehe KStR 2013 Rz 193, 1505)
- einer Arbeitnehmerförderungsstiftung iSd § 6 Abs. 4 KStG 1988 (siehe StiftR 2009 Rz 167 bis Rz 171, KStR 2013 Rz 1505)
- einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts (siehe KStR 2013 Rz 1505 f)
- einer von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Körperschaft im Rahmen eines ebenfalls steuerbefreiten Betriebes (zB unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO).

Voraussetzung für die Befreiungen ist, dass die Kapitalanlagen, aus denen die Einkünfte resultieren, den genannten Teilbereichen bzw. den steuerbefreiten Betrieben einer Körperschaft zuzurechnen sind. Eine solche Zurechnung kann nur dann vorgenommen werden, wenn ein Rechnungskreis eingerichtet wird, aus dem eine klare Abgrenzung des dem begünstigten Zweck zugeordneten Vermögens zum anderen Vermögen ersichtlich ist, **dh. Verwendung und Erfolg der Finanzmittel muss jederzeit abgrenzbar und nachvollziehbar sein.** Die Tatsache der Zugehörigkeit der Kapitalanlage zu einem steuerbefreiten Teilbereich oder Betrieb (zB unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO) ist dem Kreditinstitut zur Kenntnis zu bringen. Soweit trotz Zugehörigkeit der Kapitaleinkünfte zu einem steuerbefreiten Teilbereich oder Betrieb ein Abzug der KESt erfolgte, kann auf Antrag deren Erstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO erfolgen. Der Bereich der Vermögensverwaltung einer Körperschaft ist nicht von der KESt-Befreiung umfasst. **Zu den Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Befreiung siehe KStR 2013 Rz 1506.**

Rz 7774 wird samt Überschrift geändert (AIFMG)

#### **29.6.10 Befreiung für Investmentfonds und § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde**

## Rz 7774

Ein Investmentfonds/**§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegendes Gebilde** stellt kein eigenes Steuersubjekt dar, sondern sind die Erträge daraus direkt beim Anleger steuerlich zu erfassen (Durchgriffsprinzip).

Die Befreiung umfasst folgende Kapitaleinkünfte, die dem Vermögen eines in- und ausländischen Investmentfonds iSd InvFG 2011 oder **einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegenden Gebilde** zugehen:

- Beteiligungserträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988, aus Gesellschaften, die im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung haben, Zinsen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (einschließlich Einkünfte, die gemäß § 27 Abs. 5 EStG 1988 als solche gelten) sowie Einkünfte aus Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988.
- Weiters sind KEST-befreit auch Ausschüttungen an ein inländisches **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegendes Gebilde** aus einer Grundstücksgesellschaft iSd §§ 23 ff ImmoInvFG, soweit die Ausschüttungen auf Veräußerungsgewinne aus Immobilienveräußerungen zurückzuführen sind.

Beteiligungserträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 aus inländischen Gesellschaften, die dem Vermögen eines inländischen Kapitalanlagefonds oder inländischen **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegenden Gebilden** zugehen sind nicht von der Befreiung umfasst, sie unterliegen daher bereits bei der Ausschüttung durch die Kapitalgesellschaft dem KEST-Abzug.

Rz 7775 wird samt Überschrift geändert (AIFMG)

### **29.6.11 Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge aus inländischen Kapitalanlagefonds und inländischen § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegenden Gebilden**

## Rz 7775

Die Befreiung umfasst in sachlicher Hinsicht Ausschüttungen sowie ausschüttungsgleiche Erträge aus in- und ausländischen Investmentfonds und **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondgesetzes unterliegenden Gebilden**, soweit die Erträge aus Beteiligungserträgen iSd § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 bestehen, deren Schuldner seine Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat. Die Befreiung der Ausschüttung bzw.

ausschüttungsgleichen Erträge, soweit sie auf inländische Beteiligungserträge entfallen, ist erforderlich, um insoweit eine doppelte Besteuerung zu vermeiden, da ein KESt-Abzug bereits bei der Ausschüttung an den Kapitalanlagefonds bzw. **das § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde** erfolgte.

Rz 7776a wird geändert (Klarstellung)

#### **Rz 7776a**

Nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallende Privatstiftungen unterliegen mit Beteiligungserträgen gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG 1988. Mit Zinsen und sonstigen Erträgen aus Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sowie Wertsteigerungen aus Kapitalanlagen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und Einkünften aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 unterliegen sie der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988.

**Auch steuerpflichtige Depotübertragungen von Wertpapieren an den Begünstigten, können unter die Befreiung fallen, weshalb ein KESt-Abzug nicht stattzufinden hat. Da es sich bei diesen Sachzuwendungen um entgeltliche Vorgänge handelt, sind die Wertpapiere mit den fiktiven Anschaffungskosten gem § 15 Abs 3 Z 2 lit a zu bewerten. Diese sind vom Depotinhaber der depotführenden Stelle nachzuweisen (siehe Rz 7723).**

Rz 7778a wird geändert (AIFMG)

#### **Rz 7778a**

Die Steuerabgeltungswirkung umfasst dabei grundsätzlich neben den Einkünften aus der Überlassung von Kapital auch die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen sowie die Einkünfte aus Derivaten. Dabei gilt, dass die Abgeltungswirkung immer dann, wenn sie die Früchte erfasst, auch die Substanzsteigerung umfasst (eine Ausnahme gilt lediglich im betrieblichen Bereich, näher dazu unten). Die Steuerabgeltung erstreckt sich weiters auf ausschüttungsgleiche Erträge aus Investmentfonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 2011 (einschließlich pauschal ermittelte ausschüttungsgleiche Erträge aus Nichtmeldefonds) sowie auf jene aus **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden**.

Rz 7965 und 7965a werden geändert (AbgÄG 2014)

## Rz 7965

Beschränkt Steuerpflichtige unterliegen mit Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 nach Maßgabe des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht. Handelt es sich bei Kapitaleinkünften um solche aus Kapitalanlagen inländischer Betriebsstätten von beschränkt Steuerpflichtigen, unterliegen diese Einkünfte nach Maßgabe des § 27 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 ist diesfalls nicht anwendbar. Unterhält hingegen der beschränkt Steuerpflichtige, der im Rahmen seines ausländischen Unternehmens in Österreich Kapitaleinkünfte iSd § 27 EStG 1988 erzielt, keine inländische Betriebsstätte, unterliegen die Kapitaleinkünfte auf Grund der isolierenden Betrachtungsweise nach Maßgabe des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht.

Die beschränkte Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erfuhr mit dem BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 eine Anpassung an die Neuregelung der Besteuerung von Kapitalvermögen (zur zeitlichen Anwendbarkeit siehe § 124b Z 184 EStG 1988). Eine Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erfolgte dabei grundsätzlich nur im Hinblick auf die Einbeziehung von realisierten Wertsteigerungen in die Einkünfte aus Kapitalvermögen. **Mit dem AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 wurde jedoch eine Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf „Zinsen“ im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes vorgenommen.**

## Rz 7965a

Der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 idF BBG 2011 unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988, wenn

- es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 oder § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 handelt und Kapitalertragsteuer einzubehalten war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988, Inländische Beteiligungserträge und Zuwendungen an Privatstiftungen, siehe Rz 7966),
- es sich um **Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes, BGBl. I Nr. 33/2004, handelt und Kapitalertragsteuer einzubehalten war** ~~Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 handelt und das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz u.Ä gesichert ist~~ (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988, Einkünfte aus **Zinsen**, siehe Rz 7967),

- es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 handelt und Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 einzubehalten war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988, Einkünfte als stiller Gesellschafter, siehe Rz 7968).
- es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen aus im Inland gelegenen Immobilien iSd §§ 40 und 42 Immobilien-Investmentfondsgesetz handelt (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988, Einkünfte aus **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden**, siehe Rz 7969),
- es sich um Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften handelt, an der der Steuerpflichtige in den letzten fünf Kalenderjahren zu mindestens 1% beteiligt war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen, siehe Rz 7970).

Rz 7967 wird neu gefasst (AbgÄG 2014)

## **Rz 7967**

### **Einkünfte aus Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes**

Die beschränkte Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 umfasst Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988, wenn es sich dabei um Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes handelt. Zur beschränkten Steuerpflicht kommt es dabei nur dann, wenn für die Zinsen KESt einzubehalten war (siehe so auch Rz 7966). Eine Abzugsverpflichtung kann für auszahlende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 und für depotführende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bestehen. Die Abzugsverpflichtung umfasst dabei gemäß § 94 Z 13 EStG 1988, unabhängig von der Einstufung der Kapitalerträge nach § 27 EStG 1988, nur den Zinsanteil im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes. Zur KESt-Befreiungsbestimmung des § 94 Z 13 EStG 1988 siehe Rz 7972.

Nicht der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 unterliegen natürliche Personen, die vom Anwendungsbereich der EU-Quellensteuer erfasst sind und Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, noch eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist (siehe Rz 7971). Aufgrund der Voraussetzung, wonach die beschränkte Steuerpflicht nur dann besteht, wenn KESt

einzubehalten war, führt die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmungen des § 94 EStG 1988 dazu, dass die beschränkte Steuerpflicht nicht zur Anwendung kommt.

Die beschränkte Steuerpflicht besteht für Zinsen, die nach dem 31. Dezember 2014 angefallen sind. Wird ab dem 1. Jänner auch für Zinsen, die vor dem 1. Jänner angefallen sind, KESt abgezogen, kann dieser Teil angerechnet oder rückerstattet werden. Die Finanzamtszuständigkeit für die KESt-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 AVOG 2010 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010 (siehe dazu Rz 7972).

Rz 7969 wird geändert (AIFMG)

#### **Rz 7969**

##### **Einkünfte aus § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden**

Der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der §§ 40 und 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes, wenn es sich um im Inland gelegene Immobilien handelt. Unerheblich ist hingegen, ob es sich um einen inländischen oder ausländischen Immobilienfonds handelt. Die beschränkte Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 besteht unabhängig vom Abzug einer Kapitalertragsteuer.

Rz 7971 wird geändert (AbgÄG 2014)

#### **Rz 7971**

Insbesondere folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht iSd § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988:

- **Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in den Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes fallen (§ 98 Abs. 1 Z 5 letzter Satz zweiter Teilstrich),**
- **Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, noch eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstitutes ist (kein Inlandsbezug; § 98 Abs. 1 Z 5 letzter Satz zweiter Teilstrich),**

- ~~Zinserträge aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,~~
- Erträge aus Privatdarlehen (**einschließlich partiarischer Darlehen**), **weil diese keinem KESt-Abzug unterliegen** die nicht durch inländischen Grundbesitz uÄ besichert werden,
- ~~Erträge aus Forderungswertpapieren (etwa Anleihen, Pfandbriefe),~~
- ~~Zinsen und andere Erträge aus Darlehen,~~
- Zinsen aus partiarischen Darlehen,
- Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen, **weil diese keinem KESt-Abzug unterliegen**,
- Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung, **weil diese keinem KESt-Abzug unterliegen**,
- Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind (siehe explizit § 98 Abs. 1 Z 5 letzter Satz EStG 1988),
- Zinsen, die die Voraussetzungen iSd § 99a EStG 1988 erfüllen (konzerninterne Zinsen an EU-Gesellschaften, ~~auch im Fall einer hypothekarischen Besicherung~~),
- Realisierte Wertsteigerungen aus der Veräußerung von Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligungshöhe in den letzten 5 Jahren unter 1% lag.

Rz 7972 wird geändert

### **Rz 7972**

Personen, die gemäß § 98 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Personen, die im Inland weder Wohnsitz, noch gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Geschäftsleitung oder Sitz haben bzw. von der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, Gebrauch gemacht haben) sind gemäß § 94 Z 13 EStG 1988 von der KESt befreit

- mit Kapitaleinkünften, die nicht von der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 umfasst sind, wie ~~Zinsen (ausgenommen § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988)~~, realisierte Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten; **Bei Zinsen ist zu beachten, dass die KESt-Abzugsverpflichtung vom Umfang her nur Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes trifft. Eine Erteilung von Gutschriften entsprechend § 7 Abs. 3 EU-Quellensteuergesetz ist nicht zulässig;**

- mit Einkünften aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, an der der Steuerpflichtige oder im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre vor Veräußerung zu mindestens 1% beteiligt war (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988). Einkünfte aus der Veräußerung einer derartigen Beteiligung sind durch den beschränkt Steuerpflichtigen stets im Wege der Veranlagung zu versteuern.

Wurde in diesen Fällen ein KEST-Abzug vorgenommen, erfolgte dieser zu Unrecht und der Steuerpflichtige kann die Rückerstattung der KEST bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, mittels Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO beantragen. Die Finanzamtszuständigkeit für die KEST-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 AVOG 2010 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010. Die Rückerstattung hat sonach vorrangig nach inländischem Recht stattzufinden, sodass in diesen Fällen keine Zuständigkeit des Finanzamtes Bruck-Eisenstadt-Oberwart nach § 18 AVOG 2010 gegeben ist. Im Zuge dieser Antragstellung ist die Ausländereigenschaft durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen.

Rz 8208e wird geändert. (Beschränkung der Anwendung hinsichtlich klinischer Studien der Phase IV auf Wirtschaftsjahre, für die kein Gutachten der FFG erforderlich ist; Aufnahme einer Aussage betr. Geltendmachung der Forschungsprämie bei Forschung iZm Comet-Projekten)

### **Rz 8208e**

Zur Geltendmachung einer Forschungsprämie im Bereich der pharmazeutischen Forschung gilt für Wirtschaftsjahre, **die vor dem 1.1.2012 enden (und für die daher kein Jahresgutachten der FFG vorliegt)**, Folgendes:

Klinische Studien der Phasen I bis III (das sind klinische Studien, die vor Zulassung eines Medikamentes erfolgen), stellen eine „angewandte Forschung“ im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Klinische Studien der Phase IV (das sind klinische Studien, die nach Zulassung eines Medikamentes erfolgen), können als angewandte Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 angesehen werden, wenn der Studie ein positives Votum der zuständigen Ethikkommission zu Grunde liegt. Nach dem Arzneimittelgesetz bedürfen klinische Studien der Phase IV einer Begutachtung durch eine Ethikkommission (vgl. § 2a Abs. 6 Arzneimittelgesetz), die ein positives Votum nur erteilt, wenn der Studie auch ein wissenschaftlicher Wert im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zukommt (vgl. § 29 Abs. 3 in Verbindung mit § 41a Abs. 1 Z 1 Arzneimittelgesetz). Bloße Anwendungsbeobachtungen

im Sinne des § 2a Abs. 3 Arzneimittelgesetz stellen regelmäßig keine angewandte Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

**Zur Geltendmachung einer Forschungsprämie bei Forschung im Rahmen von COMET-Kompetenzzentren gilt Folgendes:**

**Im Rahmen des COMET-Programmes werden durch die öffentliche Hand geförderte Forschungsk Kooperationen zwischen Wissenschaft und Wirtschaft durchgeführt. Dabei wird Forschung einerseits durch das COMET-**

**Kompetenzzentrum selbst, andererseits durch Unternehmenspartner eines Kompetenzzentrums durchgeführt. Die Unternehmenspartner erbringen mit diesen Forschungsleistungen (so genannte „In-kind-Leistungen“) ihre Finanzierungsverpflichtung gegenüber dem Kompetenzzentrum.**

**Werden derartige Forschungsleistungen erbracht, steht (nur) dem Unternehmenspartner für die betreffenden Forschungsaufwendungen eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung zu, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen. Im Rahmen der Erbringung von „In-kind-Leistungen“ liegt keine Auftragsforschung vor, da der Unternehmenspartner mit der Forschungsleistung nur seine Finanzierungsverpflichtung gegenüber dem Kompetenzzentrum erfüllt. Dementsprechend steht dem Kompetenzzentrum dafür keine Forschungsprämie (weder für Auftragsforschung noch für eigenbetriebliche Forschung) zu.**

**Bei Forschungsk Kooperationen im Rahmen von COMET-Kompetenzzentren kann daher in Bezug auf die Forschungsprämie - bei Vorliegen der Voraussetzungen - jeder Forschungspartner eine eigenbetriebliche Forschung (nur) hinsichtlich jener Forschungsaufwendungen geltend machen, die im Rahmen einer bei ihm selbst durchgeführten eigenbetrieblichen Forschung angefallen sind.**

Rz 8208g wird geändert (Judikatur)

### **Rz 8208g**

Unter Gemeinkosten sind der allgemeinen kostenrechtlichen Definition folgend jene Kosten zu verstehen, die entweder nicht direkt einem Kostenträger (zB einem Forschungsprojekt) oder einer Kostenstelle (zB der F&E-Abteilung) zugeordnet werden können (zB Energie oder Telekommunikation). Diese Kostenarten werden durch Aufschlüsselung anteilig einem Kostenträger bzw. einer Kostenstelle zugerechnet. **Gemeinkosten sind gegebenenfalls zu schätzen, wenn Projekte dem Grunde nach als F&E anerkannt werden (VwGH 30.1.2014, 2011/15/0156).**

*Rest der Rz unverändert.*

Rz 8208q wird geändert (Klarstellung)

### **8208q**

Das Jahresgutachten der FFG stellt ein Beweismittel dar, das der freien Beweiswürdigung unterliegt und vom zuständigen Finanzamt vor Entscheidung über den Prämienantrag zu würdigen ist. Durch die prozentuelle Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu den Forschungsprojekten/Forschungsschwerpunkten im Gutachten lässt sich der Bezug zum jeweiligen Forschungsprojekt/Forschungsschwerpunkt hinsichtlich des darauf entfallenden Teiles der Bemessungsgrundlage herstellen. Dies ist insbesondere für Fälle von Bedeutung, in denen dem Prämienantrag nach Würdigung des Gutachtens der FFG nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, weil ein/mehrere Forschungsprojekt(e)/Forschungsschwerpunkt(e) die Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämiertenbegünstigten Forschung nicht (vollständig) erfüllt/erfüllen und die geltend gemachte Bemessungsgrundlage zu kürzen ist. In solchen Fällen ist **vor Entscheidung über den Prämienantrag** das Parteiengehör zu wahren. **Beabsichtigt das Finanzamt, dem Prämienantrag in Würdigung des Gutachtens der FFG nicht vollinhaltlich stattzugeben, ist dies daher dem Steuerpflichtigen vorzuhalten und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Werden vom Steuerpflichtigen beim Finanzamt Einwände gegen das Gutachten erhoben, sind diese im Rahmen des Verfahrens vor dem Finanzamt zu behandeln. Für den Steuerpflichtigen ist es nicht möglich, für ein Wirtschaftsjahr, für das die FFG bereits ein Gutachten erstellt hat, bei dieser ein neuerliches Gutachten anzufordern (§ 3 Abs. 2 letzter Satz der Forschungsprämienverordnung, BGBl II Nr. 2012/515). Das Finanzamt kann gegebenenfalls vor Entscheidung über den Prämienantrag oder in einem nachfolgenden Rechtsmittel- oder Betriebsprüfungsverfahren auf die fachliche Unterstützung durch die FFG zurückgreifen.**

Der Abschnitt 31a.3 Befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d EStG 1988 idF vor dem HWG 2005) mit den Unterabschnitten 31a.3.1 Befristete Sonderprämie für die katastrophenbedingte Ersatzbeschaffung von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern (§ 108d idF vor dem HWG 2005) und dem Unterabschnitt 31a.3.2 Befristete Sonderprämie für die Ersatzbeschaffung

von Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern aus Anlass der Hochwasserkatastrophe 2005 (§ 108d EStG idF des HWG 2005) entfallen. Somit entfallen auch die Rz 8212 bis 8215c.

Der Abschnitt 31a.4 Befristete Investitionszuwachsprämie (§ 108e EStG 1988) mit den Unterabschnitten 31a.4.1 Allgemeines, 31a.4.2 Voraussetzungen, prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter und 31a.4.3 Ermittlung des Investitionszuwachses entfallen. Somit entfallen auch die Rz 8216 bis 8229a.

Der Abschnitt 31a.5 Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988) mit den Unterabschnitten 31a.5.1 Allgemeines, 31a.5.2 Voraussetzungen, 31a.5.3 Höhe, Inanspruchnahme und 31a.5.4 Verhältnis zum Lehrlingsfreibetrag entfallen. Somit entfallen auch die Rz 8230 bis 8234.

### **Randzahlen 8212 bis 8299: Derzeit frei**

In Rz 8304 entfällt der Verweis auf Rz 8218.

Rz 8309 wird geändert (Klarstellung)

### **Rz 8309**

Unter § 1 Abs. 1 Z 6 der Verordnung BGBl. II Nr. 417/2001 fallen nur Privatgeschäftsvermittler mit anderen als nichtselbständigen Einkünften.

Der Begriff "Privatgeschäftsvermittler" im Sinn des § 1 Abs. 1 Z 6 der Verordnung BGBl. II Nr. 417/2001 ist ausschließlich im Sinn des von der Judikatur (VwGH 11.12.1992, 88/17/0054; VwGH 22.2.2000, 96/14/0038; VwGH 26.4.2000, 96/14/0095) geprägten Begriffsinhaltes zu verstehen, der folgendes Tätigkeitsbild umschreibt:

Privatgeschäftsvermittler in diesem Sinn ist, wer eine

- vermittelnde Vertretertätigkeit im Bezug auf
- Produkte des täglichen Bedarfs (zB zur Reinigung von Wohnung, Haus oder Auto, Geschirr, Körperpflegemittel, Kosmetik, Modeschmuck, Nahrungsergänzungsmittel, Geschenkartikel oder Ähnliches) ausübt, die dem Angebot entsprechend
- in erster Linie gegenüber Letztverbrauchern ausgeübt wird,
- wobei die Kaufvertragsabschlüsse direkt zwischen dem Abnehmer und dem den Privatgeschäftsvermittler beauftragenden Unternehmer erfolgen.

Zum Zweck der Bewerbung werden die Produkte in erster Linie im Freundes-, Bekannten- und Kollegenkreis vorgeführt und präsentiert (geläufige Bezeichnung daher auch "Warenpräsentatoren", siehe Rz 4356). Vielfach (wenn auch nicht notwendigerweise) ist das Vertriebssystem nach dem "Schneeballsystem" aufgebaut und umfasst auch die Anwerbung neuer Vermittler, deren "Sponsor" sodann der anwerbende Privatgeschäftsvermittler ist. Unter § 1 Abs. 1 Z 6 der Verordnung BGBl. II Nr. 417/2001 fallen hingegen nicht Personen, die Leistungen erbringen, auf die oben umschriebenen Voraussetzungen nicht zutreffen.

**Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl. Nr. 88/1993, sind keine Privatgeschäftsvermittler im Sinne dieser Bestimmung, weil sie von ihrem gesetzlich umschriebenen Berufsbild auch zum selbständigen Geschäftsabschluss befugt sind.**

In Anhang II (Zu Abschnitt 22, Rz 6601 ff) entfällt folgender Aufzählungspunkt

- Vergütungen an Mitglieder des Universitätsrates (§ 21 Abs. 11 Universitätsgesetz 2002, BGBl. II Nr. 120/2002)