

ESTR 2000 – Wartungserlass 2019

I. Übersicht:

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

- 2. Bundesrechtsbereinigungsgesetz, BGBl. I Nr. 61/2018
- Jahressteuergesetz, BGBl. I Nr. 62/2018

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

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

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
1069	Wird einem Steuerpflichtigen, der eine (verkaufs)beratende Tätigkeit oder eine Tätigkeit nach § 22 Z 2 EStG 1988 selbständig ausübt, ein Kraftfahrzeug für privat veranlasste Fahrten unentgeltlich überlassen, stellt der Vorteil aus der Zurverfügungstellung eine Betriebseinnahme dar. Der steuerwirksame geldwerte Vorteil ist mit jenem Wert anzusetzen, der sich aus § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 2008/468, in der jeweils geltenden Fassung, ergibt. Abweichend davon kann der geldwerte Vorteil nach den auf die private Nutzung entfallenden Aufwendungen bemessen werden. (Nachweis zB durch Vorlage eines Fahrtenbuches).
4245, 5172 und 5173, 6409, 8207a bis 8207s	Die Abzugsteuer für Leitungsrechte gem. § 107 EStG 1988 wird eingearbeitet.
2505, 2518a, 6148a, 6149, 6156, 6156a, 6156b, 6156e, 7714a und 8042	Es entfällt das Tatbestandsmerkmal der umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe.
2505, 2518a ff, 6154,	Es erfolgt die Anpassung des Ratenzahlungszeitraums auf fünf

6157, 6157c	Jahre.
2518h und 6157b	Die Aussagen zur vorzeitigen Fälligestellung werden an das JStG 2018 angepasst.
7967	Die Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht für inländische Zinsen auf Immobilienfonds wird eingearbeitet.

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
1621	Kosten eines Strafverfahrens sind abzugsfähig, wenn die zur Last gelegte Handlung ausschließlich und unmittelbar aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar und damit betrieblich veranlasst ist.
2518a	Scheidet ein EU/EWR-Staat aus dem EU/EWR-Raum aus (zB „Brexit“), kann für nach dessen Ausscheiden verwirklichte Entstrickungsfälle im Verhältnis zu diesem Staat keine Ratenzahlung der Steuer mehr beantragt werden. Wurde allerdings bereits ein Entstrickungstatbestand im Verhältnis zu diesem Staat vor dessen Ausscheiden aus dem EU/EWR-Raum verwirklicht und hierfür ab 2016 eine Ratenzahlung oder vor 2016 die Nichtfestsetzung der Steuer beantragt, führt das spätere Ausscheiden dieses Staates aus dem EU/EWR-Raum zu keiner sofortigen Fälligestellung offener Raten oder Festsetzung der Steuer.
3406c und 3406d	Die Beschreibung der Voraussetzungen für Rückstellungsdeckungsfonds wird nach Wegfall in den Investmentfondsrichtlinien 2018 in die Einkommensteuerrichtlinien übernommen.
4166a	Bei unentgeltlicher Betriebsübergabe gilt in Bezug auf die Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 im Fall der Überrechnung des Vorsteuerguthabens Folgendes: § 12 Abs. 15 UStG 1994 bezweckt, die unentgeltliche Betriebsübertragung

	umsatzsteuerneutral zu halten. Gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 führt eine unentgeltliche Betriebsübertragung zu keiner Gewinnrealisierung und wird durch die Anordnung der Buchwertfortführung steuerneutral gestellt. Erfolgt eine Überrechnung der Vorsteuergutschrift an den Übergeber des Betriebes, ist die Gutschrift der weiterverrechneten Umsatzsteuer im Rahmen des § 12 Abs. 15 UStG 1994 beim Übernehmer des Betriebes bei Teilpauschalierung nicht als Betriebseinnahme zu erfassen.
5060a bis 5060g, 5063 und 5142a	Aussagen und Klarstellungen zu neuen Produktionsformen in der Land- und Forstwirtschaft werden eingearbeitet.
6024	Es wird klargestellt, dass die Einkünfte transformation des § 7 Abs. 3 KStG 1988 dem Feststellungsverfahren vorgelagert ist und daher im Feststellungsverfahren für Kapitalgesellschaften auch Einkünfte im Sinne des § 27 und § 30 EStG 1988 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufzunehmen sind.
6103c	Es wird klargestellt, dass die Wandlung von nicht verbrieften sonstigen Forderungen (ua Wandeldarlehen) unabhängig von Alt- oder Neuvermögen einen Tauschvorgang darstellt.
6168a	Die Monatsfrist für die Vornahme der Depotübertragungsmeldung soll aus praktischen Gründen erst mit der tatsächlichen Depotübertragung durch die Bank auf den Zuwendungsempfänger (Erben) zu laufen beginnen.
6213	Im Lichte der VwGH-Judikatur (VwGH 23.11.2016, Ro 2015/15/0012) soll eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die depotführende Bank dennoch erfolgen können, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Umstände (zB Vorliegen vieler Einzeldepots, Einmalerläge) darauf schließen lassen, dass die Wertpapiere nicht der ausländischen Versicherung zuzurechnen sind.
6227	Der Antrag auf Regelbesteuerung kann auch noch rechtswirksam im Beschwerdeverfahren gestellt werden (BFG 23.4.2018, RV/7101270/2016).
6421a	Bei Vorsteuerberichtigungsbeträgen, die sich aufgrund eines

	<p>Wechsels von der steuerpflichtigen in die steuerfreie Vermietung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 ergeben, handelt es sich um Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.</p> <p>Löst der Verkauf eines Gebäudes eine Vorsteuerberichtigung aus, kommt ein Werbungskostenabzug hingegen nicht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern nur im Rahmen des § 30 EStG 1988 in Betracht</p>
6666	<p>Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 (§ 30 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988) sind im Rahmen der Einkünfte des § 30 EStG 1988 dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie anlässlich der Veräußerung des Grundstückes entstanden sind. Anlässlich der Veräußerung können solche Minderbeträge auch dann entstehen, wenn die Aufgabe einer Vermietung zeitlich bereits in Vorbereitung einer geplanten Veräußerung erfolgt. Eine Änderung der entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten hat nicht zu erfolgen. Besteht kein Zusammenhang zwischen der Aufgabe der Vermietung und der Veräußerung des ehemaligen Mietgrundstückes (z.B. auf Grund zwischenzeitiger privater Nutzung), ist § 30 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 auf solche Vorsteuerminderbeträge nicht anwendbar.</p>
Rz 7019b bis 7019e	<p>Anpassung des bisherigen Inhalts der Rz 7019b nach Ergehen der neuen Investmentfondsrichtlinien 2018. Der besseren Übersicht halber erfolgt eine Aufteilung der bisherigen Randziffer 7019b in vier Randziffern.</p>
7327	<p>Des Verkauf eines Waldes ist keine außerordentliche Waldnutzung und fällt nicht unter die Anwendung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 (BFG 22.5.2018, RV/5101381/2016)</p>

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Die Überschrift zu Abschnitt 6.13.5 lautet:

6.13.5 Ratenzahlungskonzept ab dem 1.1.2016 (§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988 idF AbgÄG 2015 JStG 2018)

Die Überschrift zu Abschnitt 11.2 lautet:

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

Die Überschrift zu Abschnitt 15.7 lautet:

15.7 Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten

Die Überschriften zu den Abschnitten 15.7.1 bis 15.7.5 lauten:

15.7.1 Steuerabzug bei Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG 1988)

15.7.2 Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten in der Veranlagung

15.7.3 Komponenten des Entgelts für die Einräumung eines Leitungsrechtes

15.7.4 Optionsentgelt

15.7.5 Zuordnung der Entschädigungssumme

Nach Abschnitt 31.8 wird folgender Abschnitt 32 mit den Abschnitten 32.1 bis 32.9.2 eingefügt und die Überschriften lauten:

32. Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG 1988)

32.1 Allgemeines

32.2 Abzugspflichtige Unternehmen

32.3 Erfasste Zahlungen, Bemessungsgrundlage

32.4 Höhe der Abzugsteuer

32.5 Einbehaltung und Abfuhr, Anmeldung, Haftung

32.6. Abgeltungswirkung

32.7 Regelbesteuerung

32.8 Anrechnung der Abzugsteuer

32.9 Inkrafttreten

32.9.1 Anwendung des Steuerabzuges

32.9.2 Anwendung des § 107 EStG 1988 auf Veranlagungsfälle, die zum

14.8.2018 nicht rechtskräftig veranlagt waren

Die bisherigen Abschnitte 31a bis 33 werden zu den Abschnitten 33 bis 35 und lauten:

33. Prämien

33.1 Forschungsprämie (§ 108c EStG 1988)

33.1.1 Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und experimentelle Entwicklung

33.1.2 Forschungsprämie für Auftragsforschung

33.2 Bildungsprämie (§ 108c EStG 1988)

34. Mitteilungspflicht (§ 109a EStG 1988)

35. Mitteilung bei Auslandszahlungen (§ 109b EStG 1988)

Begutachtungsentwurf

III. Änderung von Randzahlen

Rz 26 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

Rz 26

Die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes löst gemäß § **27 Abs. 6 Z 1 lit. a** ~~31 Abs. 2 Z 2~~ EStG 1988 die Wegzugsbesteuerung aus, wenn dadurch abkommensrechtlich **eine Einschränkung** ~~der Verlust~~ des inländischen Besteuerungsrechtes bewirkt wird. Im Falle des Eintrittes in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt für **Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 oder Derivate iSd § 27 Abs. 4 EStG 1988** ~~Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988~~ der gemeine Wert als Anschaffungskosten (§ **27 Abs. 6 Z 1 lit. e erster** ~~31 Abs. 3 letzter Satz~~ EStG 1988).

Zu den Folgen eines Doppelwohnsitzes siehe Rz 32 ff und 7593 ff.

Rz 29 wird geändert (JStG 2018):

Rz 29

Bei beschränkt Steuerpflichtigen bleiben außer Betracht:

- ~~• Allgemeiner Absetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988,~~
- **Familienbonus Plus nach § 33 Abs. 3a EStG 1988,**
- Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 EStG 1988,
- Verkehrsabsetzbetrag, Arbeitnehmer- bzw. Grenzgängerabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 (**bis 2015 auch der Arbeitnehmer- bzw. Grenzgängerabsetzbetrag**),
- Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs. 6 EStG 1988,
- außergewöhnliche Belastungen im Sinne der §§ 34 und 35 EStG 1988,
- die Tarifbegünstigung nach § 38 EStG 1988,
- die Veranlagungsbestimmungen gemäß § 41 EStG 1988,
- Freibeträge für Inhaber von Amtsbescheinigungen und Opferausweisen gemäß § 105 EStG 1988,
- die Mietzinsbeihilfe iSd § 107 EStG 1988 **idF vor StRefG 2015/2016 (bis 2015)**,
- das Bausparen nach § 108 EStG 1988 und
- die Pensionsvorsorge nach § 108a EStG 1988.

Die nach § 70 Abs. 2 EStG 1988 im Lohnsteuerabzugsverfahren angesetzten Absetzbeträge gehen bei der Veranlagung nicht verloren. Sonderausgaben beschränkt Steuerpflichtiger sind

gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nur dann abzugsfähig, wenn sie einen Inlandsbezug aufweisen. Zur Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger Arbeitnehmer siehe auch Rz 1241a ff LStR 2002.

Rz 104 wird geändert (Judikatur):

Rz 104

[...]

Kommt § 2 Abs. 4a EStG 1988 zur Anwendung, wird der als organschaftliche Vertreterin bzw. höchstpersönlich tätigen natürlichen Person die gesamte Einkunftsquelle - sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben - zugerechnet. Bei der Körperschaft im unternehmensrechtlichen Ergebnis erfasste Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den der natürlichen Person zugerechneten Einkünften stehen, sind daher steuerlich bei der natürlichen Person zu berücksichtigen und bei der Körperschaft zu neutralisieren (**VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0037; zur Übernahme von privaten Aufwendungen siehe KStR 2013 Rz 565 ff**).

Rz 106 wird geändert (Klarstellung):

Rz 106

Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung sind demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist. Die Durchführung oder Verhinderung von Reparaturarbeiten an einem Gebäude kennzeichnet typischerweise auch die vorzunehmende Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 5.8.1993, 93/14/0031). Für die Zurechnung von Einkünften (aus der Vermietung einer Liegenschaft) ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, wer über die dem Tatbestand entsprechende Leistung verfügen kann, daher vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern (vgl. VwGH 29.11.1994, 93/14/0150). Bei der Zurechnung von Einkünften kommt es dabei auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an (VwGH 26.9.2000, 98/13/0070, VwGH 19.11.1998, 97/15/0001).

Eine wirtschaftliche Dispositionsbefugnis ist zB auch dann nicht gegeben, wenn ein bestehendes Mietverhältnis durch Zwischenschaltung einer juristischen oder

natürlichen Person als Untermietverhältnis entsprechend dem bisherigen Hauptmietverhältnis unverändert aufrechterhalten wird. Eine wirtschaftliche Dispositionsbefugnis ist nur dann gegeben, wenn der nunmehrige Untervermieter Einfluss auf die Einkünfteerzielung ausübt (siehe dazu Rz 111).

Rz 178 wird geändert (StRefG 2015/2016):

Rz 178

Neben § 2 Abs. 2a EStG 1988 bestehen folgende Beschränkungen:

- Substanzverluste und Verluste aus Derivaten (§ 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988) dürfen nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie mit Privatstiftungszuwendungen ausgeglichen werden (§ 27 Abs. 8 Z 1 EStG 1988).
- Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, dürfen nicht ausgeglichen werden mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen, auf die der besondere Steuersatz nicht anwendbar ist (§ 27 Abs. 8 Z 3 EStG 1988).
- Verluste aus Kapitalvermögen, die nicht mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden können, dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten vertikal ausgeglichen werden (§ 27 Abs. 8 Z 4 EStG 1988).
- Verlustanteile eines echten stillen Gesellschafters (stille Beteiligung im Privatvermögen) sind nicht zu berücksichtigen. Sie sind jedoch mit späteren Gewinnen zwecks Auffüllung bis zur Höhe der Einlage zu verrechnen (§ 27 Abs. 8 Z 2 EStG 1988).
- Verluste aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 unterliegen einem Ausgleichsverbot (insbesondere Vermietung beweglicher Gegenstände und gelegentliche Vermittlungen, darunter fallen auch Privatgeschäftsvermittler mit Umsätzen von weniger als 900 Euro jährlich).
- Verluste aus Spekulationsgeschäften sind nur mit allenfalls vorhandenen anderen Spekulationsüberschüssen, nicht hingegen mit anderen Einkünften ausgleichsfähig (§ 31 Abs. 4 EStG 1988).
- Verluste aus der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens sind vorrangig nur mit Überschüssen aus anderen derartigen Veräußerungsgeschäften ausgleichsfähig; ein verbleibender Verlust ist **nur zu 60% (bis 2015 nur zur Hälfte)** und nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 oder 4 EStG 1988** auszugleichen.

- Betriebliche Substanzverluste aus Grundstücken, auf deren Wertsteigerungen der besondere Steuersatz anwendbar wäre, sind vorrangig mit Veräußerungs- und Entnahmegewinnen sowie Zuschreibungen aus Grundstücken desselben Betriebes zu verrechnen; ein verbleibender Verlust ist **nur zu 60% (bis 2015 nur zur Hälfte)** mit anderen Einkünften auszugleichen (§ 6 Z 2 lit. d EStG 1988).
- Betriebliche Verluste aus realisierten Wertsteigerungen im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, auf deren Erträge der besondere Steuersatz anwendbar ist, sind vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten **auf Grund einer Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme** sowie mit Wertzuschreibungen solcher Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen; ein verbleibender Verlust ist **nur zu 55% (bis 2015 nur zur Hälfte)** mit anderen Einkünften auszugleichen (§ 6 Z 2 lit. c EStG 1988). Dies gilt auch bei negativen Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 aufgrund der Rückzahlung von Einnahmen (siehe Rz 794).
- Bei beschränkter Steuerpflicht sind ~~nicht ausgleichsfähig~~ die Verluste aus Einkunftsarten, die nicht unter § 98 EStG 1988 fallen (Inlandsverluste sind nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 in Verbindung mit § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 abzugsfähig) sowie ausländische Verluste vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht **nicht ausgleichsfähig**. Bei Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht ist der nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ermittelte Restverlust als Sonderausgabe nach § 18 EStG 1988 im nächsten Kalenderjahr abzugsfähig.
- Die Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. 164/2014 in Verbindung mit § 17 EStG 1988) sieht gewinnmindernde Beträge vor, die vom pauschaliert ermittelten Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft abgezogen werden dürfen. Dabei handelt es sich um Ausgedingslasten, Sozialversicherungsbeiträge gegenüber der Sozialversicherungsanstalt der Bauern sowie um bezahlte Pachtzinse und Schuldzinsen. Diese Abzugsposten dürfen zu keinem negativen Ergebnis führen (§ 15 LuF-PauschVO 2015).
- **Wartetastenverluste gemäß § 23a EStG 1988.**
- Eine Rückgängigmachung von in Vorjahren ausgeglichenen Verlusten ergibt sich bei Ausscheiden eines Mitunternehmers mit negativem Kapitalkonto, welcher als Veräußerungsgewinn jedenfalls den Betrag seines negativen Kapitalkontos, den er nicht auffüllen muss, versteuern muss (§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988).

Ausgenommen hiervon ist die unentgeltliche Übertragung zu Buchwerten mit Schenkungsabsicht.

Rz 492 wird geändert (Judikatur):

Rz 492

Beteiligungen

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und (echte) stille Beteiligungen sind nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter. Einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft kommt nicht der Charakter eines Wirtschaftsgutes zu.

Stammanteile an einer GmbH **oder Aktien** weisen ihrer Art nach eindeutig weder in den privaten noch in den betrieblichen Bereich (VwGH 8.11.1977, 1054/75 und 2175/77 **zu Stammanteilen an eine GmbH**). **Auch die Anschaffung mit betrieblichen Mitteln begründet alleine keine Zuordnung zum betrieblichen Bereich, ebenso wenig die Möglichkeit, dem Betriebsvermögen einen allfälligen Veräußerungserlös zuzuführen; fehlt es an einem Zusammenhang des Beteiligungserwerbes mit dem Betrieb, ist von einer Entnahme betrieblicher Geldmittel auszugehen (VwGH 17.10.2017, Ro 2015/15/0040).**

Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie den Betriebszweck des Beteiligten fördert oder wenn zwischen diesem und der Kapitalgesellschaft enge wirtschaftliche Beziehungen bestehen. Ist zB Zweck der Kapitalgesellschaft der Vertrieb der Produkte des Erzeugerunternehmens und entspricht die Geschäftstätigkeit zumindest überwiegend diesem Zweck, gehört die Beteiligung zum notwendigen Betriebsvermögen des Erzeugerunternehmens. ~~Kann die wirtschaftliche Verbindung zur Kapitalgesellschaft durch eine gleichartige Verbindung zu einem anderen Unternehmer ersetzt werden, liegt ein besonderer Vorteil der konkreten Kapitalgesellschaft nicht vor. Synergieeffekte durch die Nutzung von Einrichtungen der Kapitalgesellschaft (Buchführung usw.) für das Erzeugungsunternehmen allein stellen im Hinblick auf die notwendige Verrechnung zu Fremdvergleichsgrundsätzen noch keinen besonderen, die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligung begründenden Vorteil dar.~~

Die Beteiligung eines Handelsunternehmers an einer Einkaufsgenossenschaft, deren Zweck es ist, den Mitgliedern günstige Konditionen beim Wareneinkauf zu bieten, gehört zum notwendigen Betriebsvermögen (VwGH 18.3.1975, 1301/74).

Eine Beteiligung an einer Sessellift-GmbH, deren Zweckbestimmung nicht das Erzielen von unmittelbar daraus fließenden Kapitalerträgen, sondern die durch den Bau eines Sesselliftes

bewirkte Hebung des Fremdenverkehrs ist, gehört bei einem Fremdenverkehrsbetrieb (Fremdenheim, Mietwagen- und Taxigewerbe) zum notwendigen Betriebsvermögen, weil sie objektiv geeignet ist, dem Betrieb zu dienen und ihn zu fördern (VwGH 26.5.1971, 0150/71).

Die Beteiligung eines Landwirtes an einer Milchgenossenschaft ist auch dann als Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes anzusehen, wenn der Landwirt die Milchproduktion nicht betreibt (VwGH 28.3.1990, 86/13/0182).

Die Beteiligung des selbständigen Gesellschafter-Geschäftsführers an der GmbH führt nicht zu notwendigem Betriebsvermögen der unter die selbständigen Einkünfte fallenden Geschäftsführertätigkeit, **es sei denn die Beteiligung ist für das Zustandekommen oder das Aufrechterhalten eines fremdüblich gestalteten Geschäftsführungsverhältnisses förderlich** (VwGH 25.10.1994, 94/14/0071; **VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0020**).

Zum Sonderbetriebsvermögen siehe Rz 5913 ff.

Rz 590 wird geändert (Judikatur):

Rz 590

Die Widmung zum Betriebsvermögen erfolgt **ausschließlich** durch Aufnahme in die Bücher **und nicht durch eine betriebliche Nutzung** (VwGH 28.2.2018, Ra 2017/15/0054; VwGH 13.6.1989, 86/14/0129; VwGH 12.12.1995, 94/14/0091), ebenso durch Belassen in den Büchern, wenn ein bisher notwendiges Betriebsvermögen nicht mehr betrieblich aber auch nicht privat genutzt wird (VwGH 25.10.1994, 94/14/0115). Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum gewillkürten Betriebsvermögen ist weiters nur dann rechtens, wenn die dementsprechende Buchung zeitfolgerichtig als laufender Geschäftsfall erfolgt ist (VwGH 21.11.1995, 92/14/0152). Unzulässig ist jedenfalls die rückwirkende Einbuchung gewillkürten Betriebsvermögens (VwGH 14.1.1986, 84/14/0038, VfGH 12.3.1982, B 299/79).

In Rz 652e wird der bestehende Text um folgenden Absatz erweitert (Judikatur)

Rz 652e

[...]

Die unrichtige Verrechnung eines Verlustabzuges in Vorperioden, weil in diesen Vorperioden bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner Betriebsausgaben zu niedrig angesetzt wurden, ist kein nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigender Fehler. Während § 4 Abs. 2 EStG 1988 bei der

Einkünfteermittlung eine Rolle spielt, erfolgt der Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 im Rahmen der Einkommensermittlung (BFG 25.7.2018, RV/5101244/2014).

Rz 691 wird wie folgt geändert (2. BRBG):

Rz 691

Unterschiede in der Gewinnermittlung, die zur Ermittlung eines Übergangsgewinnes führen, entstehen jedenfalls bei:

- Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und umgekehrt,
- Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 und umgekehrt,
- Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 und umgekehrt,
- Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder § 5 EStG 1988 auf die Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 und umgekehrt,
- Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder § 5 EStG 1988 auf die Gewinnermittlungen nach den Pauschalierungsverordnungen BGBl. II Nr. 488/2012 (Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013), BGBl. II Nr. 228/1999 (für Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler), **und** BGBl. II Nr. 229/1999 (für Drogisten) und ~~BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999 (Individualpauschalierung)~~ und umgekehrt.

Die Überschriften der Rz 784 werden geändert:

Rz 784

Rechtslage für realisierte Verluste aus **betrieblichen** ~~privaten~~ Grundstücksveräußerungen vor dem 1.1.2016

[...]

Rechtslage für realisierte Verluste aus **betrieblichen** ~~privaten~~ Grundstücksveräußerungen nach dem 1.1.2016

Rz 1048 wird geändert (Verweisanpassung):

Rz 1048

Investmentfondsanteile im Betriebsvermögen

Siehe InvFR 2008 Rz 177 ff **2018 Rz 282 ff**

Rz 1069 wird geändert (Änderung der Rechtslage und Judikatur):

Rz 1069

Unentgeltliche Überlassung von Kraftfahrzeugen (zB an selbständig tätige Vertreter oder Geschäftsführer gemäß § 22 Z 2 EStG 1988)

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

~~Wird das Kraftfahrzeug betrieblich eingesetzt, stehen der Betriebseinnahme im Umfang der betrieblichen Nutzung Betriebsausgaben gegenüber. Das betragliche Ausmaß dieser Betriebsausgabenpost entspricht dem Verhältnis, das sich aus der Gegenüberstellung von betrieblichem Einsatz zum gesamten (auch privaten) Einsatz des überlassenen Fahrzeuges ergibt. Durch den Abzug des auf die betriebliche Nutzung entfallenden Anteiles wird lediglich der auf den privat genutzten Teil entfallende Vorteil steuerwirksam. Die Höhe des geldwerten Vorteiles aus der Überlassung des Fahrzeuges ergibt sich grundsätzlich aus den für das jeweilige Kraftfahrzeug dem überlassenden Unternehmen entstandenen Aufwendungen (zB Leasingrate, Versicherung). Die vom Steuerpflichtigen aus Anlass von betrieblichen Einsätzen getätigten Ausgaben sind in nachgewiesener Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (zB Treibstoff, Instandhaltung). Der Ansatz von Kilometergeld ist nicht zulässig.~~

~~Es bestehen keine Bedenken, wenn der (auf die Privatnutzung entfallenden) steuerwirksame geldwerte Vorteil mit jenem Wert geschätzt wird, der sich gemäß § 4 der Sachbezugsverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001 (ab 2005: idF BGBl. II Nr. 467/2004) ergibt.~~

Beispiel:

A erhält auf Grund seiner Vertretertätigkeit ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, das er für betriebliche und private Fahrten verwenden kann. A fährt damit im Jahr 2000 genau 9.750 km betrieblich (das sind 65% der gesamten Jahreskilometerleistung) und 5.250 km privat (das sind 35% der gesamten Jahreskilometerleistung).

Der betriebliche Einsatz ist durch Berücksichtigung von 65% des als Sachbezugswert anzusetzenden Wertes als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, sodass lediglich der auf den privat genutzten Teil des Fahrzeuges entfallende Teil (35%) steuerwirksam wird.

Werden die für das Fahrzeug dem überlassenden Unternehmen tatsächlich entstandenen Aufwendungen nachgewiesen, sind diese Aufwendungen (100%) als Betriebseinnahme und der auf die betriebliche Nutzung entfallende Teil (65%) als Betriebsausgaben zu erfassen (effektiv steuerwirksam somit 35% der nachgewiesenen Aufwendungen).

Werden die für das Fahrzeug dem überlassenden Unternehmen tatsächlich entstandenen Aufwendungen nicht nachgewiesen, ist der (Jahres-)Wert der (privaten) Fahrzeugüberlassung mit 9% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Fahrzeuges (das ist der sich aus § 4 Abs. 2 Sachbezugsverordnung bei einer [glaubhaften] Jahreskilometerleistung von nicht mehr als 6.000 km ergebende Jahreswert) anzusetzen.

Zur steuerlichen Behandlung bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung siehe Rz 4109a.

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

Der steuerwirksame geldwerte Vorteil ist mit jenem Wert anzusetzen, der sich aus § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 2008/468, in der jeweils geltenden Fassung, ergibt.

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

Das überlassene Kraftfahrzeug befindet sich im Betriebsvermögen des überlassenden Unternehmens. Die mit dem Kraftfahrzeug zusammenhängenden Aufwendungen für betrieblich veranlasste Fahrten stellen Betriebsausgaben dar,

**die bei der Gewinnermittlung des überlassenden Unternehmens zu berücksichtigen sind (VwGH 19.4.2018, Ro 2018/15/0003).
Zur steuerlichen Behandlung bei Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung siehe Rz 4127a.**

Rz 1257 wird geändert (Anpassung der Werte):

Rz 1257

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

Tabellarische Übersicht:

Jahr	Höchstbeitragsgrundlage	Beitragssatz	Höchstbeitrag monatlich
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
2014	5.285 Euro	7,65	404,31 Euro
2015	5.425 Euro	7,65	415,01 Euro
2016	5.670 Euro	7,65	433,76 Euro
2017	5.810 Euro	7,65	444,47 Euro
2018	5.985 Euro	7,65	457,85 Euro
2019	6.090 Euro	7,65	465,89 Euro

Rz 1330 wird geändert (JStG 2018):

Rz 1330

Als Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind nur freigebige Leistungen - "Spenden" - anzusehen, die zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des "Spenders" führen. Voraussetzung ist der Übergang des Eigentums; bloße Verwahrung genügt nicht (VwGH 09.10.1991, 90/13/0047). Keine freigebige Leistung liegt vor, wenn ein Pflichtbeitrag für

mildtätige Zwecke zweckgebunden wird (zB Zweckbindung des Kirchenbeitrages für mildtätige Zwecke, siehe auch VwGH 29.04.2010, 2008/15/0001).

Geld- oder Sachspenden an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3, 4, 5 und 6 EStG 1988 sind im Rahmen des Höchstbetrages nach § 4a Abs. 1 EStG 1988 (10% des Gewinnes vor Berücksichtigung **von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung** eines Gewinnfreibetrages; siehe dazu Rz 1348) als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zuwendungen an Organisationen im Sinne des § 4a Z 3 lit. b EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 (Spendensammeleinrichtungen), die vor dem 1.1.2012 getätigt werden, sind nur in Form von Geldspenden abzugsfähig; auch die Zuwendung eines Sparbuches kann als Geldspende angesehen werden; hingegen stellt die Zuwendung von Gutscheinen keine Geldspende dar.

Spenden aus dem Privatvermögen sind als Sonderausgaben abzugsfähig. Sie können an Organisationen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4 EStG 1988 in Form von Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Spenden an Organisationen gemäß § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und 6 EStG 1988 sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie in Form von Geldzuwendungen erfolgen.

Rz 1338 wird neu gefasst (inhaltlich unverändert nur letzter Absatz hinzugefügt):

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), und 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) und in § 2 Filmförderungsgesetz (Österreichisches Filminstitut) festgelegt.
- 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).

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.

Museen anderer Rechtsträger sind nur dann begünstigt, wenn sie Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung sind. Dies ist dann der Fall, wenn sie durch ihre Einzigartigkeit, Besonderheit oder Vielfalt der Sammlung einen besonderen Stellenwert verleihen oder Grundlage eines spezifischen Alleinstellungsmerkmals sind (§ 1 SammlungsgegenständeV, BGBl. II Nr. 34/2017).

Dieser Stellenwert ist insbesondere nach folgenden Kriterien zu beurteilen:

1. Die wissenschaftlichen, forschungsbezogenen und erzieherischen Aufgaben des Museums sind nicht nur auf den näheren regionalen Umkreis bezogen.
2. Das Publikumsinteresse geht über die Region hinaus, dh. ein wesentlicher Teil der Besucher stammt aus anderen Regionen (Bezirke).
3. Medienberichte über das Museum stammen nicht bloß von regionalen Medien, wobei die überregionale Berichterstattung nicht bloß ein Einzelfall sein darf.

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).

- Unter die Abzugsfähigkeit fallen auch Zuwendungen an das Bundesdenkmalamt inklusive des Denkmalfonds gemäß § 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes (§ 4a Abs. 4 lit. c EStG 1988).
- Begünstigt sind auch Spenden an österreichische Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie diesen vergleichbare 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.

- 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.
- 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 in § 4a Abs. 4 lit a bis c EStG 1988 genannten Einrichtungen vergleichbar ist und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dient.

Eine Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation 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 zur Durchführung von Ausgrabungen) bewirkt werden.

Bei dem Bundesdenkmalamt nach § 4a Abs. 4 lit c EStG 1988 vergleichbaren ausländischen Einrichtungen liegt eine Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dann vor, wenn denkmalgeschützte Gebäude in Österreich gefördert werden.

Rz 1348 wird geändert (JStG 2018):

Rz 1348

Rechtslage für die Veranlagung 2012

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an in § 4a EStG 1988 genannte begünstigte Spendenempfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen. Dabei ist eine Zuwendung aus dem Betriebsvermögen noch anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Mitteln angeschafft und unmittelbar danach übereignet wird (VwGH 22.03.1993, 91/13/0060). Es ist auf den jeweiligen Betrieb abzustellen, aus dessen Betriebsvermögen die Zuwendung erfolgt. Bei einem Vorjahresverlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen.

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an in § 4a EStG 1988 genannte begünstigte Spendenempfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes desselben Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung **von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung** eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen. Dabei ist eine Zuwendung aus dem Betriebsvermögen noch anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Mitteln angeschafft und unmittelbar danach übereignet wird (VwGH 22.03.1993, 91/13/0060). Es ist auf den jeweiligen Betrieb abzustellen, aus dessen Betriebsvermögen die Zuwendung erfolgt. Bei einem Verlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen. Spenden aus einem Betriebsvermögen können allerdings bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden (siehe Rz 1349).

Rz 1349f wird geändert (JStG 2018):

Rz 1349f

Zuwendungen sind, soweit sie im Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung **von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung** des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, bis zum Betrag von 500.000 Euro abzugsfähig. Wird der Höchstbetrag von 500.000 Euro nicht erreicht, sind Zuwendungen in den folgenden vier Wirtschaftsjahren, insoweit sie im jeweiligen Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung **von**

Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit solcher Zuwendungen besteht solange, bis die Summe aller seit der erstmaligen Zuwendungen getätigten Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988 den Höchstbetrag von 500.000 Euro erreicht (§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. a und b EStG 1988). Dies gilt allerdings nur dann, wenn die erstmalige Zuwendung nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2021 erfolgt (§ 124b Z 274 EStG 1988). Übersteigt eine Zuwendung im Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung **von Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung** des Gewinnfreibetrages (zur Ermittlung des maßgeblichen Gewinnes siehe Rz 1349) und hat die Summe aller bisher getätigten Zuwendungen iSd § 4b EStG 1988 den Höchstbetrag von 500.000 Euro noch nicht erreicht, kann der nicht abzugsfähige Teil der Zuwendung dieses Wirtschaftsjahres nicht bei der Veranlagung des folgenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden. Ein Vortrag der Zuwendung in das folgende Wirtschaftsjahr ist daher nicht zulässig. Kann eine Zuwendung nur teilweise als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, weil die Zuwendung 10% des Gewinnes des Betriebes vor Berücksichtigung **von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung** des Gewinnfreibetrages übersteigt, kann der übersteigende Teil insoweit als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 berücksichtigt werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass diese Zuwendung nicht 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte übersteigt (§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988); zur Ermittlung des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte siehe Rz 1349. Für die Berücksichtigung dieser Zuwendung als Sonderausgabe ist eine elektronische Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988- analog zu Spenden gemäß § 4a EStG 1988 – nicht erforderlich (§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988).

Rz 1349q wird geändert (JStG 2018):

Rz 1349q

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

Beispiel:

Der Gewinn von A beträgt 90.000 Euro. A wendet aus den Reserven des Betriebes der Innovationsstiftung 100.000 Euro zu. Er schöpft damit den Höchstbetrag von

500.000 Euro nicht aus, allerdings würde durch die vollständige Berücksichtigung der Zuwendung als Betriebsausgabe ein Verlust von 10.000 Euro entstehen. Daher ist die Zuwendung nur in Höhe von 90.000 Euro abzugsfähig.

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

Übersteigt eine Zuwendung im Wirtschaftsjahr die genannten Höchstgrenzen, kann der nicht abzugsfähige Teil der Zuwendung dieses Wirtschaftsjahres nicht bei der Veranlagung des folgenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden. Ein Vortrag der Zuwendung in das folgende Wirtschaftsjahr ist daher nicht zulässig.

Kann eine Zuwendung nur teilweise als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, weil die Zuwendung die genannten Höchstgrenzen übersteigt, kann der übersteigende Teil insoweit als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass die Zuwendung nicht 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte übersteigt (§ 4c Abs. 1 EStG 1988); soweit freigebige Zuwendungen aus dem Privatvermögen gemeinsam mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung weder den Betrag von 500.000 Euro noch den Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind sie jedenfalls als Sonderausgaben abzuziehen. Zur Ermittlung des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte siehe Rz 1349. Für die Berücksichtigung einer betrieblichen Zuwendung als Sonderausgabe aufgrund der Überschreitung des betrieblichen Höchstbetrages ist eine elektronische Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 – analog zu Spenden gemäß § 4a EStG 1988 – nicht erforderlich (§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988). Werden der Innovationstiftung die Identifikationsdaten des Zuwendenden bekannt gegeben, hat aber eine Datenübermittlung zu erfolgen (§ 18 Abs. 8 EStG 1988). Zu Sachzuwendungen siehe Rz 1346 f.

Rz 1621 wird geändert (Judikatur):

Rz 1621

Prozesskosten, Verfahrenskosten

Kosten eines Zivilprozesses:

Derartige Kosten sind Betriebsausgaben, sofern der Prozessgegenstand objektiv mit dem Betrieb zusammenhängt. Das gilt auch unabhängig von der Art der Beendigung (Urteil oder Vergleich). Kosten für einen übernommenen Nachlass sind nicht abzugsfähig. Gegen Personengesellschaften gerichtete Ansprüche sind prinzipiell Ausgabe, ausgenommen es ist ausschließlich die Privatsphäre der Gesellschafter berührt (VwGH 10.12.1991, 91/14/0154). Streitigkeiten in Bezug auf den Mitgesellschafter sind jedenfalls Sonderbetriebsausgaben, ausgenommen bei unredlicher Geschäftsführung (VwGH 13.11.1953, 1262/51).

~~Kosten eines Strafverfahrens – Rechtslage bis 1.8.2011:~~

~~Im Fall eines Schuldspruches sind die verhängte Strafe samt Verfahrenskosten, die Kosten des Verteidigers im Strafprozess oder im Finanzstrafverfahren und die Kosten einer Urteilsveröffentlichung grundsätzlich nicht abzugsfähig (VwGH 21.05.1980, 2848/79, betr. Verfälschung von Lebensmitteln durch einen Fleischermeister; VwGH 26.09.1972, 0982/72, betr. Verurteilung wegen eines Verkehrsunfalles im Rahmen einer betrieblichen Fahrt). Betriebsausgaben liegen aber dann vor, wenn die zur Last gelegte Handlung ausschließlich aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist und das Verfahren mit einem Freispruch endet (VwGH 06.06.1984, 83/13/0050); gleiches gilt, wenn das Verfahren wegen eines Strafaufhebungsgrundes (Verjährung, Tod) eingestellt wird. Verteidigungs- und Prozesskosten aus einem Verfahren nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz sind nicht abzugsfähig, es sein denn das Verfahren endet mit einem Freispruch oder wird wegen Eintritts der Verjährung eingestellt.~~

~~Endet ein Verfahren teilweise mit einem Freispruch und teilweise mit einem Schuldspruch, sind die dem Freispruch zuzuordnenden Verfahrenskosten abzugsfähig.~~

~~Veranlasst ein Wirtschaftstreuhänder Scheinbuchungen beim Klienten, fällt diese Handlung nicht unter die normale Betriebsführung einer Wirtschaftstreuhandkanzlei (VwGH 16.09.1992, 90/13/0063). Der drohende Verlust der Gewerbeberechtigung im Falle der Verurteilung reicht für die Abzugsfähigkeit auch dann nicht aus, wenn Anschuldigungen der Konkurrenz das Strafverfahren ausgelöst haben und der Steuerpflichtige freigesprochen wurde (vgl. VwGH 10.10.1972, 0664/72). Betrifft die Tat die normale Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH, sind die Kosten abzugsfähig, wenn die Gesellschaft einen Nachteil erleiden würde. Zu Verfahrenskosten, die im Zusammenhang mit einem Rücktritt von der Verfolgung stehen, siehe LStR 2002 Rz 385.~~

~~Kosten eines Strafverfahrens – Rechtslage ab 2.8.2011 (Inkrafttreten des AbgÄG 2011):~~

~~Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b und c EStG 1988 idF des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, sind Strafen und Geldbußen, die von einem Gericht, einer Verwaltungsbehörde oder einem Organ der Europäischen Union verhängt werden, sowie Verbandsgeldbußen nach dem~~

Verbandsverantwortlichkeitsgesetz generell nicht abzugsfähig. Endet ein derartiges Verfahren mit der Verhängung einer Strafe, teilen die mit dem Verfahren zusammenhängenden Verfahrenskosten das steuerliche Schicksal der Strafe und sind ebenfalls nicht abzugsfähig. Durch das AbgÄG 2011 ist hinsichtlich der Berücksichtigung von Kosten eines Strafverfahrens keine Änderung gegenüber der Rechtslage vor Inkrafttreten des AbgÄG 2011 eingetreten; dementsprechend sind Verfahrenskosten **sind** abzugsfähig, wenn die zur Last gelegte Handlung ausschließlich **und unmittelbar** aus der betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar **und damit betrieblich veranlasst** ist (vgl. **VwGH 22.3.2018, Ro 2017/15/0001**); **dies gilt sinngemäß für Verfahrenskosten in Zusammenhang mit einem Rücktritt von der Verfolgung** und das Verfahren mit einem Freispruch endet oder wegen eines Strafaufhebungsgrundes (Verjährung oder Tod) eingestellt wird. Endet ein Verfahren teilweise mit einem Freispruch und teilweise mit einem Schuldspruch, sind die dem Freispruch zuzuordnenden Verfahrenskosten abzugsfähig. Verfahrenskosten, die im Zusammenhang mit einem Rücktritt von der Verfolgung stehen, teilen das Schicksal der nicht abzugsfähigen Leistung aus Anlass des Rücktritts von der Verfolgung und sind daher ebenfalls nicht abzugsfähig.

Kosten eines Verwaltungsverfahrens:

Derartige Kosten sind abzugsfähig, soweit ein betrieblicher Zusammenhang gegeben ist (zB Bauverfahren für Betriebsgebäude, Verfahren im Gewerbebereich).

Kosten für eine Selbstanzeige:

Betreffen derartige Kosten schwerpunktmäßig Betriebssteuern oder die Höhe betrieblicher Einkünfte, sind sie grundsätzlich abzugsfähig. Andernfalls können sie Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 darstellen, wenn sie an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden.

Kosten zur Erfüllung einer mit Strafe sanktionierten Verpflichtung:

Derartige Kosten sind bei betrieblicher Veranlassung nicht von § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erfasst und daher abzugsfähig. Dies gilt auch dann, wenn diese Kosten bereits nach Verhängung einer Strafe anfallen und durch die mit den Kosten verbundene Erfüllung der Verpflichtung die Verhängung einer weiteren Strafe abgewendet wird (zB Verhängung von Zwangsstrafen gemäß § 283 UGB wegen verspäteter Offenlegung eines Jahresabschlusses beim Firmenbuch).

Rz 2262 wird geändert (Verweisanpassung):

Rz 2262

Wesentlich für den Teilwert ist der Kurswert des Wertpapiers. Im Falle des Erwerbs zu einem über dem Nennwert des Papiers liegenden Betrag ist zu unterscheiden: Im Falle einer Begebung zu einem "Überpari"-Preis ist der Überbetrag von den Anschaffungskosten zu trennen und als Zinsenregulativ über die Laufzeit abzugrenzen. Bei Erwerb eines "pari" begebenen Papiers zu einem Überbetrag von einem Dritten ist der gesamte Erwerbspreis als Anschaffungskosten anzusetzen; im Falle einer gleichmäßigen Teilwertentwicklung kann der Überparibetrag nach Art einer Abgrenzung entwickelt (abgeschrieben) werden. Hinsichtlich des Ansatzes von Anteilscheinen an Kapitalanlagefonds siehe InvFR 2008-Rz-178**2018**

Rz 316.

Rz 2505 wird geändert (JStG 2018):

Rz 2505

§ 6 Z 6 EStG 1988 dient der Abgrenzung der Besteuerungshoheit der Republik Österreich im Zusammenhang mit Gewinnverlagerungen ins Ausland und vom Ausland ins Inland. Sinn und Zweck der Bestimmung ist es, in Österreich entstandene stille Reserven bei der Überführung von Wirtschaftsgütern, Teilbetrieben oder ganzen Betrieben ins Ausland steuerlich zu erfassen bzw. ausländische stille Reserven bei Überführung ins Inland zu neutralisieren. Die Wirkungen des § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 erstrecken sich auch auf sonstige Leistungen (siehe Rz 2510).

§ 6 Z 6 EStG 1988 ist auf natürliche Personen und auf Körperschaften anzuwenden. Als allgemeine Norm hat § 6 Z 6 EStG 1988 Nachrang gegenüber den speziellen Entstrickungsbestimmungen des Umgründungssteuerrechtes.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 wurde § 6 Z 6 EStG 1988 neu geregelt. Die Bestimmung wurde um eine allgemeine Entstrickungsregelung für sonstige Umstände erweitert, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen (§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF AbgÄG 2015; siehe dazu Rz 2518).

Das bisher in § 6 Z 6 EStG 1988 im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe vorgesehene Nichtfestsetzungskonzept wurde durch ein Ratenzahlungskonzept für die in § 6 Z 6 lit. c EStG 1988 abschließend geregelten Entstrickungsfälle der lit. a und lit. b im Verhältnis zu diesen Staaten ersetzt (siehe dazu Rz 2518).

Mit dem Jahressteuergesetz 2018 wurde das Ratenzahlungskonzept an Art. 5 der Richtlinie 2016/1164/EU (ATAD) angepasst, indem der Ratenzahlungszeitraum für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von 7 auf 5 Jahre verkürzt wurde (siehe dazu Rz 2518f) und die Fälligkeitstatbestände erweitert wurden (siehe dazu Rz 2518g).

Zur bisherigen Nichtfestsetzung der entstandenen Steuerschuld bei Überführung bzw. Verlegung gemäß § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015 in den EU-/EWR-Raum, die vor dem 1. Jänner 2016 erfolgte, siehe Rz 2517a ff.

Rz 2517a wird geändert (Klarstellung):

Rz 2517a

Für Überführungen von Wirtschaftsgütern und Verlegungen von Betrieben/Betriebsstätten, die vor dem 1.1.2016 aus dem Inland in einen EU-Staat oder EWR-Staat erfolgen, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ist das bisherige Nichtfestsetzungskonzept (§ 6 Z 6 EStG 1988 idF vor AbgÄG 2015) weiterhin anwendbar. Danach ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch Überführung bzw. Verlegung entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen nicht festzusetzen. **Das Ausscheiden eines EU/EWR-Staates aus dem EU/EWR-Raum (zB „Brexit“) bewirkt keine Festsetzung (siehe dazu auch Rz 2518a).**

Überführt der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr mehrere Wirtschaftsgüter (Betriebe, Betriebsstätten), kann er sein Antragsrecht für jedes einzelne Wirtschaftsgut (jeden Betrieb, jede Betriebsstätte) unabhängig ausüben.

Die Überschrift zu Kapitel 6.13.5 und Rz 2518a werden geändert (JStG 2018 und Klarstellung):

6.13.5 Ratenzahlungskonzept ab dem 1.1.2016 (§ 6 Z 6 lit. c bis e EStG 1988 idF AbgÄG 2015 JStG 2018)

Rz 2518a

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

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

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

Scheidet ein EU/EWR-Staat aus dem EU/EWR-Raum aus (zB „Brexit“), kann für nach dessen Ausscheiden verwirklichte Entstrickungsfälle im Verhältnis zu diesem Staat keine Ratenzahlung der Steuer mehr beantragt werden. Wurde allerdings bereits ein Entstrickungstatbestand im Verhältnis zu diesem Staat vor dessen Ausscheiden aus dem EU/EWR-Raum verwirklicht und hierfür ab 2016 eine Ratenzahlung oder vor 2016 die Nichtfestsetzung der Steuer beantragt, führt das spätere Ausscheiden dieses Staates aus dem EU/EWR-Raum zu keiner sofortigen Fälligkeit offener Raten (siehe dazu auch Rz 2518f) oder Festsetzung der Steuer (siehe dazu auch Rz 2517a).

Rz 2518f wird geändert (JStG 2018):

Rz 2518f

Die auf die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens entfallende Steuerschuld kann auf Antrag in sieben **fünf** Jahresraten entrichtet werden (§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988 idF AbgÄG 2015 **JStG 2018**). **Dies gilt für Überführungen, Verlegungen und Einschränkungen des Besteuerungsrechts der Republik Österreich, die ab dem 1.1.2019 erfolgen. Bei Überführungen, Verlegungen und Einschränkungen des Besteuerungsrechts der Republik Österreich, die bereits vor dem 1.1.2019 erfolgten, kann die Steuerschuld für das Anlagevermögen nach § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 idF AbgÄG 2015 auf sieben Jahre verteilt entrichtet werden. Dieser auf § 6 Z 6 lit. d**

ESTG 1988 idF AbgÄG 2015 basierende Ratenzahlungszeitraum von sieben Jahren läuft unverändert weiter.

Abweichend vom Anlagevermögen ist für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gemäß § 6 Z 6 lit. e EStG 1988 ein gesonderter Ratenzahlungszeitraum von zwei Jahren vorgesehen. Die erste Rate wird mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides fällig; somit zum gleichen Zeitpunkt wie die restliche (nicht von der Ratenzahlung betroffene) Steuerschuld (§ 210 Abs. 1 BAO).

Die folgenden ~~vier~~ sechs Raten für das Anlagevermögen sowie die zweite Rate für das Umlaufvermögen werden aus Vereinfachungsgründen jeweils am 30. September ~~September~~ **Juni** der (des) Folgejahre(s) fällig (**§ 6 Z 6 lit. d und e EStG 1988 idF JStG 2018**).

Bei Überführungen, Verlegungen und Einschränkungen des Besteuerungsrechts der Republik Österreich, die bereits vor dem 1.1.2019 erfolgten, ist der Fälligkeitstermin der 30.9. Dieser auf § 6 Z 6 lit. d und e EStG 1988 idF AbgÄG 2015 basierende Fälligkeitstermin gilt unverändert weiter.

Das erste Folgejahr bezieht sich nicht auf das Jahr des Ergehens des Abgabenbescheides, sondern auf das Jahr, in dem die 1. Rate fällig gestellt wird.

Beispiel:

*Der Abgabenbescheid 2016~~9~~ ergeht am 20.12.201~~7~~**20**; die 1. Rate der Steuerschuld gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 wird gemeinsam mit der restlichen Steuerschuld am 20.1.201~~8~~**21** fällig, 201~~9~~**22** ist somit das Folgejahr. Die 2. Rate wird daher am 30.9~~6~~.201~~9~~**22** fällig; die Raten 3 bis 5 hinsichtlich des Anlagevermögens werden jeweils am 30.9~~6~~. der Jahre 202~~0~~**3** bis 2024~~5~~ fällig.*

Rz 2518h wird geändert (JStG 2018):

Rz 2518h

Werden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, Betriebe oder Betriebsstätten vor Eintritt der Fälligkeit sämtlicher Raten

- veräußert oder
- scheiden diese auf sonstige Weise aus dem Betriebsvermögen aus oder
- werden in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raumes überführt oder verlegt,

kommt es gemäß § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 zu einer vorzeitigen Fälligkeitstellung noch offener Raten.

Für Überführungen, Verlegungen und Einschränkungen des Besteuerungsrechts der Republik Österreich, die ab dem 1.1.2019 erfolgen, führen zudem folgende

Umstände zu einer vorzeitigen Fälligestellung der offenen Raten (§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988 TS 2 bis 4 idF JStG 2018):

- **Verlegung des (abkommensrechtlichen) Ortes der Geschäftsleitung der die Raten schuldenden Körperschaft in einen Staat außerhalb des EU/EWR - Raumes,**
- **Anmeldung der Insolvenz des die Raten schuldenden Steuerpflichtigen oder dessen Abwicklung,**
- **die Nichtentrichtung einer Rate binnen zwölf Monaten ab Eintritt der Fälligkeit oder die Entrichtung in zu geringer Höhe.**

Das Ausscheiden eines EU/EWR- Staates aus dem EU/EWR-Raum (zB „Brexit“) stellt keinen Umstand im Sinne der lit. d dar (siehe dazu auch Rz 2518a).

Der Steuerpflichtige hat den Eintritt eines in lit. d genannten Umstandes der zuständigen Abgabenbehörde innerhalb von drei Monaten anzuzeigen.

Rz 2518i wird geändert (JStG 2018):

Rz 2518i

Die gesonderte Fälligestellung einzelner Raten erfolgt auf Grundlage des § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 durch einen eigenen Abänderungsbescheid, der neben den ursprünglichen Abgabenbescheid des Entstrickungsjahres tritt und lediglich die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch offene Steuerschuld fällig stellt, für die die weitere Ratenentrichtung nicht mehr zulässig ist. Die Fälligestellung erfolgt gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abänderungsbescheides.

- **Betrifft die Fälligestellung die gesamte von der Ratenzahlung erfasste noch offene Steuerschuld, bleibt für weitere Raten kein Raum.**
- **Betrifft die Fälligestellung nicht die gesamte von der Ratenzahlung erfasste noch offene Steuerschuld, vermindert sich die Gesamthöhe der verbleibenden Raten um den fällig gestellten Betrag; die noch offenen Raten sind daher entsprechend zu vermindern. Das ist zB der Fall, wenn – bei gleichzeitiger Übertragung von mehreren dem Ratenzahlungskonzept unterliegenden Wirtschaftsgütern – ein die Fälligestellung auslösender Tatbestand nicht in Bezug auf alle Wirtschaftsgüter verwirklicht wird, zB nur ein einzelnes Wirtschaftsgut veräußert wird. Im Abänderungsbescheid sind dann die noch offenen Raten bezogen auf das veräußerte Wirtschaftsgut sofort fällig zu stellen; die verbleibenden Raten, welche die Steuerschuld in Bezug auf die anderen Wirtschaftsgüter betreffen, sind der**

Höhe nach abzuändern; an der Fälligkeit der verbleibenden Raten zum **30.6. für Entstrickungstatbestände ab 2019 (§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988 idF JStG 2018) oder zum 30.9. für Entstrickungstatbestände vor 2019 (§ 6 Z 6 lit. d EStG 1988 idF vor JStG 2018)** ändert sich nichts.

Beispiel:

Die Wirtschaftsgüter A und B wurden 2016 in eine ausländische Betriebsstätte verbraucht. Gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 wurde hinsichtlich der Steuerschuld in Bezug auf das Wirtschaftsgut A (70.000 €) und in Bezug auf das Wirtschaftsgut B (21.000 €) im Abgabenscheid 2016 die Ratenzahlung bewilligt. Dieser Abgabenscheid erging am 1.10.2017. Es werden daher in den Jahren 2017 (1 Monat nach Bescheidbekanntgabe) sowie jeweils am 30.9. der Jahre 2018 bis 2023 jeweils 13.000 € fällig.

Am 1.3.2020 werden die Wirtschaftsgüter A und B veräußert und dies dem Finanzamt am 30.5.2020 fristgerecht mitgeteilt. Das Finanzamt erlässt am 2.8.2020 den Abänderungsbescheid, in dem der zu diesem Zeitpunkt noch offene Betrag fällig gestellt wird. Dieser Betrag ist wie folgt zu ermitteln:

<i>Gesamte von der Ratenzahlung betroffene Steuerschuld</i>	<i>91.000</i>
<i>Bisher fällig gewordene Raten der Jahre 2017 bis 2019</i>	<i>39.000</i>
<i>Differenz: Mit Bescheid vom 2.8.2020 fällig zu stellender Betrag *)</i>	<i>52.000</i>

**) Entspricht den Raten der Jahre 2020 bis 2023*

Variante:

Am 1.3.2020 wird (bei gleichbleibendem sonstigem Sachverhalt) nur das Wirtschaftsgut A veräußert.

<i>Gesamte von der Ratenzahlung betroffene Steuerschuld</i>	<i>91.000</i>
<i>Bisher fällig gewordene Raten der Jahre 2017 bis 2019</i>	<i>39.000</i>
<i>Mit Bescheid vom 2.8.2020 fällig zu stellender Betrag (entspricht den Raten der Jahre 2020 bis 2023 in Bezug auf das Wirtschaftsgut A)</i>	<i>40.000</i>
<i>Verbleibende Rate 2020 zum 30.9.2020 *)</i>	<i>3.000</i>
<i>Verbleibende Rate 2021 zum 30.9.2021 *)</i>	<i>3.000</i>

<i>Verbleibende Rate 2022 zum 30.9.2022 *)</i>	<i>3.000</i>
<i>Verbleibende Rate 2023 zum 30.9.2023 *)</i>	<i>3.000</i>

**) Ursprünglicher Ratenbetrag von 13.000 abzüglich des 2020 fällig gestellten Anteils von 10.000.*

Rz 2518p wird geändert (JStG 2018):

Rz 2518p

Darüber hinaus kann es auch durch den Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 zu einer Kürzung von im Gesamtbetrag der Einkünfte noch enthaltenen Beträgen gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 kommen, sodass diese Beträge nicht mehr in voller Höhe oder gar nicht im Einkommen des Steuerpflichtigen enthalten sind. Der Verlustabzug kann im Bereich der Einkommensteuer ebenfalls vorrangig mit anderen im Einkommen enthaltenen Einkünften erfolgen, um die vom Gesetzgeber für diese Beträge vorgesehene Begünstigung in Form einer Ratenzahlung gemäß § 6 Z 6 lit. c EStG 1988 in größtmöglichem Ausmaß auszunützen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger überführt im Jahr 2016~~9~~ ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens von seinem inländischen Betrieb 1 in seine Betriebsstätte in München. Die gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 aufgedeckte stille Reserve beträgt 300. Der laufende Verlust aus Betrieb 1 beträgt jedoch 100, weiters erzielt der Steuerpflichtige aus Betrieb 2 einen laufenden Gewinn von 500 und aus Betrieb 3 einen laufenden Verlust von 300. Es liegen Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv 50 vor. Der Verlustvortrag beträgt 250. Es wird gemäß § 6 Z 6 lit. c EStG 1988 eine Ratenzahlung der Steuerschuld über ~~7~~5 Jahre beantragt.

Der positive Betrag gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 ist zunächst mit dem laufenden Verlust aus Betrieb 1 zu verrechnen, sodass Betrieb 1 einen Gewinn iHv 200 erzielt. In weiterer Folge können im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches die Verluste von Betrieb 3 vorrangig mit dem Gewinn aus Betrieb 2 verrechnet werden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen daher 400; darin sind somit noch Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 iHv 200 enthalten.

Im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs können sodann die Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv 50 vorrangig mit den – nicht dem

Ratenzahlungskonzept zugänglichen – Beträgen verrechnet werden. Im Gesamtbetrag der Einkünfte von 350 sind daher weiterhin positive Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 iHv 200 enthalten.

Der Verlustabzug von 250 kann wiederum vorrangig von den im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen anderen Einkünften aus Betrieb 2 vorgenommen werden (somit in Höhe von 150); erst danach ist der verbleibende Verlustvortrag von 100 von den 200 aus Betrieb 1 abzuziehen.

Das Einkommen des Steuerpflichtigen (unter Außerachtlassung von anderen Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen) beträgt daher 100. Darin enthalten sind ausschließlich positive Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988.

*Der Steuerpflichtige kann daher die gesamte Steuerschuld auf das Einkommen 2016/19 in Form einer Ratenzahlung über **75** Jahre verteilt entrichten.*

Rz 2518r wird geändert (JStG 2018):

Rz 2518r

Beziehen sich die Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 auf mehrere Wirtschaftsgüter, muss die in Raten zu entrichtende Steuerschuld zunächst anteilig auf die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens aufgeteilt werden, weil die Steuerschuld für Anlagevermögen auf **5 Jahre (für Entstrickungstatbestände ab 2019) oder 7 Jahre (für Entstrickungstatbestände vor 2019)** und für Umlaufvermögen auf 2 Jahre verteilt zu entrichten ist.

Darüber hinaus ist es notwendig, die in Raten zu entrichtende Steuerschuld für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Verhältnis der stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter zueinander aufzuteilen (siehe dazu bereits Rz 2518i), weil es bei vorzeitiger Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter insoweit zu einer Fälligestellung der das jeweilige Wirtschaftsgut betreffenden anteiligen Steuerschuld kommt. Da für das Umlaufvermögen jedenfalls eine Verteilung über 2 Jahre erfolgt, ist eine Aufteilung der auf das Umlaufvermögen entfallenden Steuerschuld im Verhältnis der stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens nicht erforderlich und hat daher zu unterbleiben.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger überführt im Jahr 2016 zwei Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in seine in München gelegene Betriebsstätte. Die gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 aufzudeckende stille Reserve beträgt hinsichtlich des ersten

Wirtschaftsgutes 7.000 Euro, hinsichtlich des zweiten Wirtschaftsgutes 14.000 Euro. Der Steuerpflichtige beantragt, die auf die Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 entfallende Steuerschuld in 7 Jahresraten zu entrichten.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen insgesamt 70.000 Euro; es sind weder andere Einkünfte noch Verlustvorträge vorhanden; weitere Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 und außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 werden aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt.

Das Einkommen 2016 beträgt 70.000 Euro; darin enthalten sind somit Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 iHv 21.000 Euro. Der Einkommensteuerbescheid ergeht am 15.10.2017. Es wurde für 2016 keine Vorauszahlung geleistet.

Die Einkommensteuerschuld beträgt 23.280 Euro (ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen). Der Durchschnittsteuersatz beträgt 33,26%. Auf die Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 entfällt daher eine anteilige Steuerschuld von 6.984 Euro; davon entsprechend dem Verhältnis der stillen Reserven auf das erste Wirtschaftsgut 2.328 Euro, auf das zweite Wirtschaftsgut 4.656 Euro.

Die 1. Rate der in 7 Raten zu entrichtenden Steuerschuld wird einen Monat nach Bescheidzustellung fällig; diese beträgt 997,71 Euro. Die restlichen 6 Raten sind jeweils am 30.9. der Folgejahre 2018 bis 2023 fällig zu stellen.

Fortsetzung Beispiel:

Am 2.1.2019 wird das erste Wirtschaftsgut veräußert. Dieser Vorgang wird vom Steuerpflichtigen fristgerecht dem zuständigen Finanzamt angezeigt, das am 5.2.2019 einen Abänderungsbescheid zum Einkommensteuerbescheid 2016 vom 15.10.2017 erlässt. Bislang wurden 2 Raten zu 997,71 Euro entrichtet. Hinsichtlich des ersten Wirtschaftsgutes sind die 5 noch nicht entrichteten Jahresraten insoweit fällig zu stellen. Der ein Monat nach Bekanntgabe des Abänderungsbescheides fällig zu stellende Betrag beträgt daher 1.662,86 Euro (= 5 x 332,57 Euro). Die noch offenen 5 Jahresraten sind daher im Abänderungsbescheid auf einen Betrag von 665,14 Euro abzuändern.

Rz 2518s wird geändert (JStG 2018):

Rz 2518s

Bei der Aufdeckung stiller Reserven aufgrund von § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 bei Überführung von Wirtschaftsgütern oder Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) in einen Staat, mit dem abkommensrechtlich für die späteren Gewinne aus der Veräußerung der überführten Wirtschaftsgüter die Anrechnungsmethode vorgesehen ist (zB Italien, Großbritannien), kann die ausländische Quellensteuer auf die späteren Einkünfte aus der Veräußerung der überführten Wirtschaftsgüter lediglich auf jene österreichische Einkommensteuer des Veräußerungsjahres angerechnet werden, die im späteren Jahr der Veräußerung auf diese ausländischen Einkünfte entfällt (siehe dazu auch Rz 7586).

Beispiel:

Ein Einzelunternehmer überführt ein Patent in seine Betriebsstätte, die in einem Staat, mit dem Österreich die Anrechnungsmethode vereinbart hat, gelegen ist. Die Anschaffungskosten des Patentes betragen 1.000 Euro, der Wert gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 im Zeitpunkt der Überführung beträgt 10.000 Euro. Der Betriebsstättenstaat gewährt keinen step-up. Der Steuerpflichtige beantragt, die auf die Beträge gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 entfallende Steuerschuld in 75 Jahresraten zu entrichten. 8 Jahre später wird das Patent um 15.000 Euro veräußert. Der Betriebsstättenstaat versteuert einen Gewinn in Höhe von 14.000 Euro; Österreich versteuert lediglich einen Gewinn in Höhe von 5.000 Euro. Die ausländischen Steuern sind lediglich auf jene österreichische Einkommensteuer anzurechnen, die auf den Veräußerungsgewinn in Höhe von 5.000 Euro entfällt.

Rz 2556 wird geändert:

Rz 2556

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind um eine öffentliche Zuwendung zu kürzen (= Nettomethode). Es kann nicht auf die Steuerfreiheit der Zuschüsse verzichtet werden, um so eine Kürzung zu vermeiden.

Diese gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind Berechnungsbasis

- für die steuerliche AfA,
- für die Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen (Investitionsfreibetrag, Übertragung stiller Reserven) und
- für die Inanspruchnahme eines ~~Forschungsfreibetrages~~ **einer Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung.**

Rz 2564 wird geändert:

Rz 2564

Diesfalls ist wie folgt vorzugehen:

- a) Der Steuerpflichtige setzt für die steuerliche Gewinnermittlung - entsprechend § 6 Z 10 EStG 1988 - im Investitionsjahr die um die erwartete Zuwendung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, wobei auch die AfA von diesen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berechnen ist.
- b) Treffen die besagten Umstände zu, dann ist eine endgültige Veranlagung gemäß § 200 BAO vorzunehmen, zumal die endgültige Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und des § 6 Z 10 EStG 1988 eine definitive Gewährung einer Zuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 voraussetzt.
- c) Wird die erwartete Zuwendung in der bisher berücksichtigten Höhe tatsächlich gewährt, so sind die betreffenden Veranlagungen für endgültig zu erklären. Wird die erwartete Zuwendung versagt oder nur in einem verminderten Umfang gewährt, dann hat der Steuerpflichtige die betreffenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und die darauf verrechnete AfA gemäß §§ 7 und 8 EStG 1988 entsprechend zu berichtigen. Sollte die tatsächlich gewährte Zuwendung höher sein als sie im Zuge der vorläufigen Veranlagung berücksichtigt worden ist, so ist im Zuge der endgültigen Veranlagung ebenfalls eine entsprechende Berichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie der bezughabenden AfA vorzunehmen.
- d) Analog der unter a) und c) genannten Vorgangsweise ist beispielsweise auch hinsichtlich des ~~§ 4 Abs. 4 Z 4 und 4a~~ (Forschungsfreibetrag) **§ 108c EStG 1988 (Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung)** und § 12 EStG 1988 (Übertragung stiller Reserven) vorzugehen.

Rz 2589 wird geändert (Klarstellung):

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 **und unterliegt der Immobilienertragsteuer iSd § 30 EStG 1988**. 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. Im KStG 1988 wurde der Einlagentatbestand auch im Körperschaftsteuerrecht festgeschrieben, die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Körperschaft wird steuerlich nicht erfasst.

2594 wird geändert (Klarstellung):

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.

Wird der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, erfolgt die Erfassung der Einnahme im Zeitpunkt der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit iSd faktischen Verfügungsmacht über das eingetauschte Wirtschaftsgut (vgl. VwGH 8.3.1994, 93/14/0179). Der Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsgutes ist grundsätzlich im Zeitpunkt von dessen Hingabe als Aufwand zu erfassen. Es bestehen aber keine Bedenken, den Buchwertabgang erst im Zeitpunkt der Erfassung der Einnahme als Aufwand zu erfassen (vgl. auch Rz 774).

Kommt es somit zu einem Auseinanderfallen von Hingabe des Wirtschaftsgutes und Zufluss der Einnahme aus dem Tauschgeschäft, ist dies wirtschaftlich einer Akontozahlung vergleichbar. In Höhe des gemeinen Wertes des erhaltenen Wirtschaftsgutes kommt es insoweit zum Zufluss des Veräußerungserlöses. Übersteigt sodann der gemeine Wert des in einem späteren Zeitraum hingegebenen Wirtschaftsgutes den gemeinen Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes, ist die positive Differenz im Zeitpunkt der Hingabe des eingetauschten Wirtschaftsgutes als Veräußerungserlös aus dem Tauschgeschäft zu erfassen; eine negative Differenz ist als Aufwand aus diesem Geschäft zu erfassen. Grundsätzlich sind vom zugeflossenen Veräußerungserlös die Anschaffungskosten des hingegebenen Wirtschaftsgutes erst im Zeitpunkt der Hingabe in Abzug zu bringen; es bestehen aber keine Bedenken, den Buchwertabgang bereits im Zeitpunkt des Zuflusses der Veräußerungserlös insoweit zu berücksichtigen, als er im zugeflossenen Veräußerungserlös Deckung findet.

Beispiel:

A und B tauschen zwei Grundstücke. Das Grundstück von A hat einen gemeinen Wert in Höhe von 100.000 und das Grundstück von B einen gemeinen Wert in Höhe von 120.000 und dessen Anschaffungskosten betragen 80.000.

A überträgt sein Grundstück an B bereits im Jahr 01, erhält von diesem aber das andere Grundstück erst im Jahr 02.

Mit der Übernahme des Grundstückes von A kommt es bei B bereits im Jahr 01 zum Zufluss des Veräußerungserlöses in Höhe von 100.000. Soweit der gemeine Wert des erhaltenen Grundstückes die Anschaffungskosten des noch hinzugebenden Grundstückes nicht übersteigt, wird bei B noch kein Zufluss von Einkünften aus diesem Tauschgeschäft bewirkt. Da die Anschaffungskosten des Grundstückes von B 80.000 betragen, fließen bei B im Jahr 01 Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung in Höhe von 20.000 zu.

Mit der Hingabe des Grundstückes durch B im Jahr 02 fließt auch der Rest des Veräußerungserlöses in Höhe von 20.000 zu (Gesamtveräußerungserlös ist der gemeine Wert des hingegebenen Grundstückes in Höhe von 120.000). Da die Anschaffungskosten bereits beim Erhalt des Grundstückes von A im Jahr 01 berücksichtigt wurden, sind auch im Jahr 02 Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung in Höhe von 20.000 zu erfassen (Gesamteinkünfte aus der Grundstücksveräußerung bei B 40.000).

Rz 3120 wird geändert (Klarstellung):

Rz 3120

[...]

Bisher zu lange Nutzungsdauer

Eine bisher zu lang angenommene Nutzungsdauer kann durch Verteilung des Restbuchwertes auf die (korrigierte) Restnutzungsdauer berichtigt werden.

Beispiel:

*Im Mai des Jahres 2015 wird ein Wirtschaftsgut um 5.000 Euro angeschafft und sofort in Betrieb genommen. Seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird statt mit fünf Jahren mit zehn Jahren geschätzt. In den Jahren 2015 bis 2017 werden Absetzungen für Abnutzung in Höhe von jeweils 500 Euro vorgenommen. Im Jahr **2018** ~~2004~~ erfolgt*

eine Berichtigung der AfA unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von fünf Jahren. Da das Wirtschaftsgut am Ende des Jahres 2017 einen Restbuchwert von 3.500 Euro hatte, beträgt die AfA für die verbleibenden zwei Jahre jeweils 1.750 Euro.

Rz 3365 wird wie folgt geändert (2. BRBG):

Rz 3364

Steuerfreie Beträge für Abfertigungsverpflichtungen können bei der Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988, ~~bei der Individualpauschalierung (BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999)~~ sowie bei der Pauschalierung für Drogisten (BGBl. II Nr. 229/1999) neben dem Betriebsausgabenpauschale als Ausgaben für Löhne abgezogen werden. Vor der Anwendung dieser Pauschalierungsarten gebildete Abfertigungsrückstellungen (steuerfreie Beträge) sind weiterzuführen. Zuschläge wegen Fehlens der Wertpapiere stellen Betriebseinnahmen dar.

Rz 3380 wird geändert (Judikatur und Klarstellung):

Rz 3380

§ 14 Abs. 6 EStG 1988 ist nur auf direkte Leistungszusagen in Rentenform anwendbar (VwGH 21.10.2004, 2000/13/0133). Eine direkte Leistungszusage in Rentenform liegt auch vor, wenn die Pensionszusage eine nach dem BPG wirksame Abfindungsmöglichkeit mindestens in Höhe der nach § 14 Abs. 6 EStG 1988 berechneten Rückstellung vorsieht. **Die Abfindungsmöglichkeit eines primär auf Renten lautenden, im Leistungsfall des Alters bereits entstandenen Anspruches in Höhe seines Barwertes ist – auch für Pensionszusagen außerhalb des BPG – unschädlich (UFS 25.3.2008, RV/0011-K/05).** Eine eventuelle Abfindungsmöglichkeit vor Beendigung der Aktivitätszeit des Arbeitnehmers darf nur bei außergewöhnlichen Umständen vorgesehen sein. **Kann sich das Unternehmen vor Pensionseintritt seiner Verpflichtung zur Zahlung einer Pension in der zugesagten Höhe durch Ablöse der bisher erworbenen Ansprüche jederzeit einseitig ohne besonderen Grund entbinden, steht dies mangels Unwiderruflichkeit einer Rückstellungsbildung jedenfalls entgegen (UFS 4.3.2004, RV/0437-L/02).** Reine Kapitalzusagen auf den Todesfall fallen ebenso wie Versorgungs-(Pensions-)Zusagen nur in Form einer Einmalzahlung unter den Begriff freiwillige Abfertigungen, die nur nach Maßgabe des § 14 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 rückstellungsfähig sind.

Rz 3393 wird geändert (Klarstellung):

Rz 3393

Ist die Angemessenheit der Pensionszusage dem Grunde nach gegeben, ist die Angemessenheit des Ausmaßes dieser Pensionszusage zu prüfen.

Grundregel für die Angemessenheit der Höhe nach ist, dass die Pensionszusage nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivitätszeit führen darf. Die zugesagte Pension darf einschließlich der Sozialversicherungspension nicht höher sein als der Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantritts (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101; VwGH 7.2.1990, 88/13/0241). Im Falle einer Pensionszusage ohne Aktivlohn oder bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn gilt: Pensionszusagen bis 31.12.2017 **(inklusive nachträglicher Änderungen in Bezug auf Pensionszusagen, die vor dem 1.1.2018 gegeben worden sind, und zwar unabhängig vom Inhalt der Änderung und davon, ob formell ein neuer Vertrag abgeschlossen wird)**: Als Vergleichsbasis ist ein fiktiver angemessener Lohn heranzuziehen.

Pensionszusagen ab 1.1.2018: Es ist auf die tatsächliche Höhe des letzten laufenden Aktivbezuges abzustellen. Im Falle einer Pensionszusage ohne Aktivlohn kommt eine Rückstellungsbildung nicht in Betracht. Bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn ist der tatsächliche Lohn maßgebend.

Ist die Pensionszusage der Höhe nach unangemessen, ist die Rückstellungsbildung hinsichtlich des unangemessenen Teiles zu versagen, hinsichtlich des angemessenen Teiles jedoch anzuerkennen.

Rz 3406c und 3406d (Ergänzung nach Wegfall der Bestimmungen in den InvFR):

Rz 3406c

Für die Wertpapierdeckung kommen nur die in § 14 Abs. 7 Z 4 lit. a bis f EStG 1988 angeführten Wertpapiere in Betracht. Die Funktion der Wertpapiere iSd § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 liegt vor allem in der Bedeckung der Pensionsrückstellung, sie stellen ein Sicherungsinstrument dar. Daraus ist abzuleiten, dass Bedeckungswert und tatsächlicher Wert der Wertpapiere sich weitgehend decken sollen.

Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen iSd § 14 Abs. 7 Z 4 lit. a und b EStG 1988 müssen in Euro begeben werden:

- Bei ausländischen Emittenten für Anschaffungen nach dem 30. Juni 2009,

- bei inländischen Emittenten für Anschaffungen nach dem 30. Juni 2010 in Euro begeben werden.

Damit soll **sichergestellt** werden, dass die betreffenden Schuldverschreibungen kein Kursrisiko in sich bergen.

Schuldverschreibungen, deren Rückzahlungs- bzw. Tilgungswert im Vorhinein unbestimmt ist, weil er etwa von der zukünftigen (ungewissen) Wertentwicklung eines Basiswertes abhängig ist, eignen sich daher nur dann als Wertpapiere zur Rückstellungsdeckung, wenn sie eine 100-prozentige Kapitalgarantie aufweisen, dh. dass bei ihrer Tilgung der Rückzahlungs-(Einlösungs)wert mindestens dem Nennwert und bei Wertpapieren ohne Nennwert mindestens dem Erstausgabepreis der Wertpapiere entspricht. Bei Schuldverschreibungen mit unbegrenzter Laufzeit (zB Open End-Zertifikate) muss die 100-prozentige Kapitalgarantie permanent gegeben sein, bei Schuldverschreibungen mit begrenzter Laufzeit jedenfalls am Ende der Laufzeit.

Hinsichtlich Anteilsscheinen an Kapitalanlagefonds und Immobilienfonds siehe InvFR 2008 Rz 36 ff.

Gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 lit. f EStG 1988 können zur Rückstellungsdeckung auch Anteile an Investmentfonds verwendet werden. Diese Fonds müssen über Fondsbestimmungen bestimmten Inhalts verfügen. Es sind dazu zwei Varianten zulässig:

Beim Rückstellungsdeckungsfonds I müssen die Fondsbestimmungen vorsehen, dass neben der Haltung eines Dispositionskapitals von höchstens 10% des Fondsvermögens ausschließlich in Wertpapiere veranlagt wird, welche selbst wieder zur Rückstellungsdeckung geeignet sind. Das sind im Wesentlichen auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen von privaten oder staatlichen Schuldner mit Sitz im EU/EWR-Raum. Der Ausgabewert dieser Wertpapiere darf nicht niedriger als 90% des Nennbetrages sein, woraus sich das Verbot des Erwerbs von Nullkuponanleihen ergibt. Indexpapiere oder Hebelprodukte dürfen nur erworben werden, wenn die Rückzahlung des Ausgabebetrages garantiert ist. Außerdem darf der Erwerb von Derivaten nur zur Absicherung zugelassen sein. Der Rückstellungsdeckungsfonds II muss Veranlagungen aufweisen, welche den Vorschriften des § 25 Abs. 1 Z 5 bis 8, § 25 Abs. 2 bis 4 und § 25 Abs. 6 bis 8 Pensionskassengesetz in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 81/2018 entsprechen. Dafür müssen die Fondsbestimmungen jedenfalls vorsehen, dass

- **liquide Veranlagungen 25% des Fondsvermögens nicht übersteigen dürfen;**

- **Aktien, aktienähnliche Wertpapiere, corporate bonds und sonstige Beteiligungswertpapiere höchstens 70% des Fondsvermögens betragen dürfen;**
- **Veranlagungen in anderer als Eurowährung 30% des Fondsvermögens nicht übersteigen, wobei bei Beseitigung des Währungsrisikos durch Kurssicherungsgeschäfte diese Veranlagungen den auf Euro lautenden Veranlagungen zugeordnet werden dürfen;**
- **derivative Produkte, die nicht zur Absicherung von Kursrisiken erworben wurden, nur dann erworben werden dürfen, wenn sie zur Verringerung von Veranlagungsrisiken oder zur Erleichterung einer effizienten Verwaltung des einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft zugeordneten Vermögens beitragen; die Risikokonzentration in Bezug auf eine einzige Gegenpartei oder auf andere Veranlagungen in derivative Produkte ist zu vermeiden;**
- **die Vermögenswerte in angemessener Weise zu streuen sind und eine Risikokonzentration zu vermeiden ist;**
- **Veranlagungen in Wertpapiere ein und desselben Ausstellers, ausgenommen die vom Bund, einem Bundesland, einem anderen Mitgliedstaat, einem Gliedstaat eines anderen Mitgliedstaates oder einer internationalen Organisation öffentlich rechtlichen Charakters, der ein oder mehrere Mitgliedstaaten angehören, begeben oder garantiert werden dürfen, höchstens 5% des Fondsvermögens, Veranlagungen in Vermögenswerten von Ausstellern, die einer einzigen Unternehmensgruppe angehören dürfen, höchstens 10% des Fondsvermögens betragen und der Erwerb von Vermögenswerten ein und desselben Ausstellers oder von Ausstellern, die derselben Unternehmensgruppe angehören, generell nicht zu einer übermäßigen Risikokonzentration führt;**
- **bei Veranlagung in Anteilscheine von anderen Investmentfonds, Immobilienfonds oder AIF von mehr als 5% des Fondsvermögens eine Durchrechnung auf die tatsächliche Veranlagung auf die Subfonds vorzunehmen ist.**

Weicht während des Geschäftsjahres des Fonds (auch unzulässigerweise) die tatsächliche Veranlagung davon ab, gilt der Fonds für jenen Zeitraum nicht als deckungsfähig und es ist ein Strafzuschlag gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 festzusetzen.

Gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 lit. f EStG 1988 sind auch Anteile an inländischen Immobilienfonds, die nach den Vorschriften des Immobilien-Investmentfondsgesetzes errichtet wurden, zur Rückstellungsdeckung geeignet. Bei Erfüllung der genannten Voraussetzungen können auch Anteile an ausländischen OGAWs (§ 188 Abs. 2 Z 1 InvFG 2011) des offenen Typs oder ausländische Veranlagungsgemeinschaften in Immobilien des offenen Typs, die laut Fondsbestimmungen außer in Immobilien nur in § 32 Abs. 1 ImmoInvFG aufgezählte Wertpapiere veranlagen dürfen, verwendet werden. Anteile an AIFs sind nur dann zur Rückstellungsdeckung geeignet, wenn sie gleichzeitig dem InvFG oder ImmoInvFG unterliegen, oder – wenn es sich um ausländische Gebilde handelt – unterliegen würden.

Rz 3406d

Gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ist für die Berechnung der Wertpapierdeckung der Nennbetrag der Wertpapiere heranzuziehen. Bei Anteilsscheinen an Kapitalanlagefonds und Immobilienfonds ist der Erstausgabepreis maßgebend, siehe InvFR 2008 Rz 37 ff. Bei Fremdwährungswertpapieren, die vor dem 1. Juli 2009 angeschafft wurden, ist bei der Ermittlung des für die Wertpapierdeckung maßgeblichen Nennbetrages jeweils der Devisenmittelkurs zum Zeitpunkt der Anschaffung der Wertpapiere maßgeblich. Soweit Schuldverschreibungen, die zur Wertpapierdeckung geeignet sind, keinen Nennwert aufweisen, tritt bei der Berechnung des Deckungsmaßes gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 EStG **1988** (50%-Grenze) an die Stelle des Nennwertes der Erstausgabepreis der Wertpapiere.

Abschnitt 8.6.5 mit den dazugehörigen Unterabschnitten und Rz entfällt:

8.6.5 Übergangsregelung

8.6.5.1 Allgemeines

Rz 3407

Die Übergangsregelung des § 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ist für Pensionszusagen maßgebend, für die im letzten Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. Jänner 1990 endet, eine Pensionsrückstellung zu bilden oder zu bilden möglich war. Die Übergangsregelung sieht eine Neubewertung der Pensionsverpflichtungen und eine steuerwirksame Nachholung eines Unterdeckungsbetrages über einen Zeitraum von 20 Jahren vor. Es bestehen keine Bedenken, diesen Zeitraum auf 20 Wirtschaftsjahre zu beziehen.

8.6.5.2 Ermittlung des Unterdeckungsbetrages

Rz 3408

Zum Schluss des letzten vor dem 1. Jänner 1990 endenden Wirtschaftsjahres (Übergangsstichtag) ist die Pensionsrückstellung nach den Bestimmungen des § 14 Abs. 7 EStG 1988 (allenfalls unter Beachtung des § 14 Abs. 10 EStG 1988) neu zu berechnen (fiktive Neurückstellung) und der zu diesem Stichtag steuerwirksam gebildeten Pensionsrückstellung (Altrückstellung) gegenüberzustellen. Dabei sind Rückstellungsteile, die ohne steuerliche Wirkung gebildet wurden, außer Betracht zu lassen. Damit werden auch in der Vergangenheit steuerneutral gebildete Rückstellungsteile in die Nachholwirkung einbezogen; ebenso Rückstellungsteile, die bisher unberücksichtigt geblieben sind, weil die Rückstellung in der Vergangenheit unrichtigerweise nicht oder zu gering gebildet wurde. Die fiktive Neurückstellung kann nach Wahl des Steuerpflichtigen entweder durch Aufrollen der Rückstellungsbildung ab dem Zusagejahr oder in vereinfachter Form pauschal ermittelt werden. Bezüglich der pauschalen Ermittlung der Neurückstellung wird auf die Verordnung BMF vom 18. Jänner 1990, BGBl. Nr. 101/1990, AÖF Nr. 87/1990, verwiesen.

Beispiel:

Die nach § 14 EStG 1972 ermittelte Pensionsrückstellung für die Arbeitnehmerin Y zum 31.12.1989 beträgt 904.245 S. Infolge einer seinerzeitigen Umstellung auf Rückstellungsbildung beträgt der steuerwirksame Teil 683.845 S. Die fiktive Neurückstellung auf Grund der Verordnung beträgt bei einer Differenz (zwischen rechnungsmäßigem Pensionsalter und rechnungsmäßigem Alter zum Übergangsstichtag) von 11 Jahren 1.835.617 S ($904.245 \text{ S} \times 2,03$). Der Unterdeckungsbetrag von 1.151.772 S ist für die zwanzigjährige Nachholung maßgebend.

8.6.5.3 Fortführung des Unterdeckungsbetrages

Rz 3409

Übersteigt die Altrückstellung die fiktive Neurückstellung, so wirkt sich dies bei der Gewinnermittlung für das (erste) im Jahre 1990 endende Wirtschaftsjahr aus. Der Unterschiedsbetrag zwischen der Altrückstellung und der zum nächstfolgenden Bilanzstichtag nach § 14 EStG 1988 ermittelten Pensionsrückstellung ist für dieses Wirtschaftsjahr gewinnwirksam.

Rz 3410

Übersteigt die fiktive Neurückstellung die Altrückstellung, so ist zum Übergangsstichtag der Unterdeckungsbetrag als Unterschiedsbetrag zwischen der Neurückstellung und der Altrückstellung zu berechnen. Der zu diesem Stichtag ermittelte Unterdeckungsbetrag ist so lange unverändert fortzuführen, als sich nicht die gemäß § 14 EStG 1988 berechnete Rückstellung gegenüber der gemäß § 14 EStG 1988 zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres berechneten Rückstellung vermindert. Der zwanzigjährige Nachholungszeitraum wird auch durch den Übertritt des Arbeitnehmers in den Ruhestand oder bei Übergang der Leistungen an Hinterbliebene nicht beendet. Vermindert sich die Rückstellung, so vermindert sich im gleichen Verhältnis auch der Unterdeckungsbetrag (siehe nachfolgende Beispiele). Bei der Berechnung der zu vergleichenden Rückstellungen sind gemäß § 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 jene Leistungen zu Grunde zu legen, die am Übergangsstichtag rechtsverbindlich begründet waren.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber, der nach einem sich mit dem Kalenderjahr deckenden Wirtschaftsjahr bilanziert, hat für eine dem Arbeitnehmer A zugesagte Pension eine Pensionsrückstellung gebildet. Zum Übergangsstichtag (31.12.1989) beträgt die Altrückstellung 339.513 S sowie die Neurückstellung 513.584 S auf Basis einer Pension von 70.000 S jährlich für den Arbeitnehmer und von 42.000 S (60% von 70.000 S) jährlich für seine Witwe. Die Fortführung der Pensionsrückstellung veranschaulichen folgende Schritte (Tabellen 1 bis 3).

Tabelle 1:

Ausgangsbasis bildet auf Grund der Zusage zum 31.12.1989 die sechsprozentige Pensionsrückstellung nach § 14 EStG 1988 (= fiktive Neurückstellung) von 513.584 S. Diese Rückstellung ist zunächst für Zwecke der Nachholwirkung ohne Rücksicht auf spätere Erhöhungen der Zusage für die nachfolgenden Bilanzstichtage fortzuentwickeln:

<i>Bilanzstichtag</i>	<i>6-prozentige Pensionsrückstellung auf Grund der Zusage zum 31.12.1989</i>	<i>Faktor</i>
	<i>1</i>	<i>2</i>
<i>31.12.1989</i>	<i>513.584</i>	<i>-</i>
<i>31.12.1990</i>	<i>593.079</i>	<i>1</i>
<i>31.12.1991</i>	<i>688.436</i>	<i>1</i>

A tritt mit 31.12.1991 in den Ruhestand, die Pension ruht während der Abfertigungszeit von einem Jahr, demnach bis 1.1.1993:

31.12.1992	739.844	1
31.12.1993	722.736	0,976876
31.12.1994	705.075	0,975564

Im Wirtschaftsjahr 1995 verstirbt A. Seine Witwe erhält nunmehr die Witwenpension:

31.12.1995	449.165	0,637046
------------	---------	----------

Der unter Spalte 2 ausgewiesene Faktor ist für die weitere Behandlung des zum 31.12.1989 ermittelten Unterdeckungsbetrages von Bedeutung. Er ermittelt sich aus der Division der Rückstellung (Spalte 1) zum Bilanzstichtag durch die Rückstellung (Spalte 1) zum unmittelbar vorangehenden Bilanzstichtag. Da der Unterdeckungsbetrag so lange unverändert fortzuführen ist, als sich nicht die in Spalte 1 ausgewiesenen Rückstellungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres vermindern, sind die Faktoren nach oben mit 1,0 beschränkt. Der Faktor zum 31.12.1990 wäre 1.154.785 (593.079: 513.584), ist aber mit 1 anzusetzen. Der Faktor zum 31.12.1994 beträgt 0,975564 (705.075: 722.736).

Tabelle 2:

Die für den Arbeitnehmer A zum 31.12.1989 gebildete Pensionsrückstellung beträgt 339.513 S (= Altrückstellung). Der Unterschiedsbetrag zwischen der Altrückstellung und der fiktiven Neurückstellung zum 31.12.1989 von 513.584 S beträgt zunächst 174.071 S (= Unterdeckung). Der Unterschiedsbetrag ist nach Maßgabe des Faktors laut Tabelle 1 fortzuführen und beträgt zum

31.12.1990	$-174,071 \text{ S} \times 1,000000$	$= -174,071 \text{ S}$
31.12.1991	$-174,071 \text{ S} \times 1,000000$	$= -174,071 \text{ S}$
31.12.1992	$-174,071 \text{ S} \times 1,000000$	$= -174,071 \text{ S}$
31.12.1993	$-174,071 \text{ S} \times 0,976876$	$= -170,046 \text{ S}$
31.12.1994	$-170,046 \text{ S} \times 0,975564$	$= -165,891 \text{ S}$
31.12.1995	$-165,891 \text{ S} \times 0,637046$	$= -105,680 \text{ S}$

Tabelle 3:

Die steuerlich maßgebende Pensionsrückstellung für A (Spalte 5) errechnet sich als Unterschiedsbetrag aus der unter Einschluss aller Erhöhungen von Pensionszusagen angesetzten vollen Rückstellung gemäß § 14 EStG 1988 (Spalte 3) und dem jährlich um 5% verminderten fortgeführten Unterdeckungsbetrag (Spalte 4):

Bilanz- stichtag 31.12.	Pension	volle Rückstellung gemäß § 14 EStG	Unterdeckungsbetrag laut Tab. 2	Kürzung in %	verminderter Unterdeckungsbetrag	maßgebende Rückstellung (Unterschieds- betrag aus Spalten 3 und 4)
	₰	₰	₰	₰	₰	₰
		3				4 5
1990	72.800	605.694	174.071	x 0,95	= 165.367	440.327
1991	75.712	744.612	174.071	x 0,90	= 156.664	587.948
1992	75.712	800.215	174.071	x 0,85	= 147.960	652.255
1993	75.712	781.711	170.046	x 0,80	= 136.037	645.674
1994	83.283	838.868	165.891	x 0,75	= 124.418	714.450
1995	49.970	534.399	105.680	x 0,70	= 73.976	460.423

8.6.5.4 Unterdeckung bei vorzeitigem Versorgungsfall

Rz 3411

Erfolgt ein vorzeitiger Versorgungsfall (zB wegen Invalidität), so kann für das Wirtschaftsjahr, in dem dieser vorzeitige Versorgungsfall eintritt, aus ökonomischen Gründen die Vergleichsrechnung auf für jenes Leistungsausmaß erfolgen, das am Ende des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres rechtlich begründet war.

Beispiel:

In Abwandlung des Beispiels in Abschnitt 8.6.5.3 verstirbt der Arbeitnehmer A im Jahr 1991. Die volle Rückstellung gemäß § 14 EStG 1988 zum 31.12.1991 für die Witwe beträgt unter Zugrundelegung

der am 31.12.1989 rechtsverbindlich zugesagten Leistungen (in Höhe von 42.000 ₰) 458.858 ₰,

der am 31.12.1990 rechtsverbindlich zugesagten Leistungen (in Höhe von 43.680 ₰) 477.213 ₰,

der am 31.12.1991 rechtsverbindlich zugesagten Leistungen (in Höhe von 45.427 ₰) 496.299 ₰.

Nach den im vorhergehenden Beispiel festgehaltenen Rechenschritten ergibt sich die steuerlich maßgebende Rückstellung wie folgt:

a) Bei nicht vereinfachter Berechnung

Fortgeführter Unterdeckungsbetrag:

174.071 S \times 0,773688 (458.858 : 593.079) = 134.677 S. Die steuerlich maßgebende Rückstellung beträgt demnach

496.299 S $-$ 121.209 S (134.677 S \times 90%) = 375.090 S.

b) Bei der aus verwaltungsökonomischen Gründen vereinfachten Berechnung ist es unbedenklich, wenn der Faktor aus den Rückstellungen bemessen für die zum Ende des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres rechtsverbindlich begründeten Leistungen ermittelt wird. Der Faktor beträgt dann im Beispielsfall 477.213 S : 605.694 S = 0,787878. Der fortgeführte Unterdeckungsbetrag beträgt demnach 174.071 S \times 0,787878 = 137.147 S. Die steuerlich maßgebende Rückstellung zum 31.12.1991 beträgt hiermit 496.299 S $-$ 123.432 S (90% von 137.147 S) = 372.867 S.

8.6.5.5 Unterdeckungsbetrag bei unverfallbaren Versorgungsanswartschaften

Rz 3412

In Fällen, in denen ein Arbeitnehmer mit unverfallbaren Versorgungsanswartschaften ausscheidet (siehe Rz 3390), bestehen keine Bedenken, einen allfälligen Unterdeckungsbetrag mit einem Faktor zu multiplizieren, wodurch der Unterdeckungsbetrag vermindert werden oder zur Gänze wegfallen kann. Dieser Faktor ergibt sich aus der Teilung des Unterschiedsbetrages zwischen dem Barwert der künftigen unverfallbaren Leistungen im vertraglich vereinbarten Ausmaß (zum Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres, in dem der Arbeitnehmer ausgeschieden ist) und dem Barwert der künftigen unverfallbaren Leistungen im gesetzlichen Mindestausmaß des § 7 BPG in Verbindung mit Art. V Abs. 5 BPG (zum vorgenannten Bilanzstichtag) durch die Rückstellung zum letzten dem Ausscheiden des Arbeitnehmers unmittelbar vorangegangenen Bilanzstichtag. Der Faktor ist nach oben mit 1 begrenzt.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber bilanziert nach einem sich mit dem Kalenderjahr deckenden Wirtschaftsjahr. Zum 31.12.1994 beträgt die für seinen Arbeitnehmer A nach § 14 EStG 1988 berechnete Pensionsrückstellung 650.000 S und der fortgeführte Unterdeckungsbetrag 190.000 S. Ende 1995 scheidet A aus dem Dienstverhältnis aus. Der Barwert der künftigen unverfallbaren Leistungen im gesetzlichen Mindestausmaß des § 7 BPG in Verbindung mit Art. V Abs. 5 BPG zum 31.12.1995 beträgt 220.000 S.

a) Falls der Barwert der künftigen unverfallbaren Leistungen im vertraglich vereinbarten Ausmaß zum 31.12.1995 675.000 S beträgt, würde sich der fortgeführte Unterdeckungsbetrag wie folgt vermindern:

$$190.000 \text{ S} \times (675.000 - 220.000) : 650.000 = 190.000 \text{ S} \times 0,7 = 133.000 \text{ S}$$

In diesem Fall würde sich der fortgeführte Unterdeckungsbetrag somit um 30% vermindern.

b) Falls der Barwert der künftigen unverfallbaren Leistungen im vertraglich vereinbarten Ausmaß zum 31.12.1995 nicht 675.000 S, sondern 2.170.000 S beträgt, würde sich für den fortgeführten Unterdeckungsbetrag keine Veränderung ergeben, weil der Faktor $(2.170.000 \text{ S} - 220.000 \text{ S}) : 650.000 \text{ S} = 3$, also mehr als 1, beträgt.

c) Falls die künftigen unverfallbaren Leistungen zum 31.12.1995 nur im gesetzlichen Ausmaß gemäß § 7 BPG in Verbindung mit Art. V Abs. 5 BPG gewährt werden, entfällt eine weitere Berücksichtigung des fortgeführten Unterdeckungsbetrages, weil sich ein Faktor von Null $(220.000 \text{ S} - 220.000 \text{ S}) : 650.000 \text{ S}$ ergibt.

8.6.5.6 Unterdeckung bei Übertragung auf andere Arbeitgeber

Rz 3413

War in den Fällen der Rz 3398 die Pensionsrückstellung beim früheren Arbeitgeber nach § 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 zu ermitteln, so kann der neue Arbeitgeber höchstens jenen Betrag als steuerlich maßgebende Pensionsrückstellung ansetzen, der beim früheren Arbeitgeber anzusetzen gewesen wäre; dabei ist für die Berechnung der künftigen Rückstellungen gemäß § 14 EStG 1988 von der Summe aus dem Vergütungsbetrag – höchstens dem Betrag der Rückstellung gemäß § 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 zum Zeitpunkt der Übertragung – und dem verminderten Unterdeckungsbetrag (siehe Beispiel unter Rz 3410 Tabelle 3 Spalte 4) auszugehen.

Rz 3414

Wird ein geringerer Betrag als die steuerlich maßgebende Rückstellung vergütet, so ist der verminderte Unterdeckungsbetrag im selben Verhältnis zu vermindern. Bezüglich eines die steuerlich maßgebende Rückstellung übersteigenden Vergütungsbetrages wird auf die Ausführungen in Rz 3400 verwiesen.

Rz 3415

Wurden in den Fällen der Rz 3398 die übernommenen Pensionsverpflichtungen vom früheren Arbeitgeber bereits für Wirtschaftsjahre vergütet, die vor dem 1. Jänner 1990 geendet

haben, so ergibt sich aus § 116 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 folgendes: Der neue Arbeitgeber hat die fiktive Neurückstellung mit dem Betrag anzusetzen, der beim früheren Arbeitgeber unter der Annahme der Fortdauer des Dienstverhältnisses und gleicher Pensionszusage (wie beim neuen Arbeitgeber) als fiktive Neurückstellung anzusetzen gewesen wäre. Dies gilt auch dann, wenn die Vergütung geringer war als die Rückstellung nach dem EStG 1972 zum Zeitpunkt der Übernahme der Pensionsverpflichtungen. Überstieg die Vergütung diese Rückstellung und hat der neue Arbeitgeber den übersteigenden Betrag einer Passivpost zugeführt, so ist entsprechend den Ausführungen zu Rz 3400 vorzugehen.

8.6.5.7 Unterdeckung bei Leistungsverminderung bzw. Erhöhung der Pensionsaltersgrenze

Rz 3416

Vermindern sich die Leistungen gegenüber der Leistungszusage zum Schluss des letzten vor dem 1. Jänner 1990 endenden Wirtschaftsjahres, so ist dies entsprechend beim Unterdeckungsbetrag zu berücksichtigen; dh. bei den zu vergleichenden Rückstellungsbeträgen sind ab dem Eintritt einer Reduktion die Rückstellungsbeträge unter Beachtung dieser reduzierten Leistungen zu berechnen. Dies gilt auch bei einer Erhöhung der den Berechnungen zu Grunde zu legenden Pensionsaltersgrenze, wobei wirtschaftlich gleichzeitig erfolgte Pensionserhöhungen einzubeziehen sind. Aus verwaltungsökonomischen Gründen besteht jedoch kein Einwand, wenn auf die an und für sich gebotene Berücksichtigung verzichtet wird, solange der fortgeführte Unterdeckungsbetrag mit der Rückstellung nach § 14 EStG 1988 nach oben begrenzt ist.

Beispiel:

Zum Bilanzstichtag 31.12.1989 geht der Arbeitgeber für die einem Arbeitnehmer auf das Pensionsalter 60 Jahre zugesagte Pension vom bisher deckungslosen Zahlungsverfahren (siehe Rz 3396) auf das Rückstellungsverfahren über. Für diese Pensionszusage betragen die fiktive Neurückstellung zum 31.12.1989 630.000 S, der Unterdeckungsbetrag 630.000 S (da Altrückstellung Null S ist) und die Rückstellung gemäß § 14 EStG 1988 zum 31.12.1993 1.200.000 S. Wird 1994 die Pensionszusage für den Arbeitnehmer auf das Pensionsalter 65 Jahre geändert und ergibt sich auf Grund der neuen Rechtsverhältnisse zum 31.12.1994 (Annahme Pensionserhöhung gleichzeitig mit der Erhöhung des Pensionsalters) eine Rückstellung gemäß § 14 EStG 1988 von 950.000 S, so errechnet sich der fortgeführte Unterdeckungsbetrag wie folgt:

$$630.000 \text{ S} \times (950.000 \text{ S} / 1.200.000 \text{ S}) = 498.750 \text{ S}.$$

8.6.5.8 Nachholung der Rückstellungsbildung, die mangels Schriftlichkeit bzw. wegen schädlicher Widerrufsklauseln nicht möglich war

Rz 3417

In Fällen, in denen vor dem Wirksamkeitsbeginn des BPG eine steuerliche Rückstellungsbildung mangels Schriftlichkeit der Pensionszusage oder infolge schädlicher Widerrufsklauseln nicht zulässig war, besteht nicht die Möglichkeit, die Rückstellungsbildung durch Einbeziehen in die zwanzigjährige Übergangsverrechnung nachzuholen. In solchen Fällen können die auf die Zeit vor dem 1. Juli 1990 entfallenden Rückstellungsteile nur steuerneutral gebildet werden. Dem Steuerpflichtigen bleibt es aber unbenommen, die mündlich erteilten Zusagen in schriftliche Zusagen umzuwandeln bzw. die Widerrufsklauseln den Erfordernissen des BPG entsprechend anzupassen; dies bewirkt, dass bezüglich der steuerneutralen Rückstellungsteile wie von neuen Zusagen auszugehen ist.

8.6.5.9 Übergang vom deckungslosen Zahlungsverfahren

Rz 3418

Ist für eine Pensionszusage bis zum Ablauf des letzten vor dem 1. Jänner 1990 endenden Wirtschaftsjahres keine Rückstellung gebildet worden, obwohl eine Rückstellungsbildung zulässig gewesen wäre (deckungsloses Zahlungsverfahren), besteht die Möglichkeit, diese Fälle in die zwanzigjährige Übergangsverrechnung einzubeziehen. Die Altrückstellung ist in diesen Fällen mit Null anzusetzen. Die fiktive Neurückstellung wäre zwar an sich durch Aufrollen der Rückstellungsbildung ab dem Zusagejahr zu ermitteln. Aus Gründen der Vereinfachung bestehen aber keine Bedenken, wenn die fiktive Neurückstellung aus einem versicherungsmathematisch gekürzten Teilwert abgeleitet wird; dabei ist vom Wirtschaftsjahr der ursprünglichen Pensionszusage auszugehen. Für den Unterdeckungsbetrag gilt das in den Vorabsätzen beschriebene Verfahren.

Rz 3419

Geht ein Arbeitgeber erst in späteren Wirtschaftsjahren auf die Rückstellungsbildung über, ist das vorstehend beschriebene Verfahren mit der Maßgabe anzuwenden, dass der auf die Wirtschaftsjahre zwischen dem letzten Wirtschaftsjahr 1989 und dem Übergangsjahr unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr entfallende Rückstellungsteil als steuerneutral anzusehen ist (siehe Rz 3396). Aus verwaltungsökonomischen Gründen besteht jedoch kein Einwand, von einer steuerneutralen Behandlung solcher Rückstellungsteile Abstand zu nehmen, wenn der Arbeitgeber bis zum Ablauf des letzten vor dem 1. Jänner 1994 endenden Wirtschaftsjahres auf die Rückstellungsbildung übergeht.

Rz 3516 wird geändert (Judikatur):

Rz 3516

Strafbare Handlungen

Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder Organen der Europäischen Union verhängt werden, sind generell nicht abzugsfähig (siehe Rz 4846a ff). Eine Rückstellung der Geldstrafe ist unabhängig vom Verschulden nicht mehr zulässig. Rückstellungen wegen der Inanspruchnahme aus strafbaren Handlungen (zB Schadenswiedergutmachungen) kommen dann in Betracht, wenn **dieses Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zurechenbar sind und die Inanspruchnahme wahrscheinlich ist; von einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme kann jedenfalls solange nicht ausgegangen werden, als davon auszugehen ist, dass das strafbare Verhalten entdeckt wird; die Kenntnis der Tatbegehung durch den Täter alleine ist somit nicht ausreichend (VwGH 18.10.2018, Ra 2017/15/0085, VwGH 23.2.2017, Ra 2015/15/0023). Zwangsläufig müssen dieses Fehlverhalten und die sich daraus ergebenden Folgen der betrieblichen Sphäre zurechenbar sein.**

Rückstellungen wegen der Inanspruchnahme aus strafbaren Handlungen durch Abschöpfung der Bereicherung (§ 20 StGB) kommen in Betracht, sobald von der Entdeckung des strafbaren Verhaltens ausgegangen werden muss.

Rz 3824 wird geändert (Klarstellung):

Rz 3824

Tätigt der Steuerpflichtige keine Investitionen, steht ihm jedenfalls ein Grundfreibetrag in Höhe von 13% des Gewinnes, höchstens aber in Höhe von 13% von 30.000 € zu. Der Grundfreibetrag kann daher höchstens 3.900 € betragen. Bei zwei oder mehreren betrieblichen Einkunftsquellen kann der Steuerpflichtige den Grundfreibetrag den einzelnen Betrieben (einschließlich Mitunternehmeranteilen) zuordnen, maximal jedoch in Höhe von 13% des Gewinnes der jeweiligen betrieblichen Einkunftsquelle.

Der Grundfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen pro Veranlagungsjahr nur einmal zu. **Enden in einem Veranlagungsjahr mehrere Wirtschaftsjahre (zB ein abweichendes Wirtschaftsjahr und ein Rumpfwirtschaftsjahr) mit einerseits positivem und andererseits negativem Ergebnis, sind diese zu saldieren. Dies gilt analog dazu**

auch für jene Fälle, in denen mehrere Wirtschaftsjahre zu positiven Ergebnissen in einem Veranlagungsjahr führen.

Bei Mitunternehmerschaften steht der Grundfreibetrag entsprechend dem Gewinnanteil zu; soweit einzelne Mitunternehmer andere betriebliche Einkunftsquellen besitzen, kann sich daraus ebenfalls nur ein Grundfreibetrag von insgesamt höchstens 3.900 € pro Person und Veranlagungsjahr ergeben.

Rz 3434 wird geändert (Anpassung an geänderte Rechtslage):

Rz 3834

Die Antragstellung für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag (einschließlich einer allfälligen gegenüber dem Gewinnverhältnis abweichenden Zuordnung des Grundfreibetrages im Falle zweier oder mehrerer Betriebe) ist bis zur Rechtskraft des entsprechenden Einkommen- oder Feststellungsbescheides möglich. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft beschränkt die Möglichkeit der Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft (vgl. VwGH 1.6.2017, Ro 2016/15/0024). Damit kann ein Steuerpflichtiger, der die Geltendmachung im Rahmen der Steuererklärung unterlassen hat, dies innerhalb der **Beschwerdefrist** Berufungsfrist nachholen. Nachfolgende Rechtskraftbeseitigungen (etwa in Folge eines Wiederaufnahmeverfahrens) führen jedoch zu keiner Öffnung der Antragsmöglichkeiten für Nachmeldungen. Das bedeutet, dass das betragliche Ausmaß eines möglichen Gewinnfreibetrages mit den konkret zur Bedeckung herangezogenen Wirtschaftsgütern und den jeweiligen gewählten Summen beschränkt ist. Die Begrenzung der Antragstellung bis zur Rechtskraft als einkommensteuerliche Sonderverfahrensbestimmung ermöglicht eine konzentrierte, verwaltungsökonomische Verfahrensabwicklung und eine zeitnahe budgetäre Kalkulierbarkeit der antragspflichtigen Maßnahme.

Rz 3839 wird geändert (Berichtigung):

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

Rz 3846 wird geändert (Klarstellung):

Rz 3846

Der Gewinnfreibetrag beträgt bis zu einer Bemessungsgrundlage von 175.000 Euro (unverändert zu 2010 bis 2012) 13%. Überschreitet die Bemessungsgrundlage diesen Betrag, steht für den Überschreibungsbetrag, abhängig von der Höhe der Überschreitung, ein reduzierter Gewinnfreibetrag zu. Für einen Überschreibungsbetrag bis 175.000 Euro stehen 7% und für weitere 230.000 Euro 4,5% Gewinnfreibetrag zu. Abweichend von der bis 2012 geltenden Rechtslage, die ein maximales Ausmaß des Gewinnfreibetrages von 100.000 Euro vorsah (dies entspricht einem maximalen begünstigten Gewinn von 769.230 Euro), steht der Gewinnfreibetrag somit nur für Gewinne bis zu 580.000 Euro zu. Unter Zugrundelegung der Prozentstaffelung ergibt sich damit ein Maximalausmaß von 45.350 Euro.

Enden in einem Veranlagungsjahr mehrere Wirtschaftsjahre (zB ein abweichendes Wirtschaftsjahr und ein Rumpfwirtschaftsjahr) mit einerseits positivem und andererseits negativem Ergebnis, sind diese zu saldieren. Beträgt der Saldo max. 100.000 €, beträgt das maximale Ausmaß der Erhöhung 13% jenes Betrages, um den die Bemessungsgrundlage bzw. der Saldo 30.000 € übersteigt. Dies gilt analog dazu auch für jene Fälle, in denen mehrere Wirtschaftsjahre zu positiven Ergebnissen in einem Veranlagungsjahr führen.

Beispiele:

[...]

Rz 4131 wird geändert (Judikatur):

Rz 4131

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

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

- sämtliche gesondert absetzbaren Betriebsausgaben einschließlich Umsatzsteuer,
- die auf Anlagenzugänge entfallende Vorsteuer, soweit sie bei Inanspruchnahme des Vorsteuerpauschales nicht vom Vorsteuerpauschale erfasst ist,
- die auf pauschalierte Betriebsausgaben entfallende tatsächliche Vorsteuer oder der darauf entfallende Vorsteuerpauschalbetrag).

Die Überschrift zu Abschnitt 11.2 und der folgende Text werden geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

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

Siehe die Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1989 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes bei nichtbuchführenden Gewerbetreibenden, BGBl. Nr. 55/1990 **idF BGBl II Nr. 2018/215.**

Rz 4141e wird geändert (Klarstellung):

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 1955 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 (es sei denn der maßgebliche Einheitswert beträgt auf Grund von unterjährigen Verkäufen, Verpachtungen und zur Nutzung überlassenen Flächen höchstens 75.000 Euro). Die Gewinnermittlung im Rahmen der Vollpauschalierung hat aber auch für die Jahre 2015 und 2016 auf Basis des neu festgestellten Einheitswertes zu erfolgen (**dies gilt sinngemäß auch für die pauschalen Betriebsausgaben gem. § 3 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015**). Sollten für diese Jahre bereits Veranlagungsbescheide ergangen sein, sind diese gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu ändern.*

Rz 4141 f wird geändert (Judikatur):

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 (**BFG 1.10.2018, RV/7100701/2012**). Beträgt der maßgebliche Gesamteinheitswert der selbst bewirtschafteten Fläche über 75.000 Euro (für Veranlagungszeiträume bis 2014 100.000 Euro) oder der maßgebliche Forst-Teileinheitswert über 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 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. Bilanzierung zu ermitteln. Sollte der Erwerber bereits einen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr führen, kann für diesen Betrieb im Jahr des unterjährigen Betriebserwerbs die bisherige Gewinnermittlung fortgeführt werden.

Rz 4148i wird geändert (Adaption eines Beispiels):

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:

<i>Masthühnerproduktion 2014</i> 8	134.400 118.500 Stück (7 6 Umtriebe)	
<i>Masthühnerproduktion 2013</i> 7	102.000 Stück (5 Umtriebe)	
<i>Masthühnerproduktion 2012</i> 6	118.500 134.400 Stück (6 7 Umtriebe)	
<i>Nachhaltige Produktion</i>	<u>134.400 118.500 + 102.000 + 134.400 118.500</u>	= 118.300

Der Durchschnittsbestand an Masthühnern beträgt im Jahr ~~2018-14~~ 118.300 Stück; das sind 118,3 Vieheinheiten. Eine Vollpauschalierung ist daher auch im Jahr ~~2019-15~~ zulässig.

Beispiel 2:

Masthühnerproduktion 2018-14	117.400 Stück (7 Umtriebe)	
Masthühnerproduktion 2017-13	119.600 Stück (5 Umtriebe)	
Masthühnerproduktion 2016-12	126.500 Stück (6 Umtriebe)	
Nachhaltige Produktion	$\frac{117.400+119.600+126.500}{3}$	= 121.167

Der Durchschnittsbestand an Masthühnern beträgt im Jahr ~~2018-14~~ 121.167 Stück; das sind 121,17 Vieheinheiten. Ab dem Jahr ~~2019-15~~ ist daher eine Vollpauschalierung nicht mehr zulässig.

Wurden die Produktionskapazitäten gegenüber den Vorjahren wesentlich gesteigert, ist nur die Produktionskapazität (Zahl der gehaltenen Masttiere) des laufenden Jahres beachtlich. Eine wesentliche Steigerung der Produktionskapazität kann dann angenommen werden, wenn sich die Zahl der Masttiere gegenüber dem Vorjahr um mehr als 25% verändert. 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 4164 wird geändert (Klarstellung):

Rz 4164

Rechtslage ab 1. Jänner 2001

Die Ermittlung der Betriebsausgaben mit einem pauschalen Durchschnittssatz von 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) zuzüglich allfälliger Lohnkosten gilt ~~nur~~ für gärtnerische Endverkaufsbetriebe. Rebschulen zählen zum Gartenbau. **Siehe auch die Rz 5060b, 5060e und 5060g.**

Rz 4166a wird geändert (Klarstellung):

Rz 4166a

Die Teilpauschalierung ist nach der Bruttomethode ausgestaltet: Der pauschale Betriebsausgabensatz errechnet sich durch Anwendung des Durchschnittssatzes von 70% auf die Betriebseinnahmen einschließlich der Umsatzsteuer. Im Rahmen der Bruttomethode

sind Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt Betriebsausgaben und Umsatzsteuererstattungen seitens des Finanzamtes Betriebseinnahmen. Da die Betriebsausgabenpauschalierung den Charakter der Brutto-Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht verändert, sind Umsatzsteuererstattungen (Gutschriften aus dem Saldo Vorsteuer und geschuldeter Umsatzsteuer) auch bei Inanspruchnahme der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Weg der Teilpauschalierung als Betriebseinnahmen zu erfassen; sie erhöhen damit auch wieder im Ausmaß von 70% das Betriebsausgabenpauschale. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt gehen im Betriebsausgabenpauschale auf (VwGH 26.7.2017, Ro 2015/13/0003).

Bei unentgeltlicher Betriebsübergabe gilt in Bezug auf die Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 im Fall der Überrechnung des Vorsteuerguthabens Folgendes: § 12 Abs. 15 UStG 1994 bezweckt, die unentgeltliche Betriebsübertragung umsatzsteuerneutral zu halten. Gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 führt eine unentgeltliche Betriebsübertragung zu keiner Gewinnrealisierung und wird durch die Anordnung der Buchwertfortführung steuerneutral gestellt. Erfolgt eine Überrechnung der Vorsteuergutschrift an den Übergeber des Betriebes, ist die Gutschrift der weiterverrechneten Umsatzsteuer im Rahmen des § 12 Abs. 15 UStG 1994 beim Übernehmer des Betriebes bei Teilpauschalierung nicht als Betriebseinnahme zu erfassen.

Rz 4245 wird geändert (§ 107 EStG 1988):

Rz 4245

Bei der nichtlandwirtschaftlichen Nutzungsüberlassung von Grund und Boden ist jedenfalls das reine Nutzungsentgelt anzusetzen. **Für Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten sieht § 107 EStG 1988 für Auszahlungen ab 2019 eine Abzugsteuer mit Endbesteuerungswirkung vor (siehe dazu Rz 8207a ff). Soweit für Auszahlungen ab 2019 § 107 EStG 1988 nicht anwendbar ist (zB bei Zahlungen, die von Telekomunternehmen stammen oder die aus Anlass der Verlegung von nicht zur Energieerzeugung dienenden Wasserleitungen erfolgen), kann der steuerfreie Anteil aus einer Gesamtentschädigung bei Leitungsrechten vereinfacht ermittelt werden; siehe dazu Rz 5173 ff.**

~~Zur vereinfachten Ermittlung des steuerfreien Anteils aus einer Gesamtentschädigung bei Leitungsrechten (zB Strom oder Gasleitungen) siehe Rz 5174.~~

[...]

Rz 4328 wird geändert (Aktualisierung):

Rz 4328

Zu den Betriebseinnahmen und -ausgaben siehe Rz 4109 ff. Zu den neben dem Pauschalsatz absetzbaren Betriebsausgaben siehe auch Rz 4117 ff betreffend die gesetzliche Basispauschalierung, der entsprechend gilt. ~~Der Abzug eines Lehrlingsfreibetrages (LFB) oder Bildungsfreibetrages (BFB) kommt ebenso wie der Abzug eines Investitionsfreibetrages (IFB) oder Forschungsfreibetrages (FFB) nicht in Betracht.~~

Rz 4368 wird wie folgt geändert (2. BRBG):

Rz 4368

§ 3. Abs. 2 Die Inanspruchnahme der Pauschalierung nach § 1 Z 1 ist ausgeschlossen, wenn Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Sinn des § 2 Abs. 2

1) in tatsächlicher Höhe oder

*2) unter Inanspruchnahme der Verordnung über die Individualpauschalierung von Betriebsausgaben, Werbungskosten und Vorsteuern, BGBl. II Nr. 230/1999 in der Fassung BGBl. II Nr. 500/1999 (**Hinweis: mit dem 2. BRBG, BGBl. I Nr. 2018/61***

außerkräftgetreten) bei einer weiteren Tätigkeit geltend gemacht werden, die mit der künstlerischen oder schriftstellerischen Tätigkeit im Zusammenhang steht.

Der Ausschluss gemäß § 3 der Verordnung kommt zur Anwendung wenn

- Einkünfte aus einer weiteren, nicht von der Künstler/Schriftstellerpauschalierung erfassten Tätigkeit, die mit der künstlerischen bzw. schriftstellerischen Tätigkeit im Zusammenhang steht (siehe Rz 4369), vorliegen und dabei
- Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die vom Pauschale erfasst sind (siehe Rz 4366) bei Ermittlung dieser Einkünfte in tatsächlicher Höhe oder über die Inanspruchnahme der Individualpauschalierung geltend gemacht werden. Bereits die Geltendmachung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten aus einer einzigen Aufwandskategorie im Sinne der Rz 4366 hat den gänzlichen Ausschluss der Pauschalierung zur Folge. Die Geltendmachung von nicht abpauschalierten Betriebsausgaben oder Werbungskosten (siehe Rz 4367) oder die Inanspruchnahme der gesetzlichen Basispauschalierung (§ 17 EStG 1988) ist hingegen unschädlich.

Rz 4371 wird (iZm Rz 4372a) geändert:

Rz 4371

Die Sportlerpauschalierungsverordnung ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Unbeschränkte Steuerpflicht des Sportlers.
2. Selbständige Ausübung einer Tätigkeit als Sportler (siehe Rz 4372).
3. Im Kalenderjahr der Veranlagung überwiegen die Auftritte im Ausland im Rahmen von Sportveranstaltungen (Wettkämpfen, Turnieren) im Verhältnis zu den Auftritten im Inland im Rahmen von Sportveranstaltungen (siehe **Rz 4372a** bis 4375).

~~Es bestehen keine Bedenken, den Inhalt der Verordnung auf alle offenen Fälle auch in Jahren vor 2000 anzuwenden, bei denen die Voraussetzungen für die Anwendung der Verordnung dem Grunde nach erfüllt sind.~~

Nach Rz 4372 wird folgende Rz 4372a eingefügt (Judikatur):

Rz 4372a

Sportveranstaltungen im Sinne der Verordnung sind organisierte sportliche Wettkämpfe, die in Beachtung bestimmter Regeln vor einem Publikum ausgetragen werden. Es treten mehrere Teilnehmer gegeneinander an und messen sich miteinander, wobei ein Ergebnis ermittelt wird. Eine Sportveranstaltung ist durch das Attribut eines (organisierten) Leistungsvergleichs, der öffentlich auf Grundlage eines genau definierten Regelwerkes erfolgt, gekennzeichnet. Keine Sportveranstaltung ist z.B. Extrembergsteigen, da kein Leistungsvergleich aufgrund klar definierter Regeln bzw. kein Reglement für die Teilnahme gegeben ist (VwGH 22.3.2018, Ro 2017/15/0045).

Rz 4532d wird geändert (Klarstellung):

Rz 4532d

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 in der geltenden Fassung ist gemäß § 124b Z 314 lit. a EStG 1988 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden und gilt in Bezug auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Verluste, die ab dem Kalenderjahr 2013 entstanden sind.

Beispiel:

*Ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner erzielt in den Jahren 2010 bis 2015 Verluste und ab dem Jahr 2016 Gewinne. Ab der Veranlagung 2016 kann er die Verluste 2013, 2014, 2015 als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 abziehen; die Verluste aus 2010, **2011 und 2012** ~~und 2011~~ sind hingegen nicht vortragsfähig.*

Rz 5060a bis 5060g werden eingefügt (Klarstellung):

Rz 5060a

§ 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 enthält eine taxative Aufzählung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Neben den namentlich aufgezählten Betriebszweigen sind als Auffangtatbestand Betriebe genannt, die „Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte“ gewinnen.

Bei Produktionsformen, bei denen die Wirkungen der „Naturkräfte“ künstlich erzeugt werden (künstliches statt natürliches Licht, Nährlösung statt Verwurzelung im Boden) gilt in Bezug auf die Abgrenzung zu einer dem § 23 EStG 1988 zuzuordnenden Betätigung:

- **Werden im Erzeugungsprozess Naturkräfte unter labormäßigen Bedingungen wirksam, stellt die Erzeugung keine dem § 21 EStG 1988 zuzuordnende Produktionsform dar. Der Einsatz des Bodens als Produktionsfaktor ist für die Zuordnung zu § 21 EStG 1988 zwar kein unbedingtes Erfordernis (siehe Rz 5063), jedoch ist die Grenze zum Erzeugungsprozess „mit Hilfe der Naturkräfte“ dort zu ziehen, wo eine Produktion unter labormäßigen Bedingungen erfolgt. Sie entspricht einem technisch standardisierten Prozess, der sich von einer gewerblichen Produktion (zB im Rahmen der Biotechnologie) nicht mehr unterscheidet. Derartige Produktionsformen entsprechen nach der Verkehrsauffassung nicht mehr dem Bild von Land- und Forstwirtschaft und sind einem gewerblichen Produktionsprozess vergleichbar. Sie stellen daher eine gewerbliche Tätigkeit (§ 23 EStG 1988) dar. Siehe dazu auch Rz 5060c (Produktion von Algen in abgeschlossenen Systemen) sowie 5060d (Produktion von Plankton in geschlossenen Systemen).**
- **Werden im Erzeugungsprozess Naturkräfte nicht unter labormäßigen Bedingungen wirksam, ist die Produktion dem § 21 EStG 1988 zuzuordnen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob und in welchem Ausmaß die Bedingungen, die dazu führen, dass die Naturkräfte wirken, künstlich**

hergestellt werden. Siehe dazu auch Rz 5060b (Indoorproduktion von Hanf), Rz 5060c (Produktion von Algen in offenen Systemen), Rz 5060e (Sprossen- bzw. Microgreens-Produktion), 5060f (Aquaponik-Anlagen), 5060g (Pilzzucht).

Rz 5060b - Indoorproduktion von Hanf

Die Erzeugung von Hanf in geschlossenen Indoor-Produktionsanlagen stellt eine dem Gartenbau zuzuordnende Produktionsform dar (§ 21 Abs. 1 Z 1 EStG). Im Rahmen LuF-Pauschalierung ist sie nach § 5 LuF-PauschVO 2015 zu erfassen. Geschlossene Indoor-Produktionsanlagen fallen nicht unter den Begriff „Gewächshaus“ iSd § 5 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015. Dementsprechend kommt die Anwendung eines Durchschnittssatzes gemäß § 5 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 nicht in Betracht. Die Gewinnermittlung hat daher stets nach § 5 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 zu erfolgen (Teilpauschalierung).

Rz 5060c – Produktion von Algen

Algen werden für den Verkauf als Lebensmittel und/oder Futtermittel sowie für den Einsatz in der Kosmetikindustrie kultiviert. Je nach Produktionsform ist zu unterscheiden:

- Die Produktion in Open Pond Systemen, das sind offene Wasserbecken, die etwa in Gewächshäusern oder Folientunnel aufgestellt werden, ist dem § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zuzuordnen.
- Abgeschlossene Systeme (Photobioreaktoren) sind eine Produktionsform, die nicht mehr dem § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zuzuordnen ist. Sie stellt auch keinen Nebenbetrieb iSd § 6 LuF-PauschVO 2015 dar, weil der Betrieb eine Organisation erfordert, die erheblich über das zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erforderliche Betriebsvermögen hinausgeht (siehe Rz 4202). Sie führt daher stets zu Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988).

Rz 5060d – Produktion von Plankton

Phytoplankton ist eine pflanzliche Mikroalge, die aus einzelnen, im Wasser freischwebenden Zellen besteht; es dient als Futtermittel. Zooplankton (tierisches Plankton) findet in der Fischzucht als Futterquelle Verwendung.

Die Zucht von Plankton erfolgt regelmäßig in geschlossenen Rohrsystemen oder in geschlossenen lichtdurchlässigen Gefäßen oder Becken, die in Hallen oder lichtdurchfluteten Räumen aufgestellt werden. Derartige abgeschlossene Systeme sind eine Produktionsform, die nicht mehr dem § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zuzuordnen ist. Sie stellt auch keinen Nebenbetrieb iSd § 6 LuF-PauschVO 2015 dar, weil der Betrieb eine Organisation erfordert, die erheblich über das zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erforderliche Betriebsvermögen hinausgeht (siehe Rz 4202). Sie führt daher stets zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG).

Rz 5060e – Sprossen- bzw. Microgreens-Produktion

Microgreens sind kleine essbare Pflanzen, meist Gemüsepflanzen, die dicht angebaut und geerntet werden, während sie noch kleine Pflänzchen sind. Es liegt eine dem Gartenbau zuzuordnende Produktionsform (§ 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) vor. Erfolgt die Produktion „indoor“ und nicht in einem „Gewächshaus“ iSd § 5 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015, kommt die Anwendung eines Durchschnittssatzes gemäß § 5 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 nicht in Betracht. Die Gewinnermittlung hat nach § 5 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 zu erfolgen (Teilpauschalierung). Bei Produktion in Gewächshäusern ist im Rahmen der Pauschalierung § 5 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 anzuwenden.

Rz 5060f – Aquaponik-Anlagen

Aquaponik ist ein Verfahren, das Techniken der Fischzucht in Indoor-Fischzuchtanlagen mit der Kultivierung von Pflanzen in Hydrokultur verbindet. Es handelt sich dabei um einen geschlossenen Wasser- und Nährstoffkreislauf, welcher in automatisierten Abläufen bewirtschaftet wird. Das Fischwasser wird als Dünger für die Pflanzenzucht verwendet. Neben Fischen können in Indooranlagen auch Krebse, Garnelen etc. gezüchtet werden. Die Pflanzen werden meist in Gewächshäusern gezogen.

- **Werden die mittels Aquaponik erzeugten Pflanzen bzw. deren Erzeugnisse verkauft, liegt eine dem § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zuzuordnende Produktionsform vor.**
- **Werden die mittels Aquaponik erzeugten Pflanzen ausschließlich im Rahmen der Fischzucht als Futter verwendet, ist sie als Teil der Fischzucht (§ 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) anzusehen.**

Rz 5060g - Pilzzucht

Wird die Pilzzucht nicht unter labormäßigen Bedingungen betrieben, ist sie dem § 21 EStG 1988 zuzuordnen (vgl. UFS RV/0202-S/06 zur Zucht von Champignons, die unter Anbau von Gemüse zu subsumieren ist). Andernfalls liegt ertragsteuerlich eine gewerbliche Tätigkeit vor (vgl. VwGH 8.3.1963, 495/61, betr. Entwicklung von Champignons in Glasbehältern).

Erfolgt die Pilzzucht „indoor“ und nicht in einem „Gewächshaus“ iSd § 5 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015, kommt die Anwendung eines Durchschnittssatzes gemäß § 5 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 nicht in Betracht. Die Gewinnermittlung hat nach § 5 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 zu erfolgen (Teilpauschalierung). Auf eine Pilzzucht, die in einem „Gewächshaus“ erfolgt, ist im Rahmen der Pauschalierung § 5 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 anzuwenden.

Rz 5063 wird geändert (Klarstellung):

Rz 5063

~~Fehlt es bei der Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen an einer Beziehung zu Grund und Boden, liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor (VwGH 8.3.1963, 0495/61, betr. Entwicklung von Champignons in Glasbehältern). Dieser Mindestbezug zu Grund und Boden ist jedoch insbesondere bei Hydro- und Substratkulturen zu bejahen.~~

Die Gewinnung von Pflanzen und Pflanzenteilen unter labormäßigen Bedingungen stellt eine gewerbliche Tätigkeit dar (siehe Rz 5060a). Bei Hydro- und Substratkulturen liegt eine dem § 21 EStG 1988 zuzuordnende Betätigung vor.

Rz 5142a wird eingefügt (Klarstellung):

Rz 5142a

Die Schnecken- und Insektenzucht ist unter den in § 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 erfassten Tatbestand „Tierzucht- und Tierhaltung im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes“ zu subsumieren. Da für Schnecken keine Vieheinheiten existieren, ist die Schnecken- und Insektenzucht dem § 21 EStG 1988 zuzuordnen, wenn dazu überwiegend Erzeugnisse verwendet werden, die im eigenen Betrieb gewonnen werden. Entsprechendes gilt für die Zucht von Insekten als Nahrungsmittel (zB.

Heuschrecken; Mehlwürmer) oder Futtermittel (Soldatenfliegenlarven als Fischfutter).

Der Abschnitt 15.7 wird samt Unterabschnitten und Rz geändert (JStG 2018)

15.7 Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten

15.7.1 Steuerabzug bei Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG 1988)

Rz 5172

§ 107 EStG 1988 sieht vor, dass Einkünfte in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen, bei Auszahlungen ab 2019 einer Abzugsteuer unterliegen. Mit dem Steuerabzug sind die erfassten Einkünfte endbesteuert, es sei denn, es wird die Regelbesteuerung beantragt. Zu § 107 EStG 1988 siehe die Rz 8207a ff.

15.7.2 Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten in der Veranlagung

Rz 5173

Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten sind in folgenden Fällen in der Veranlagung zu erfassen:

1. Veranlagungen bis 2017:

Die Einkünfte sind entsprechend den Rz 5174 bis Rz 5175c zu erfassen. Für Fälle, die von § 107 EStG 1988 erfasst sind (Einkünfte von Infrastrukturbetreibern, siehe dazu Rz 8207c), besteht eine Ausnahme in Fällen, in denen § 124b Z 234 EStG 1988 anzuwenden ist. Das sind zum 14.8.2018 nicht rechtskräftig veranlagte Fälle, in denen – wie bei der Veranlagung 2018 – bereits § 107 Abs. 11 EStG 1988 anzuwenden ist (siehe dazu Rz 8207s).

2. Veranlagung 2018:

a) Einkünfte, die von § 107 EStG 1988 erfasst sind (Einkünfte von Infrastrukturbetreibern, siehe dazu Rz 8207c): Die Bemessungsgrundlage ist (§ 124b Z 234 EStG 1988 iVm § 107 Abs. 11 EStG 1988):

- **33% des (Netto)Auszahlungsbetrages als pauschale Bemessungsgrundlage (siehe dazu Punkt 3a). Die Rz 5174 bis Rz 5175c sind nicht anzuwenden.**
 - **Die vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten nachzuweisende Bemessungsgrundlage. Rz 5174, Rz 5175b und Rz 5175c sind anzuwenden. Die Pauschalsätze der Rz 5175a sind nicht anzuwenden. Anhang VI ist zu beachten.**
- b) Einkünfte, die von § 107 EStG 1988 nicht erfasst sind (zB Einkünfte von Auszahlern, die keine Infrastrukturbetreiber sind, siehe dazu Rz 8207d): Die Einkünfte sind entsprechend den Rz 5174 bis Rz 5175c zu erfassen.**
- 3. Veranlagungen ab 2019:**
- a) Einkünfte, die von § 107 EStG 1988 erfasst sind (Einkünfte von Infrastrukturbetreibern, siehe dazu Rz 8207c): Die Einkommensteuer ist mit der Abzugsteuer gemäß § 107 EStG 1988 abgegolten. In die Veranlagung sind derartige Einkünfte nur mehr aufzunehmen, wenn die Regelbesteuerung beantragt wird (siehe Rz 8207p). In diesem Fall ist Bemessungsgrundlage:**
- **33% des (Netto)Auszahlungsbetrages als pauschale Bemessungsgrundlage. Rz 5174 bis Rz 5175c sind nicht anzuwenden.**
 - **Die vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten nachzuweisende Bemessungsgrundlage. Rz 5174, Rz 5175b und Rz 5175c sind anzuwenden. Die Pauschalsätze der Rz 5175a sind nicht anzuwenden. Anhang VI ist zu beachten.**
- b) Einkünfte, die von § 107 EStG 1988 nicht erfasst sind (zB Einkünfte von Auszahlern, die keine Infrastrukturbetreiber sind, siehe dazu Rz 8207d): Die Einkünfte sind entsprechend den Rz 5174 bis Rz 5175c zu erfassen.**

15.7.3 Komponenten des Entgelts für die Einräumung eines Leitungsrechtes

Rz 5174 (Text aus der bisherigen Rz 5172 und Rz 5173a)

Im Entgelt für die Einräumung des Servituts sind meist mehrere Komponenten enthalten, insbesondere

- Entgelt für die Benützung des Grund und Bodens
- Entschädigung für die durch die Beeinträchtigung der Verfügungsmacht des Grundeigentümers entstandene Wertminderung der Vermögenssubstanz

- Entgelt für Ertragsausfall im land- und forstwirtschaftlichen Bereich.

a) Das Benützungsentgelt zählt

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

b) Eine Entschädigung für Bodenwertminderung (Verminderung des Teilwertes) setzt voraus, dass das Leitungsrecht zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumt wird (Rz 6409). Darüber hinaus führt die Einräumung einer weiteren Servitut an einer bereits mit gleichartigen Servituten belasteten Liegenschaft nur in einem eingeschränkten Ausmaß zu einer weiteren Bodenwertminderung (VwGH 7.7.2011, 2008/15/0142, VwGH 29.7.2010, 2006/15/0317). Die Obergrenze der Wertminderung ist aber jedenfalls der gemeine Wert des Grund und Bodens vor Bekanntwerden der Absicht der Leitungsverlegung (vgl. dazu OGH 26.5.1983, 6 Ob 802/81). Diese Obergrenze wird in aller Regel nicht erreicht. Die Entschädigung für Bodenwertminderung ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfrei, wenn die Bodenwertminderung auf Grund einer Maßnahme im öffentlichen Interesse eintritt (siehe dazu Rz 1038 ~~und~~, Rz 6653 **und Rz 8207b**).

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

Übersicht:

	Von Voll- oder Teilpauschalierung erfasst	Einnahmen-Ausgabenrechnung oder Bilanzierung (§ 4/1)
Servitutsentgelt	stpfl	stpfl
Optionsentgelt	stpfl	stpfl
Bodenwertminderung im öffentlichen Interesse	steuerfrei	steuerfrei
Ertragsausfälle und	Vollpauschalierung:	stpfl

Wirtschaftserschwerisse (Rz 4182)	Siehe Rz 4182 Teilpauschalierung: stpfl	
Flurschäden	Ja	stpfl
Randschäden	Ja	stpfl
Hiebsunreife	Ja	stpfl
Schlägerung zur Unzeit	Ja	stpfl
Jagdbeeinträchtigung	Nein, gesondert anzusetzen	stpfl
Bewirtschaftungserschwerisse	Ja	stpfl
Schlägerungs- und Räumungskosten	Ja	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 5175a.

15.7.4 Optionsentgelt

Rz 5175 (Text aus der bisherigen Rz 5173)

Wird ein Optionsvertrag abgeschlossen, der den Abschluss des Servitutsvertrages gewährleistet, und wird für die Einräumung der Option ein Entgelt bezahlt, ist das Optionsentgelt jedenfalls steuerpflichtig. Steht der Optionsvertrag im Zusammenhang mit Betriebsvermögen, führen die Einkünfte aus diesem Vertrag zu betrieblichen Einkünften; im Falle der Pauschalierung sind diese Einkünfte zusätzlich zum pauschalierten Gewinn zu erfassen. Steht der Optionsvertrag im Zusammenhang mit Privatvermögen, führen die Einkünfte aus diesem Vertrag zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 4 EStG 1988. In beiden Fällen sind die Einkünfte zum Tarif gemäß § 33 EStG 1988 zu erfassen.

15.7.5 Zuordnung der Entschädigungssumme

Rz 5175a (entspricht inhaltlich der bisherigen Rz 5174 und Rz 5174a)

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 laufend ausbezahlten Entgelten ist die Aufteilung in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil für das jährlich zufließende Entgelt vorzunehmen.

Bei umsatzsteuerlich pauschalieren Landwirten (§ 22 UStG 1994) sind die pauschalen Prozentsätze von den Bruttoeinnahmen (einschl. USt) in Abzug zu bringen.

Die dargestellte Vorgangsweise kann auch bei einem Grundstück angewendet werden, das keinem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Voraussetzung ist aber, dass das Grundstück für land- und forstwirtschaftliche Zwecke genutzt wird (zB durch Verpachtung an einen Land- und Forstwirt).

Bei höheren Beträgen ist hinsichtlich der Ermittlung des steuerfreien Anteils grundsätzlich eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Es bestehen keine Bedenken, auch bei höheren Beträgen von einer Feststellung im Einzelfall abzusehen und jedenfalls einen Betrag steuerfrei zu belassen, der den oben angeführten steuerfreien Anteilen bezogen auf 30.000 Euro bzw. 50.000 Euro entspricht.

Rz 5175b (Text aus der der bisherigen Rz 5174)

Soll von den in Rz 5175a angeführten Sätzen nach Ansicht des Steuerpflichtigen abgewichen werden, ist hinsichtlich der Ermittlung des steuerfreien Anteils eine Feststellung im Einzelfall zu treffen. Wird durch den Steuerpflichtigen ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen; dabei sind die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung beizuziehen. Zu den Grundsätzen für die Ermittlung des steuerfreien Anteils aus einer Entschädigungssumme im Fall der Einräumung eines Leitungsrechtes siehe den Anhang VI.

Eine in Verträgen getroffene Zuordnung der Entschädigungssumme zu den einzelnen Komponenten ist für das Finanzamt nicht bindend (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093). Die Zuordnung selbst ist keine Rechtsfrage, sondern ein Teil der Sachverhaltsermittlung. Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu diesem Ergebnis führen, sind vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen.

Die Behauptungs- und Beweislast für das Ausmaß der Entschädigung für die Bodenwertminderung trifft den Steuerpflichtigen (VwGH 1.6.2006, 2003/15/0093; BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012). Das Ergebnis sowie die Überlegungen, welche zu dem Ergebnis führen, sind vom Abgabepflichtigen schlüssig zu begründen. Wird durch den Steuerpflichtigen hierfür ein Gutachten vorgelegt, ist dieses auf fachlicher Ebene zu überprüfen. Zur Beurteilung eines Gutachtens sind die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung beizuziehen. Ein "Gutachten", das die zu begutachtenden Tatsachen nicht ausreichend bezeichnet, keine klare Aussagen zum maßgeblichen Sachverhalt trifft und überdies keinerlei ziffernmäßig nachvollziehbare Berechnung in Bezug auf die angeblich eingetretene Wertminderung enthält, ist als Beweismittel untauglich (BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012).

Auch die bloße Aufzählung möglicher Wertminderungsgründe und Wertdifferenzen zu vergleichbaren Grundstücken alleine stellen keinen Nachweis für die Wertminderung dar. Es muss objektiv nachgewiesen werden, dass die Wertdifferenz alleine auf die Beeinträchtigung des Gesamtgrundstückes durch einen Servitutsstreifen zurückzuführen ist (BFG 22.12.2016, RV/7100119/2016).

Das BFG hat zum Ausdruck gebracht, dass dem Ansatz schätzungsweise ermittelter Sätze nach den EStR 2000 zuzustimmen ist, wenn ein Nachweis über ein abweichendes Aufteilungsverhältnis vom Steuerpflichtigen nicht erbracht wird (vgl. BFG 15.10.2015, RV/4100532/2013, betreffend Ansatz eines Betrages von 4.500 Euro als Bodenwertminderung sowie BFG 17.6.2015, RV/7101511/2012, betreffend Ansatz von 45%

gemäß obiger Z 1 lit. b). Für die Bewertung sind stets die Verhältnisse am Tag des Vertragsabschlusses maßgebend. Künftige Verwendungsänderungen (zB Nutzung für Schotterabbau) sind nur zu berücksichtigen, wenn sie sich zum maßgeblichen Zeitpunkt bereits auf den Marktpreis auswirken und daher tatsächlich preisbestimmend sind (VwGH 31.1.2018, Ra2017/15/0038). Eine durch einen Dienstbarkeitsvertrag wesentlich gestiegene Ertragsfähigkeit des Grundstückes ist zu berücksichtigen (VwGH 31.1.2018, Ro 2016/15/0034).

Rz 5175c (Text aus der bisherigen 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 aufgliedert werden. Richtsätze und Aufgliederung sind Empfehlungen an die Kammermitglieder und entfalten keine Bindungswirkung für die Finanzverwaltung (VwGH 07.07.2011, 2008/15/0142). Bestehen im Einzelfall Zweifel an der Richtigkeit der gewählten Ansätze für Bodenwertminderung, Rechtseinräumung, Wirtschafterschwernis, Ertragsentgang und dgl., so ist deren Richtigkeit unter Beiziehung der sachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung zu überprüfen.

Im Interesse der Rechtssicherheit können die fachkundigen Bediensteten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung bereits im Zuge der Erstellung von Rahmenverträgen zu bewertungsrechtlichen Fragen kontaktiert und diese mit ihnen abgestimmt werden.

Rz 5413 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

Rz 5413

Der Abverkauf von Privatvermögen (Grundstücke, Sammlungen) kann Nachhaltigkeit und damit einen Gewerbebetrieb begründen. Erfolgt die Einlage nicht mit den historischen Anschaffungskosten, sondern mit dem Teilwert (siehe Rz 2485), so führen nur Wertsteigerungen zwischen Einlage- und Veräußerungszeitpunkt zu steuerlichen Auswirkungen. Gelegentliche Veräußerungen von Privatvermögen werden mit Ausnahme der **Veräußerung von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 und von Grundstücken gemäß § 30 EStG 1988 sowie der Spekulationsgeschäfte gemäß § 31 EStG 1988** und Beteiligungsveräußerungen iSd § 31 steuerlich nicht erfasst.

Beispiel 1:

Die Veräußerung einer archäologischen Sammlung in drei Etappen durch einen Hobbyarchäologen an ein Museum ist als eine in mehreren Tätigkeiten vorgenommene einheitliche Handlung anzusehen und nähert sich zwar der Grenze der Nachhaltigkeit, hat diese aber noch nicht überschritten (VwGH 22.3.1993, 91/13/0190). Für die Nachhaltigkeit ist nicht das Suchen nach Sammlungsstücken, sondern die wiederholte Veräußerung entscheidend (VwGH 10.3.1993, 91/13/0189).

Beispiel 2:

Die Veräußerung einer privaten Briefmarkensammlung durch eine Vielzahl von Verkaufsgeschäften kann einen Gewerbebetrieb darstellen; bloß gelegentliche Verkäufe ohne inneren Zusammenhang erfüllen jedoch das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit nicht (VwGH 20.3.1980, 2598/77).

Beispiel 3:

Der Abverkauf von en bloc, in spekulativer Absicht erworbenen Goldstücken in mehreren Teilen an verschiedene Personen ist nachhaltig (VwGH 12.12.1988, 87/15/0107), nicht aber der Abverkauf von Goldmünzen nach Maßgabe eines auftretenden Geldbedarfes (VwGH 28.1.1980, 3431/78).

Rz 5665a wird eingefügt (Judikatur):

Rz 5665a

Zahlungen, die im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung (Betriebsaufgabe) noch nicht als Forderung bestehen, zählen nicht zum Übergangsgewinn (VwGH 27.7.1999, 94/14/0053). Ist der Tatbestand, der das Entstehen einer Forderung auslöst, erst verwirklicht, nachdem der Betrieb veräußert bzw. aufgegeben wird, hat die Forderung zum Stichtag der Übergangsgewinnermittlung noch nicht bestanden (VwGH 29.3.2007, 2006/15/0297; BFG 21.12.2018, RV/5101066/2018 betr. Ausgleichsanspruch iSd § 24 HVertrG; ebenso BFG 18.1.2019, RV/3100533/2017).

Stellt der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer seine Geschäftsführertätigkeit ein und entsteht gleichzeitig mit der Aufgabe des (Geschäftsführungs-)Betriebes der Anspruch auf Kapitalabfindung der Pensionszusage ohne dass es weiterer - nachgelagerter - Voraussetzungen wie etwa eines Gesellschafterbeschlusses bedarf, entsteht die Forderung auf Kapitalabfindung im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Geschäftsführung und

ist im Übergangsgewinn zu erfassen (VwGH 27.11.2014, 2011/15/0101; VwGH 19.4.2018, Ro 2016/15/0017).

Rz 5708 wird geändert (Klarstellung):

Rz 5708

Der Begriff des Wohnsitzes richtet sich nach § 26 Abs. 1 BAO. Liegt nur ein Wohnsitz vor, so ist dieser **in der Regel der** Hauptwohnsitz. Bei mehreren Wohnsitzen gilt als Hauptwohnsitz derjenige, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen; siehe auch Rz 6630 ff).

Rz 5927b wird geändert (Klarstellung):

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 (beschenken) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird.

Handelt es sich beim nahen Angehörigen um eine Kapitalgesellschaft, dann stellt die anteilige Schenkung eine Einlage dar, die nach § 6 Z 14 EStG 1988 zu beurteilen ist.

Nicht von dieser Regelung umfasst ist bei nahen Angehörigen allerdings die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Gesellschaftsvermögen. Im Falle einer „Schenkungs“ aus dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in das Gesellschaftsvermögen liegt eine Entnahme mit nachfolgender Einlage vor, soweit die quotenmäßige Beteiligung der Gesellschafter verändert wird (vgl. Rz 5931).

Da die Einlage in den Betrieb eines anderen Mitunternehmers erfolgt, kann die Teilwertvermutung gemäß Rz 5926 in einem solchen Fall nicht zur Anwendung gelangen. Ebenso wenig kann außerhalb des Anwendungsbereiches des Umgründungssteuergesetzes

die Aufdeckung der stillen Reserven durch das Einstellen einer Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung stiller Reserven im Rahmen von Ergänzungsbilanzen vermieden werden.

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.

Rz 6024 wird geändert (Klarstellung):

Rz 6024

Ansonsten setzt die Feststellung der Einkünfte voraus, dass die Beteiligten dieselbe Einkunftsart erzielen. An Personengesellschaften, deren Gesellschaftern gemeinschaftliche Einkünfte zufließen, darf nur ein Bescheid pro Einkünfteermittlungszeitraum ergehen und nicht Feststellungsbescheide für jede einzelne vermietete Liegenschaft (VwGH 21.02.2001, 2000/14/0127, 2000/14/0128, 2000/14/0129, 2000/14/0130).

Sind Gesellschafter eine natürliche Person und eine Person, deren Anteil zum Betriebsvermögen gehört, findet kein Feststellungsverfahren statt; siehe auch Rz 574 ff. Sind als Gesellschafter mehrere natürliche Personen und eine Kapitalgesellschaft beteiligt, ist eine Feststellung nur hinsichtlich der natürlichen Personen möglich (VwGH 11.09.1997, 93/15/0127).

Sind Gesellschafter mehrere natürliche Personen und mehrere Kapitalgesellschaften, ist eine Feststellung jeweils hinsichtlich der Kapitalgesellschaften und hinsichtlich der natürlichen Personen erforderlich. Die von den Kapitalgesellschaften gemeinschaftlich erzielten Einkünfte sind zufolge § 7 Abs. 3 KStG 1988 solche aus Gewerbebetrieb (VwGH 25.06.1997, 95/15/0192). Siehe auch KStR 2013 Rz 406. **Da die Einkünfte transformation des § 7**

Abs. 3 KStG 1988 dem Feststellungsverfahren vorgelagert ist, sind im Feststellungsverfahren für Kapitalgesellschaften auch Einkünfte im Sinne des § 27 und § 30 EStG 1988 aufzunehmen, weil es sich dabei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt.

In allen diesen Fällen wird aber eine Mitunternehmerschaft nicht begründet; weiters ändert sich nichts an der grundsätzlich in Höhe der Hafteinlage begrenzten Verlustteilnahme des Kommanditisten bzw. Stillen. Dabei ist unbeachtlich, ob es sich bei dem Kommanditisten um

eine natürlich Person, eine Mitunternehmerschaft oder eine Kapitalgesellschaft (ausgenommen Körperschaften, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln) handelt.

Rz 6103a wird geändert (Klarstellung):

Rz 6103a

Auf in einem Betriebsvermögen gehaltenes Altvermögen ist ab 1.4.2012 grundsätzlich bereits die neue Rechtslage (nach dem BBG 2011) anzuwenden, da dieses auch schon vor dem BBG 2011 generell steuerhängig war. Wird in einem Betriebsvermögen gehaltenes Altvermögen ab dem 1.4.2012 veräußert, kommt unter den Voraussetzungen des § 27a Abs. 1 und 2 EStG 1988 bereits der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung (§ 124b Z 192 EStG 1988). Bei Veräußerungen ab dem 1.1.2016 kommt der besondere Steuersatz von 27,5% gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 idF StRefG 2015/2016 zur Anwendung (Inkrafttreten: § 124b Z 281 EStG 1988). Eine KEST-Abzugsverpflichtung besteht diesfalls allerdings nicht. Für die Unterscheidung von Alt- und Neuvermögen nach den dargestellten Stichtagen ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, das ist idR der im Depotgeschäft ist **für diesen Zweck grundsätzlich auf den Schlusstag abzustellen.** grundsätzlich davon auszugehen, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums mit dem Schlusstag erfolgt.

Rz 6103c wird geändert (Klarstellung):

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, 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. Unabhängig davon stellt die Ausübung eines solchen Bezugsrechts eine Anschaffung dar, weshalb die dabei erhaltenen neuen Anteile jedenfalls Neubestand sind.
 - 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). **Da die Kapitalmaßnahmen-VO ausschließlich auf Wertpapiere abstellt, kommt § 7 Kapitalmaßnahmen-VO für nicht verbrieft sonstige Forderungen (ua Wandeldarlehen) nicht zur Anwendung, weshalb die Wandlung einer solchen Forderung unabhängig von Alt- oder Neuvermögen einen Tauschvorgang darstellt.**

- Geht im Zuge einer Kapitalmaßnahme das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den übertragenen Anteilen verloren, kommt der Entstrickungsstatbestand des § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 bei Anwendbarkeit der speziellen Bestimmungen des UmgrStG nicht zur Anwendung.

Rz 6105 wird geändert (Klarstellung):

Rz 6105

Gemäß § 20 Abs. 2 zweiter TS EStG 1988 dürfen Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, die mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die die besonderen Steuersätze gemäß § 27a EStG 1988 anwendbar sind. Das Abzugsverbot umfasst somit Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang sowohl mit den Früchten aus der Überlassung von Kapital als auch im Zusammenhang mit Substanzgewinnen und Einkünften aus verbrieften Derivaten. Das Abzugsverbot gilt auch

- bei in einem Betriebsvermögen gehaltenem Kapitalvermögen;
- im Rahmen der Veranlagung;
- bei Aufwendungen für unverbriefte Derivate, bei denen gemäß § 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988 eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer einbehalten wird (Rz 7752a);
- wenn die Regelbesteuerungsoption (§ 27a Abs. 5 EStG 1988) ausgeübt wird.

Kapitalvermögen, dessen Erträge stets dem progressiven Tarif unterliegen, sind nicht vom Abzugsverbot betroffen (zB Einkünfte aus echter stiller Gesellschaft). Zu „negativen Zinsen“ siehe Rz 6121h.

Rückerstattete (zurückgezahlte) Einnahmen stellen gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 grundsätzlich Werbungskosten dar, womit bei Einkünften im Sinne des § 27 EStG 1988, sofern ~~einer~~ Sondersteuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung käme. Die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 muss allerdings bei zurückgezahlten **Kapitale**Einkünften aus verfassungsrechtlichen Gründen ~~insoweit~~ teleologisch reduziert werden, weshalb die als Werbungskosten geltenden Rückzahlungen bei der Ermittlung dieser Einkünfte abgezogen

werden können. **Zur Abzugsfähigkeit zurückgezahlter Kapitaleinkünfte im Rahmen der Einkünfteermittlung bei anderen Einkunftsarten siehe Rz 6231.**

Rz 6106 wird geändert:

Rz 6106

[...]

Fremdwährungsdarlehen

Fremdwährungsdarlehen stellen keine Wirtschaftsgüter nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026). Damit liegt im Falle einer Realisierung (Wechsel in Euro oder in zum Euro wechselkursstabile Währung) kein steuerwirksamer Verlust oder Gewinn **Überschuss** iSd § 27 EStG 1988 vor. Ein Abwertungsverlust infolge einer Änderung des Wechselkurses zählt somit auch nicht zu den Werbungskosten.

[...]

Rz 6110 wird geändert (Verweisanpassung):

Rz 6110

Unter Gewinnanteile fallen alle Anteile am Gewinn von inländischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von ausländischen Kapitalgesellschaften, die den inländischen vergleichbar sind. Zu den Gewinnanteilen zählen daher offene Ausschüttungen auf Grund eines Gewinnverteilungsbeschlusses (Dividenden und Gewinne der GmbH), Gratisaktien und Freianteile (befreit nach § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988) und garantierte Dividenden. Gewinnanteile von ausländischen Kapitalgesellschaften, die weder Aktiengesellschaften noch GmbHs vergleichbar sind, zählen zu den anderen Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (siehe Abschnitt 20.2.1.6). Die Prämienrückgewähr (das ist die Rückgewährung von Prämien durch ein Versicherungsunternehmen an den Versicherungsnehmer) stellt grundsätzlich keinen Gewinnanteil dar, auch wenn das Versicherungsunternehmen die Rückgewähr so bezeichnet (zu einer möglichen Steuerpflicht siehe Abschnitt 20.2.1.10.1).

Werden Gewinne nicht ausgeschüttet, sondern thesauriert und erst im Wege der Veräußerung der Anteilsrechte realisiert, dann liegen keine Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, sondern aus realisierten Wertsteigerungen vor.

Zu Ausschüttungen aus Investmentfonds siehe InvFR 20018.

Sonstige Bezüge sind andere geldwerte Vorteile, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben; dazu zählen vor allem die verdeckten Ausschüttungen (siehe Abschnitt 20.2.1.5).

Rz 6121c wird geändert (Klarstellung):

Rz 6121c

Ebenso gehören bei der Veräußerung privater Wirtschaftsgüter gegen Ratenzahlungen die in den Raten enthaltenen Zinsenanteile zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (VwGH 28.11.2007, 2007/15/0145, zur Abtretung von GmbH-Anteilen gegen Ratenzahlung). **Eine solche Zinskomponente kann in einer fremdüblichen Wertsicherungsvereinbarung (VwGH 20.09.2007, 2007/14/0015) oder einer explizit vereinbarten fremdüblichen Verzinsung liegen. Wurde keine Vereinbarung getroffen oder explizit Zinslosigkeit vereinbart, ist in wirtschaftlicher Betrachtung dennoch vom Vorhandensein einer Zinskomponente in den Raten auszugehen (siehe auch Rz 5678).**

Zur Nichtanwendbarkeit des besonderen Steuersatzes siehe Rz 6225a.

Rz 6143 wird geändert (Klarstellung):

Rz 6143

Unter dem Oberbegriff „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen“ werden grundsätzlich sämtliche positive wie negative Einkünfte aus der tatsächlichen und fiktiven Veräußerung, der Einlösung und der sonstigen Abschichtung erfasst („Substanzgewinne“, „Substanzverluste“).

Betroffen sind abstrakt sämtliche Wirtschaftsgüter, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 sind. Damit unterliegen insbesondere Aktien, GmbH-Anteile, Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, sowie nicht verbrieft Forderungen und auch Abschichtungsgewinne bei der echten stillen Gesellschaft § 27 Abs. 3 und 6 EStG 1988. Entscheidend ist, ob ein Wirtschaftsgut beim konkreten Steuerpflichtigen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital erwirtschaften kann, weshalb Verbindlichkeiten nicht von § 27 Abs. 3 EStG 1988 umfasst sind. Daher fallen zB Konvertierungsgewinne von Darlehen nicht unter § 27 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026). Daher fallen zB auch realisierte Wertsteigerungen von Kryptowährungen (zB Bitcoin), sofern diese zinstragend veranlagt sind, unter § 27 Abs. 3 EStG 1988.

Ein (Teil-)Nachlass einer Darlehensforderung führt nicht zu positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen beim Darlehensnehmer und umgekehrt nicht zu negativen Einkünften beim Darlehensgeber.

Wird ein eingetretener Substanzschaden ersetzt (etwa weil keine rechtzeitige Veräußerung stattfinden konnte und danach ein Kursverlust eingetreten ist), ist dieser auch im Rahmen der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen zu erfassen (sofern es sich um Wirtschaftsgüter des Neubestands handelt). Als Einkünfte ist nur jener Betrag zu erfassen, der die Anschaffungskosten übersteigt. **Dabei stellt ein nach einer allfälligen Veräußerung geleisteter Schadenersatz – unabhängig von der Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten – einen zusätzlichen steuerpflichtigen Veräußerungserlös dar. Dieser ist jedoch grundsätzlich – nach den Bestimmungen des § 27 Abs. 8 EStG 1988 – mit einem allfälligen realisierten Veräußerungsverlust verrechenbar. Wird hingegen der Schadenersatz vor einer allfälligen Veräußerung geleistet, führt dies zu einer Kürzung der Anschaffungskosten.**

Beispiel:

A hat am 4.5.01 Forderungswertpapiere um 1.000 angeschafft und

a) am 10.7.05

b) am 20.6.06

um 900 veräußert. Aufgrund eines Beratungsfehlers erhält A am 23.12.05 einen Schadenersatz in Höhe von 100. Diese Zahlung

a) ist in voller Höhe als realisierte Wertsteigerungen steuerpflichtig, wobei einer Verrechnung mit dem aus der Veräußerung eingetretenen Veräußerungsverlust in diesem Fall möglich ist.

b) kürzt die Anschaffungskosten der Forderungswertpapiere. Diese betragen nunmehr 900, weshalb bei der späteren Veräußerung kein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entsteht.

Zur Behandlung einer Ausbuchung bzw. Übertragung von Wertpapieren, deren Wert etwa aufgrund einer Insolvenz des Emittenten nahezu null beträgt, siehe Rz 6231a.

Rz 6148a wird geändert (JStG 2018):

Rz 6148a

Im Folgenden wird der Ausdruck „Entstrickung“ stellvertretend für alle möglichen Umstände, in denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird, verwendet. Eine

aktive Handlung des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich. Auch der Tod des Steuerpflichtigen oder der Abschluss bzw. die Änderung eines DBA kann einen Umstand iSd § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 darstellen (siehe dazu auch Rz 2518).

Die Steuerpflicht tritt auch dann ein, wenn zwar der inländische Wohnsitz und demzufolge auch die unbeschränkte Steuerpflicht beibehalten wird, aber wegen der Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in einen anderen Staat der ausschließliche Besteuerungsanspruch an späteren Wertsteigerungen durch das Abkommen dem anderen Staat übertragen wird.

Bei Wegzug einer natürlichen Person in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, ~~mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht~~, ist vorgesehen, dass die anlässlich des Wegzugs entstandene Steuerschuld auf Antrag nicht festzusetzen ist. Dies gilt ebenso bei der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes oder Derivates an eine andere natürliche Person, die in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, ~~mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht~~, ansässig ist.

Rz 6149 wird geändert (JStG 2018):

Rz 6149

Im Falle des Wegzugs werden Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften erfasst, wenn das Besteuerungsrecht Österreichs (§ 98 Abs. 1 Z 5 lit. e bzw. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) eingeschränkt wird.

Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften werden hingegen stets erfasst. In den letztgenannten Fällen kommt es immer zum Entstehen einer Steuerschuld nach § 27 Abs. 6 EStG 1988, denn in diesen Fällen geht mit dem Eintritt der beschränkten Steuerpflicht bereits nach inländischem Recht das Besteuerungsrecht an den Wertsteigerungen verloren, weil solche Beteiligungen nicht von § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 erfasst sind.

Zum Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld bei Wegzug einer natürlichen Person in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, ~~mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht~~, sowie bei unentgeltlichen Übertragungen an eine andere natürliche Person in einen solchen Staat siehe Abschnitt 20.2.2.4.9.

In Rz 6154 wird das Beispiel 3 geändert (JStG 2018):

Rz 6154

Beispiel 3:

*Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige C überträgt seine im Privatvermögen gehaltenen Aktien an eine intransparente liechtensteinische Privatstiftung. Im Jahr der Übertragung ist der Wert der Aktien um 140 höher als bei der Anschaffung, zusätzlich hat C Verluste in Höhe von 12,73 aus dem Verkauf von Investmentfondsanteilen. Die Übertragung der Aktien unterliegt der Entstrickungsbesteuerung, wobei C in der Steuererklärung einen Antrag auf Ratenzahlung stellen kann, wonach die Abgabenschuld gleichmäßig über einen Zeitraum von **fünfsieben** Jahren zu entrichten ist. Da die Abgabenschuld jedoch bereits im Jahr der Übertragung entsteht, kann C den Verlust aus der Veräußerung der Investmentfondsanteile von 12,73 mit dem Veräußerungsgewinn von 140 ausgleichen, womit insgesamt 127,27 steuerpflichtig sind. Die darauf entfallende Steuerschuld ($35 = 127,27 * 27,5\%$) kann daher auf Antrag auf **fünfsieben** Jahre gleichmäßig verteilt (**75**) entrichtet werden. Eine spätere vorzeitige Fälligkeit der Raten hat keine Auswirkungen auf die Verlustverwertung.*

Rz 6156 wird geändert (JStG 2018):

Rz 6156

Bei Wegzug einer natürlichen Person in einen Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, ~~mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht,~~ ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988). Das Antragsrecht steht dabei für jedes im Zeitpunkt des Wegzugs vorhandene Wirtschaftsgut oder Derivat gesondert zu. Ein Antrag auf Nichtfestsetzung kann außerdem bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern und Derivaten an eine andere natürliche Person gestellt werden, die in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, ~~mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht,~~ ansässig ist (zB Schenkung oder Übergang der Wirtschaftsgüter oder Derivate von Todes wegen auf eine natürliche Person).

Die Nichtfestsetzung der Steuerschuld gilt im Verhältnis zu einem Staat

- der Europäischen Union oder

- des Europäischen Wirtschaftsraumes, ~~sofern eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht~~ (Norwegen, Liechtenstein, ~~ab 1.1.2017 auch~~ **und** Island). Zur Schweiz siehe oben Abschnitt 20.2.2.4.1.

Da mit dem Wegzug bzw. der unentgeltlichen Übertragung die Steuerschuld zwar entsteht, aber nicht festgesetzt wird, steht der späteren Erhebung der Steuer kein DBA entgegen.

Rz 6156a wird geändert (JStG 2018):

Rz 6156a

Der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld kann nur in der das Wegzugsjahr bzw. das Jahr der unentgeltlichen Übertragung betreffenden Steuererklärung gestellt werden, die vor Ergehen des Einkommensteuerbescheides eingebracht wurde. Wurde in dieser Steuererklärung kein Antrag gestellt, kann ein solcher in einer nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides (zB in einem Berufungsverfahren oder einem wieder aufgenommenen Verfahren) eingereichten Steuererklärung nicht nachgeholt werden. Dies gilt auch in Fällen, in denen der Einkommensteuerbescheid nicht auf Grundlage einer vom Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärung erging; denn wird im Zuge einer Berufung gegen einen derartigen Einkommensteuerbescheid erstmalig eine Steuererklärung mit Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld eingebracht, wurde der Antrag im Berufungsverfahren und nicht in der Steuererklärung gestellt.

Der Antrag auf Nichtfestsetzung wirkt der Höhe nach immer für sämtliche im betroffenen Wirtschaftsgut entstrickte stillen Reserven, auch wenn der in der betreffenden Steuererklärung erklärte gemeine Wert sich nachträglich als objektiv zu niedrig herausstellt.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung der Steuerschuld (Wegzug einer natürlichen Person in einen Staat der Europäischen Union oder des EWR, ~~sofern eine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht~~ oder unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern und Derivaten an eine andere natürliche Person, die in einem Staat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes, ~~mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht,~~ ansässig ist) ist durch eine Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen.

Rz 6156b wird geändert (JStG 2018):

Rz 6156b

Eine nach dem Wegzug erfolgte tatsächliche Realisierung im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 oder der nachfolgende Wegzug bzw. die spätere Überführung des Wirtschaftsgutes oder Derivates in einen Drittstaat gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht. Der Eintritt des rückwirkenden Ereignisses ist dem zuständigen Finanzamt vom Steuerpflichtigen anzuzeigen, wenn das rückwirkende Ereignis in der Begründung des Bescheides angeführt ist (§ 120 Abs. 3 BAO).

Die Neufestsetzung der Steuer im Bescheid des Wegzugsjahres wird daher ausgelöst durch:

- Eine tatsächliche Veräußerung oder eines sonstigen Realisierungsvorgangs der Wirtschaftsgüter und Derivate durch den Steuerpflichtigen selbst oder seinen unentgeltlich erwerbenden Rechtsnachfolger.

Beispiel 6:

A schenkt 2013 seine Anteile an der XY-AG seinem Sohn B mit Wohnsitz in München. Dieser Vorgang unterliegt der Entstrickungsbesteuerung; A macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in der Beteiligung enthaltenen stillen Reserven nicht festsetzen zu lassen. 2014 verkauft B die Beteiligung. Der Verkauf durch B gilt als rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung des an A gerichteten Bescheides des Entstrickungsjahres nach sich zieht.

Beispiel 7:

B mit Wohnsitz in Wien ist an der deutschen X-AG beteiligt. 2016 übersiedelt B nach Budapest unter Aufgabe seines Wohnsitzes in Wien. Die durch den Wegzug entstehende Steuerschuld wird bei der Veranlagung 2016 antragsgemäß nicht festgesetzt. 2018 veräußert B seine Beteiligung. Der Verkauf durch B gilt als rückwirkendes Ereignis, das die Abänderung des an B gerichteten Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.

- Einen späteren Wegzug in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem keine mit dem EU-Bereich vergleichbare umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht bzw. eine spätere Überführung des Wirtschaftsgutes oder Derivates in einen solchen Staat (fiktive Veräußerung).

Um zu verhindern, dass durch einen Wegzug/Überführung in einen EU-Staat/EWR-Staat mit anschließendem Wegzug/Überführung in einen Drittstaat die Entstrickungsbesteuerung umgangen wird, gilt ein weiterer Wegzug in einen

Drittstaat als Veräußerung, die die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Wegzugsjahres nach sich zieht.

Beispiel 8:

A mit Wohnsitz in Wien ist an der deutschen X-AG beteiligt. 2012 übersiedelt A nach München unter Aufgabe seines Wohnsitzes in Wien. Die durch den Wegzug entstehende Steuerschuld wird bei der Veranlagung 2012 antragsgemäß nicht festgesetzt. 2014 übersiedelt A unter Aufgabe seines Wohnsitzes in München nach

a) Oslo,

b) Istanbul.
*Im Fall a) gilt der Wegzug nicht als Veräußerung, da **es sich bei Norwegen um einen mit dem EWR-Staat handelt** Norwegen gemäß Art. 27 und 28 des Doppelbesteuerungsabkommens eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.*

Im Fall b) gilt der Wegzug als Veräußerung, da die Türkei ein Drittstaat iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 ist.

In Rz 6156e wird Beispiel 12 geändert (JStG 2018):

Rz 6156e

Beispiel 12:

Nach (unter Einschränkung des Besteuerungsrechtes Österreichs) erfolgtem Wegzug einer natürlichen Person in einen Staat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, erfolgt:

a) Ein Zuzug nach Österreich oder

b) ein Weiterzug in einen Staat, mit dem Österreich ein DBA abgeschlossen hat, das die Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 dem Ansässigkeitsstaat zuteilt, oder

c) ein Weiterzug in einen Staat, mit dem Österreich kein DBA abgeschlossen hat.

d) ein Weiterzug in einen Staat, mit dem Österreich ein DBA geschlossen hat, das Österreich die Besteuerung der stillen Reserven in den betreffenden Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 erlaubt.

In Bezug auf Beteiligungen iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 (Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, an denen der Steuerpflichtige bzw. sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre

zu mindestens 1% beteiligt war) erfolgt in den Fällen a, c und d ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich. In diesen Fällen kommen die letzten drei Sätze des § 27 Abs. 6 Z 1 lit. e EStG 1988 zur Anwendung.

In Bezug auf sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 liegt nur im Fall a) ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich vor, weil in diesen Fällen keine beschränkte Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 besteht. In allen anderen Fällen zieht der Weiterzug die Nachfestsetzung der Steuer nach sich, wenn es sich um Drittstaaten iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b EStG 1988 handelt.

Rz 6157 wird geändert (JStG 2018):

Rz 6157

Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich gegenüber einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe nicht durch einen Wegzug einer natürlichen Person bzw. durch eine Übertragung eines Wirtschaftsgutes an eine andere natürliche Person, ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages die Abgabenschuld in Raten zu entrichten (zB Übertragung auf eine Stiftung im EU/EWR-Raum mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe, Einlage in einen Betrieb bzw. Betriebsstätte im EU/EWR-Raum mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe). Die Raten sind gleichmäßig über einen Zeitraum von **fünf (bzw sieben) Jahren** zu entrichten, wobei die erste Rate mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheids und die weiteren Raten jeweils am 30. ~~69.~~ der Folgejahre fällig werden (vgl. generell zum Ratenzahlungskonzept Rz 2518a bis 2519). Das Antragsrecht steht dabei für jedes im Zeitpunkt der Entstrickung vorhandene Wirtschaftsgut oder Derivat gesondert zu.

Rz 6157b wird geändert (JStG 2018):

Rz 6157b

Zu einer vorzeitigen Fälligestellung von offenen Raten kommt es, wenn das Wirtschaftsgut oder Derivat, für das ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wurde, veräußert wird oder in einen Drittstaat im Sinne des § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 überführt wird. ~~Ebenso führt das Ausscheiden eines Staates aus dem EU/EWR-Raum zu einer vorzeitigen Festsetzung noch offener Raten.~~ **Entrichtet der Steuerpflichtige eine Rate nicht binnen zwölf Monaten ab Eintritt der Fälligkeit oder in zu geringer Höhe, führt dies zur Fälligestellung der**

offenen Raten. Ebenso führt die Insolvenz des Steuerpflichtigen oder dessen Abwicklung zu einer vorzeitigen Festsetzung noch offener Raten. Gleiches gilt, sofern das Wirtschaftsgut oder Derivat auf eine Körperschaft übertragen worden ist, und der Ort der Geschäftsleitung dieser Körperschaft in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raumes verlegt wird.

Der Eintritt dieser Umstände ist der zuständigen Abgabenbehörde binnen drei Monaten ab Eintritt anzuzeigen (§ 6 Z 6 lit. d letzter Satz EStG 1988).

Beispiel 16:

A überträgt 2016 seine Anteilscheine an einem Kapitalanlagefonds an die D-Stiftung in Budapest. Dieser Vorgang unterliegt der Entstrickungsbesteuerung; A macht von der Möglichkeit Gebrauch, die Steuerschuld hinsichtlich der in den Anteilscheinen enthaltenen stillen Reserven in Raten zu entrichten; die erste Rate ist am 1.10.2017 fällig. Im Dezember 2018 verkauft die D-Stiftung die Anteilscheine. Der Verkauf durch die D-Stiftung führt zu einer Fälligestellung der noch offenen fünf Raten bei B.

Rz 6157c wird geändert (JStG 2018):

Rz 6157c

Im Ratenzahlungskonzept sind nach der Entstrickung im Ausland eintretende Wertveränderungen – anders als beim Nichtfestsetzungskonzept (dazu Rz 6156d) – unbeachtlich, weil bereits anlässlich der Einschränkung des Besteuerungsrechts eine Realisierung der in der österreichischen Besteuerungshoheit entstandenen stillen Reserven erfolgt. Aus diesem Grund erfolgt auch die Bewertung bei einem späteren Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich mit dem gemeinen Wert (§ 27 Abs. 6 Z 1 lit. e EStG 1988). Treten die betroffenen Wirtschaftsgüter und Derivate vor Ablauf der **fünf (bzw sieben)** Jahre wieder in die österreichische Besteuerungshoheit ein, laufen noch offene Raten solange weiter, als keine Gründe für eine vorzeitige Fälligestellung (dazu Rz 6157b) eintreten.

Beispiel 17:

Eine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung iSd § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 wird im Jahr 2016 in eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte eines Betriebes desselben Steuerpflichtigen eingelegt. Da dadurch das Besteuerungsrecht Österreichs nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 hinsichtlich der Beteiligung, die durch die Einlage zum ausländischen, dem Besteuerungszugriff Österreichs entzogenen Betriebsvermögen

wird, gegenüber einem EU-Staat eingeschränkt wird, kann die Steuerschuld auf Antrag gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 lit. d EStG 1988 in Raten entrichtet werden. In der Folge wird die Beteiligung wieder aus dem Betriebsvermögen entnommen und damit ins Privatvermögen überführt. Da durch diesen Vorgang der Besteuerungsanspruch Österreichs hinsichtlich der Beteiligung wieder auflebt, ist die Beteiligung mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Auf die noch offenen Raten hat dies keine Auswirkungen.

Rz 6168a wird geändert (Klarstellung):

Rz 6168a

Liegt eine unentgeltliche Zuwendung von Todes wegen vor (Erbschaft), ist die Vornahme der Meldung durch den Zuwendungsempfänger (Erben) zulässig. Die Monatsfrist beginnt dabei erst **mit der tatsächlichen Depotübertragung durch die Bank auf den Zuwendungsempfänger (Erben)** mit dem Tag der Einantwortung (Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses) zu laufen. Korrekturen der mitgeteilten Daten sind bis zum Verstreichen der einmonatigen Meldefrist zulässig.

Rz 6201 wird geändert:

Rz 6201

Nach der Rechtsprechung des VwGH führt die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in eine andere, zum Euro wechselkurslabile Fremdwährung, im außerbetrieblichen Bereich nicht zu Einkünften gemäß § 30 EStG 1988, weil der sich durch die Konvertierung ergebende Vermögenszugang endgültig sein muss und durch die Konvertierung von einer Fremdwährung in eine andere dasselbe Wirtschaftsgut „Fremdwährung“ bestehen bleibt (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0255; VwGH 04.06.2009, 2004/13/0083).

Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in den Euro oder eine zum Euro wechselkursstabile Währung führt dagegen zu einer im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerpflichtigen Gewinnrealisierung. Da der Schuldner keine Einkünfte aus der gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 aus der Verbindlichkeit erzielt, liegen keine Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026).

Überträgt man diese Grundsätze auf Fremdwährungsforderungen, führt die Konvertierung einer solchen Forderung in Euro oder in eine zum Euro wechselkursstabile Währung zu einem steuerpflichtigen Tausch. Führt die Fremdwährungsforderung zu Einkünften aus der

Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 (wie insbesondere bei Fremdwährungsguthaben bei Banken), ist der Tausch nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig (zum Nachlass einer Forderung siehe aber Rz 6143). Dies gilt auch für die Konvertierung von Kryptowährungen (zB Bitcoin), sofern diese zinstragend veranlagt sind.

Beispiel 1:

A hat um 5.000 Euro 7.000 Dollar angeschafft, die er auf einem Dollar-Konto hält. Diese 7.000 Dollar konvertiert A zwei Jahre später in Euro und erhält dafür 5.500 Euro. Der Vorgang stellt einen Tausch dar. Als Veräußerungserlös ist der gemeine Wert der Dollar zum Zeitpunkt der Konvertierung anzusetzen, das sind 5.500 Euro. Der Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 Euro ist nach § 27 Abs. 3 EStG 1988 steuerpflichtig.

Zum Forex-Handel siehe aber Rz 6174a.

Rz 6213 wird geändert (Klarstellung):

Rz 6213

Ist der Kapitalertragsteuerabzug zu Unrecht unterblieben, kann die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 45 Z 1 EStG 1988 ausnahmsweise auch dem Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben werden. Es liegt daher grundsätzlich im Ermessen der Abgabenbehörde, die Kapitalertragsteuer dem Empfänger oder der zum Abzug verpflichteten depotführenden Bank vorzuschreiben.

Von der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an die depotführende Bank ist jedenfalls abzusehen, wenn das Versicherungsunternehmen gegenüber der depotführenden Bank eine schriftliche (Anleger-)Erklärung abgegeben hat, wonach

- das ausländische Versicherungsprodukt nach Abschnitt 20.2.4.16.2 österreichischen Versicherungsprodukten vergleichbar ist oder
- das Versicherungsunternehmen nach Abschnitt 20.2.4.16.3 die ausschließliche Dispositionsbefugnis über die am Depot befindlichen Investments hat und der Versicherungsnehmer weder rechtlich noch tatsächlich wie ein Eigentümer über die Veranlagung entscheiden kann.

Dies gilt nicht, wenn die depotführende Bank oder ein Unternehmen desselben Konzerns (§ 15 AktG) das ausländische Versicherungsprodukt vermittelt hat und die depotführende Bank wusste oder wissen musste, dass der Kunde („Versicherungsnehmer“) und nicht das Versicherungsunternehmen über die im Deckungsstock befindlichen Vermögenswerte verfügen kann (siehe Abschnitt 20.2.4.16.3). Ist dies der Fall, ist die Kapitalertragsteuer

grundsätzlich der depotführenden Bank vorzuschreiben. Dies gilt sinngemäß auch für die EU-Quellensteuer.

Wenn Umstände nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (zB Vorliegen vieler Einzeldepots, Einmalerläge) darauf schließen lassen, dass die Wertpapiere nicht der ausländischen Versicherung zuzurechnen sind (vgl VwGH 23.11.2016, Ro 2015/15/0012), ist eine schriftliche (Anleger-)Erklärung nicht ausreichend. Es ist dann im Einzelfall durch Vorlage der Versicherungsverträge nachzuweisen, dass die Zurechnung der Depots an die Versicherung erfolgt.

Rz 6225a wird geändert (Klarstellung):

Rz 6225a

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht einem der besonderen Steuersätze von 25% bzw. 27,5%, sondern dem normalen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuertarif unterliegen, sind in § 27a Abs. 2 EStG 1988 abschließend aufgezählt:

- 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; Einkünfte aus Darlehen von Privatdarlehensvermittlern (zB Onlineplattformen für Privatkredite) sind ebenso erfasst. Uneinbringliche private Darlehensforderungen stellen negative Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 dar, deren Substanzanteil jedoch ebenfalls nicht unter den besonderen Steuersatz von 27,5% (vor 1.1.2016 von 25%) fällt (zum Nachlass einer Forderung siehe aber Rz 6143). Zum Verlustausgleich siehe Rz 6234.
- Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren und Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde (Z 2)
Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbrieften, einschließlich verbrieft Derivate (insbesondere Indexzertifikate), sowie Anteile an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden 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-Investmentfondsgesetzes unterliegenden 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; **zudem sind auch vergleichbare Börsen aus Drittstaaten als geregelte Märkte anzusehen**), 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 präsumentiven Kundenkreis),
- Mitteilungen an Presseagenturen, Belegexemplare der Veröffentlichung,
- Eingabeprotokolle und -journale oder Ausdrucke 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.
- Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters (Z 3)
Dies umfasst sowohl Gewinnanteile als auch Abschichtungsüberschüsse und Veräußerungsgewinne. Im Anwendungsbereich des BBG 2011 kommt es somit zu einem Entfall des Kapitalertragsteuerabzugs bei stillen Beteiligungen. Allerdings wurde für beschränkt steuerpflichtige stille Beteiligte eine Abzugsteuer in § 99 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vorgesehen.
 - Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen (Z 4)

- Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, wenn es sich beim Entleiher (Pensionsnehmer) weder um ein Kreditinstitut noch um eine Zweigstelle im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 handelt (Z 5).
Zusätzliches Erfordernis für die Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes ist, dass die weitergeleiteten Kapitalerträge bei direktem Bezug durch den Pensionsgeber/Verleiher dem besonderen Steuersatz unterliegen würden (siehe Abschnitt 20.2.1.11).
- Steuerpflichtige Versicherungsleistungen (Z 6)
Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 oder die realisierte Wertsteigerung aus der Veräußerung des Anspruchs aus dem Versicherungsvertrag, unterliegen – sofern sie steuerpflichtig sind (siehe Abschnitt 20.2.1.10.1) – dem progressiven Tarif.
- Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten im Sinne des § 27 Abs. 4 EStG 1988 (Z 7)
Zusätzlich ist bei verbrieften Derivaten ein öffentliches Angebot erforderlich (siehe oben, § 27a Abs. 2 Z 2 EStG 1988).
Wird für unverbriefte Derivate eine der Kapitalertragsteuer entsprechende freiwillige Abzugsteuer von einer der in § 95 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988 genannten Einrichtungen einbehalten und abgeführt, gilt die Ausnahme vom besonderen Steuersatz nicht und § 95 Abs. 1 und § 97 EStG 1988 sind sinngemäß anzuwenden.

Rz 6225b wird geändert (Klarstellung):

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-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde bezogenen Zinsen aus verbrieften Forderungen bzw. Einkünften aus Derivaten kann die Prüfung des öffentlichen Angebots bzw. der Verbriefung unterbleiben.~~

Die Ausnahme vom Sondersteuersatz des § 27a Abs. 2 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ist für Investmentfonds gemäß § 186 InvFG 2011 (einschließlich AIF sowie Gebilde im Sinne des § 188 Abs. 1 Z 3 InvFG 2011) nicht anwendbar. Werden diese daher nicht öffentlich angeboten, unterliegen alle Kapitalerträge (Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge) dem Sondersteuersatz gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988. Enthält der Fonds allerdings nicht öffentlich

angebotene Wirtschaftsgüter, muss der Fondsanteil zumindest in einer Weise angeboten werden, die einem öffentlichen Angebot gleichkommt (siehe InvFR 2018 Rz 149).

Rz 6227 wird geändert (Judikatur):

Rz 6227

Wie schon vor dem BBG 2011 kann die Regelbesteuerungsoption nur für sämtliche Kapitaleinkünfte des Steuerpflichtigen, dh. alle in- und ausländischen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Derivaten ausgeübt werden; sie umfasst auch die aufgrund des Subsidiaritätsprinzips unter den Haupteinkunftsarten zu erfassenden Kapitaleinkünfte.

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem BBG 2011 kann die Regelbesteuerungsoption unabhängig davon ausgeübt werden, ob die Anwendung des allgemeinen Steuertarifes zu einer geringeren Steuerbelastung führt als die besonderen Steuersätze. Zu beachten ist, dass mit dem BBG 2011 § 37 Abs. 4 EStG 1988 entfallen ist, sodass ab 1.4.2012 sämtliche Kapitaleinkünfte (einschließlich Gewinnanteile und Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen außerhalb der Jahresfrist) im Falle der Regelbesteuerung dem Normalsteuersatz unterliegen. Ergibt sich aus der Veranlagung zum allgemeinen Steuertarif eine höhere Besteuerung als bei Beibehaltung der besonderen Steuersätze (allenfalls auch bei Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988, siehe Abschnitt 20.5.2), kann der Steuerpflichtige die Ausübung der Regelbesteuerungsoption auch noch im Rechtsmittelverfahren zurückziehen. **Zudem kann der Antrag auf Regelbesteuerung auch noch rechtswirksam im Beschwerdeverfahren bzw. bei Rechtskraftdurchbrechung (zB. Wiederaufnahme) gestellt werden (vgl. BFG 23.4.2018, RV/7101270/2016).**

Rz 6231 wird geändert (Klarstellung):

Rz 6231

Soweit Verluste aus Kapitalvermögen nicht bereits durch die depotführende Stelle beim KEST-Abzug berücksichtigt wurden, können diese im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht werden. Soweit Abgeltungswirkung besteht, steht es dem Steuerpflichtigen frei, seine Verluste aus Kapitalvermögen durch Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 geltend zu machen; eine Offenlegung sämtlicher der Abgeltungswirkung

unterliegender Einkünfte aus Kapitalvermögen ist dazu nicht erforderlich (siehe Abschnitt 20.5.2).

Verluste aus Kapitalvermögen können nicht vorgetragen werden, und der Verlustausgleich unterliegt gemäß § 27 Abs. 8 EStG 1988 mehreren Einschränkungen. Grundsätzlich gelten diese Einschränkungen unabhängig davon, ob die Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 ausgeübt wird (siehe Abschnitt 20.3.4).

Kommt es nachträglich zu einer Einkünfterminderung (zB ein rückgezahlter Kaufpreis), muss diese im Abflussjahr bis zum Betrag des ursprünglich erzielten Überschusses berücksichtigt werden (VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274). Dabei sind 55% der Einkünfterminderung mit allen anderen Einkünften ausgleichsfähig (siehe auch Rz 6677). Wurde jedoch im Zuflussjahr der ursprünglichen Kapitaleinkünfte der erzielte Überschuss mit Verlusten verrechnet, ist insoweit im nachfolgenden Abflussjahr (das Jahr der Rückzahlung) ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften nicht zulässig.

Für Zwecke des Verlustausgleichs sind Veräußerungs- und Wiederbeschaffungsgeschäfte nicht als selbständige Rechtsgeschäfte anzuerkennen, wenn sie unter Einbindung der depotführenden Stelle zeitnah, miteinander verknüpft und ohne Kurs- bzw. Wiederbeschaffungsrisiko vorgenommen werden.

Rz 6238 wird geändert (Klarstellung):

Rz 6238

Besteht für Einkünfte aus Kapitalvermögen keine Veranlagungspflicht, steht es dem Steuerpflichtigen offen, diese

- durch Ausübung der Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 unter Beibehaltung des besonderen Steuersatzes (auch nur) teilweise in die Veranlagung aufzunehmen;
- durch Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 vollständig zum Normalsteuersatz in die Veranlagung aufzunehmen; diesfalls kommt der Normalsteuersatz auf sämtliche (auch betriebliche und zu veranlagende) Kapitaleinkünfte zur Anwendung (siehe Abschnitt 20.3.4.3).

Zum Verhältnis der beiden Optionen siehe Abschnitt 20.3.4.1.

Die Durchführung des Verlustausgleichs (zu den materiellen Bestimmungen siehe Abschnitt 20.4) bildet zwar den Hauptanwendungsbereich der Verlustausgleichsoption, allerdings kann sie auch für andere Zwecke ausgeübt werden, zB

- zur Berücksichtigung der tatsächlichen Anschaffungskosten, wenn dem Kapitalertragsteuerabzug die nach § 124b Z 185 EStG 1988 bzw. der Wertpapier-Anschaffungskosten-VO vom gemeinen Wert abgeleiteten Anschaffungskosten zu Grunde gelegt wurden;
- zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bzw. zur Wahrnehmung von Entlastungsverpflichtungen aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen;
- zur Berichtigung eines unrichtigen Kapitalertragsteuerabzuges, sofern dem Grunde nach Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen. Wird ein Steuerabzug vorgenommen, obwohl dem Grunde nach keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen, kann eine Erstattung nach § 240 Abs. 3 BAO und nicht nur im Rahmen der Verlustausgleichsoption erfolgen.

Die Verlustausgleichsoption kann innerhalb von 5 Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres ausschließlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das betreffende Jahr gestellt werden. **Die Verlustausgleichsoption stellt kein eigenständiges Rechtskraftdurchbrechungsinstrument dar.**

Für zu einem Betriebsvermögen gehörendes Kapitalvermögen kann keine Verlustausgleichsoption ausgeübt werden:

- Aufgrund der Ausnahme der betrieblichen Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten kommt es im betrieblichen Bereich automatisch zu einem Verlustausgleich innerhalb dieser Einkünfte; die Verrechnung eines allfälligen Verlustüberhangs mit den übrigen betrieblichen Einkünften (auch den betrieblichen Einkünften aus der Überlassung von Kapital) unterliegt den Einschränkungen des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 (siehe Abschnitt 4.8). Eine Verlustausgleichsoption für die betrieblichen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital ist daher aufgrund der Spezialnorm des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 nicht möglich.
- Soll im betrieblichen Bereich ein unrichtiger Kapitalertragsteuerabzug richtig gestellt werden, so kann dies entweder über § 240 Abs. 1 BAO im Wege des Abzugsverpflichteten (wie bei allen anderen Depots bereits aufgrund der Privatvermögensvermutung in § 93 Abs. 5 erster TS EStG 1988) oder im Rahmen der Veranlagung stattfinden. Ein Antrag auf Rückzahlung nach § 240 Abs. 3 BAO ist idR aufgrund der verpflichtenden Veranlagung nicht möglich.

Die Anrechnung der abgeführten Kapitalertragsteuer hat in dem Jahr zu erfolgen, in dem die jeweiligen Einkünfte durch den Steuerpflichtigen (Schuldner der Kapitalertragsteuer) erzielt werden. Eine Anrechnung hat somit in den Jahren zu

erfolgen, in denen die Einkünfte zugeflossen sind, selbst wenn die Abfuhr der KESt in einem anderen Kalenderjahr erfolgt ist.

Rz 6409 wird geändert (§ 107 EStG 1988 und Judikatur):

Rz 6409

Auch das Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit fällt unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VfGH 08.10.1968, B 26/68; VwGH 29.07.2010, 2006/15/0317). Ist im Entgelt **eine Abgeltung der durch eine Dienstbarkeitseinräumung eintretenden Wertminderung des Grundstückes enthalten, unterliegt dieser Teil nicht der Einkommensteuer, wenn die Ausgestaltung der Dienstbarkeit in ihrer Gesamtheit eine über die Wirkung eines gewöhnlichen Bestandvertrages hinausgehende Beeinträchtigung der Verfügungsmacht über das Grundstück bewirkt (VwGH 31.01.2018, Ro 2016/15/0034; VwGH 26.02.1969, 0115/68). Dies erfordert** für eine zeitlich unbeschränkt und unwiderruflich eingeräumte Nutzung eines Grundstückes ~~auch eine Abgeltung der durch diese Nutzungseinräumung eintretenden Wertminderung des Grundstückes enthalten, unterliegt dieser Teil nicht der Einkommensteuer (VwGH 26.02.1969, 0115/68; VwGH 30.05.1972, 2245/71);~~ **eine Wertminderung ist jedoch auch dann gegeben, wenn die durch die Dienstbarkeit verursachte Beeinträchtigung der Verfügungsmacht auch nach Beendigung des Dienstbarkeitsvertrages bestehen bleibt (vgl. VwGH 31.01.2018, Ro 2016/15/0034). Zu Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten siehe Rz 5172ff; zur Abzugsteuer gemäß § 107 EStG 1988 siehe Rz 8207a.**

Schadenersatzleistungen, die den Ausfall von Einnahmen ausgleichen, sind steuerpflichtig (VwGH 14.10.1981, 3087/79).

In gleicher Weise wie die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes führt ab 1.1.2012 auch die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechtes oder die Ablöse eines Fruchtgenussrechtes durch den Eigentümer - vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter - zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046); siehe auch Rz 115a und 119.

Rz 6421a wird neu eingefügt (Klarstellung):

Rz 6421a

Bei Vorsteuerberichtigungsbeträgen, die sich aufgrund eines Wechsels von der steuerpflichtigen in die steuerfreie Vermietung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 ergeben, handelt es sich um Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Löst der Verkauf eines Gebäudes eine Vorsteuerberichtigung aus, kommt ein Werbungskostenabzug hingegen nicht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern nur im Rahmen des § 30 EStG 1988 in Betracht (vgl. Rz 4043 und Rz 6666).

Abschnitt 21.2.1.2 entfällt samt Überschrift und Rz 6433a (Entfall der Rechtslage bis 31.7.2008)

~~21.2.1.2 AfA-Bemessungsgrundlage bei einem früher angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des BudBG 2007) – Rechtslage ab 1.1.2007 bis 31.7.2008~~

Rz 6433a

~~Ab der Veranlagung 2007 sind bei erstmaligen Nutzung eines früher angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes zur Einkünfteerzielung der AfA die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen. Zur AfA-Bemessung nach Inanspruchnahme der Gebäudebegünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988 siehe Rz 6432, die entsprechen gilt.~~

Randzahl 6433a: *derzeit frei*

Abschnitt 21.2.1.3 wird zu Abschnitt 21.2.1.2; die Überschrift bleibt ansonsten unverändert (Entfall der Rechtslage bis 31.7.2008)

Abschnitt 21.2.2.1 entfällt samt Überschrift und den Rz 6434 bis 6440 (Entfall der Rechtslage bis 31.7.2008)

~~21.2.2.1 Rechtslage für Übertragungen von Gebäuden vor dem 1.8.2008~~

~~Rz 6434~~

~~Ein unentgeltlicher Erwerb unter Lebenden liegt bei Erwerb durch Schenkung und bei Erwerb gegen Unterhaltsrente vor. Bei Vorliegen einer gemischten Rente ist für die AfA-~~

Bemessungsgrundlage jener Teil, der als Unterhaltsrente zu beurteilen ist, nicht maßgebend. Der AfA-Bemessungsgrundlage ist ausschließlich jener Teil zu Grunde zu legen, der als Kaufpreisrente zu beurteilen ist. Zur Beurteilung einer gemischten Schenkung als entgeltlich oder unentgeltlich siehe Rz 5571 f und 7052. Zur Einstufung von Renten siehe Rz 7001 ff.

Rz 6435

Ein unentgeltlicher Erwerb von Todes wegen liegt vor beim Erwerb durch Erbschaft, durch Legat, durch Schenkung auf den Todesfall und als Abfindung eines Pflichtteilsanspruches. Eine Nachlassteilung kann entgeltlich oder unentgeltlich sein (siehe Rz 9 ff). Die Art des unentgeltlichen Erwerbs ist für die AfA-Bemessungsgrundlage ohne Bedeutung.

Rz 6436

Im Falle des unentgeltlichen Erwerbs eines Gebäudes, das im Zeitpunkt des Erwerbs zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird ("durchgehende" Vermietung), sind wahlweise der zuletzt festgestellte Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988). Der Steuerpflichtige muss den Antrag auf Geltendmachung der fiktiven Anschaffungskosten für das Kalenderjahr stellen, in dem er das Gebäude unentgeltlich erworben hat und daher zumindest eine halbe Jahres-AfA vorzunehmen ist (VwGH 23.04.1980, 1690/79). Die einmal getroffene Wahl der Bemessung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten kann nicht mehr rückgängig gemacht werden (VwGH 01.07.1992, 91/13/0062). Der Antrag, die Absetzung von den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen, kann allerdings auch noch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden (VwGH 11.11.2008, 2004/13/0040).

Von dem Wahlrecht auf AfA von den fiktiven Anschaffungskosten wird dann noch nicht konkret Gebrauch gemacht, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Fall, in welchem sich bei Ansatz einer von den fiktiven Anschaffungskosten ausgehenden AfA ein Verlust ergibt, auf eine Verlustveranlagung verzichtet (weil in einem solchen Fall die Entscheidung des Steuerpflichtigen über eine Antragstellung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht ausreichend klargestellt ist). Durch den Verzicht auf eine Verlustveranlagung wird somit das Wahlrecht auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten (bei einer in späteren Jahren durchzuführenden Pflichtveranlagung) nicht konsumiert (VwGH 18.7.2001, 98/13/0003).

Rz 6437

Bei unentgeltlicher Übertragung unter Lebenden gehen die Zehntel- bis Fünftehtelabsetzungen nach § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 verloren, bei Erwerben von Todes wegen nur dann, wenn der Erwerber die AfA auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten bemisst (siehe auch Rz 6486).

Rz 6438

Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, das seit dem letzten entgeltlichen Erwerb noch nie zur Einkunftserzielung verwendet wurde, ist die AfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 zu bemessen.

Ab der Veranlagung 2007 sind die fiktiven Anschaffungskosten maßgebende AfA-Bemessungsgrundlage (siehe Rz 6442a).

Bis zur Veranlagung 2006 sind die tatsächlichen Anschaffungskosten oder der (höhere) gemeine Wert AfA-Bemessungsgrundlage (siehe Rz 6428 bis Rz 6433). Hinsichtlich des Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunktes ist auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei mehreren unmittelbar folgenden unentgeltlichen Erwerben ist auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt des letzten entgeltlichen Erwerbers abzustellen.

Rz 6439

Wurde ein Gebäude vom Rechtsvorgänger oder vom Rechtsnachfolger bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, so gelten – abgesehen von der "durchgehenden" Vermietung – die Rz 6432 und 6433.

Rz 6440

Hinsichtlich des Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunktes ist auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei mehreren unmittelbar folgenden unentgeltlichen Erwerben ist auf den Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt des letzten entgeltlichen Erwerbers abzustellen.

Randzahlen 6434 bis 6440: *derzeit frei*

Abschnitt 21.2.2.2 wird zu Abschnitt 21.2.2.1; die Überschrift bleibt ansonsten unverändert (Entfall der Rechtslage bis 31.7.2008)

Abschnitt 21.2.2.3 wird zu Abschnitt 21.2.2.2; die Überschrift bleibt ansonsten unverändert (Entfall der Rechtslage bis 31.7.2008)

Abschnitt 21.2.2.4 wird zu Abschnitt 21.2.2.3; die Überschrift bleibt ansonsten unverändert (Entfall der Rechtslage bis 31.7.2008)

Rz 6442g wird geändert:

Rz 6442g

Wird vom Vorbehaltsfruchtnießer nach dem 31. Juli 2008 unentgeltlich auf das Fruchtgenussrecht verzichtet, sodass die Einkunftsquelle (wieder) unentgeltlich zum zivilrechtlichen Eigentümer wechselt, ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF des SchenkMG 2008 anzuwenden (ebenso bei Wegfall des wirtschaftlichen Eigentums nach dem 31. Juli 2008; UFS 24.05.2011, RV/2411-W/10). Hat der ~~Fruchtnießer~~ **Fruchtgenussberechtigte** mangels wirtschaftlichen Eigentums zwar keine AfA geltend gemacht, aber eine Zahlung für Substanzabgeltung geleistet (Rz 113a), kann der Eigentümer eine AfA in Höhe der geleisteten Zahlung bis zur vollständigen Berücksichtigung der AfA geltend machen. Hat der ~~Fruchtnießer~~ **Fruchtgenussberechtigte** keine Zahlung für Substanzabgeltung geleistet, kann der Eigentümer ab Wegfall des Fruchtgenussrechtes die AfA des Rechtsvorgängers vor Fruchtgenussereineräumung geltend machen, wobei der auf die „Fruchtnießung“ entfallende Zeitraum die noch verbleibende Restnutzungsdauer nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 nicht verkürzt.

Beispiel:

Der Vater überträgt seiner Tochter ein Zinshaus und behält sich das Fruchtgenussrecht zurück. Er leistet der Tochter keine Substanzabgeltung. Somit kann die Tochter – obwohl Eigentümerin – keine AfA geltend machen.

Mit dem Tod des Vaters erlischt das Fruchtgenussrecht. Ab diesem Zeitpunkt kann die Tochter die AfA des Rechtsvorgängers geltend machen. Jene Zeiten, während denen weder der Vater noch die Tochter eine AfA geltend machen konnten, verkürzen nicht die Restnutzungsdauer.

Rz 6447 wird geändert (Judikatur):

Rz 6447

Wird die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vom gemeinen Wert oder von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen, ist der auf Grund und Boden entfallende Teil aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Dies gilt auch für Eigentumswohnungen (VwGH

13.12.1989, 88/13/0056). Die Aufteilung hat idR nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits zu erfolgen (VwGH 7.9.1990, 86/14/0084, Verhältnismethode).

Wird die AfA vom Einheitswert berechnet, dann ist der gesamte Einheitswert, also einschließlich des auf den Grundwert entfallenden Anteils, der AfA-Bemessung zu Grunde zu legen. Die AfA vom Einheitswert ist nicht zeitlich unbegrenzt möglich, sondern nur auf den Zeitraum der (Rest-)Nutzungsdauer absetzbar (VwGH 15.4.1989, 88/13/0217).

Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5% bzw. 2% (vgl. Rz 6443 ff) angesetzt wird, erfolgt der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20%. Ergeben sich jedoch im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führt, ist eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen.

Rechtslage ab der Veranlagung 2016

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, sind bei Vermietungen ab dem 1.1.2016 von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes grundsätzlich 40% als Anteil für den Grund und Boden pauschal auszuscheiden.

Alternativ dazu kann auch das Aufteilungsverhältnis entsprechend der GrundanteilIV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, herangezogen werden:

Danach beträgt der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Anschaffungskosten:

- 20% in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land weniger als 400 Euro beträgt;
- 30% in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 Euro beträgt, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst;
- 40% in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, bei denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 Euro beträgt, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land ist anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels mit Abbildung auf Gemeindeebene glaubhaft zu machen. **Dabei ist zu beachten, dass manche Immobilienpreisspiegel keine Aufschließungskosten berücksichtigen und damit nicht baureifes Land sondern Rohbauland abbilden.**

Als baureifes Land gelten nur Grundstücke, die nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar bzw. voll aufgeschlossen sind. Dazu gehören eine Zufahrtsmöglichkeit auf befestigter Straße, die gesicherte Versorgung mit Wasser, Strom, Gas oder Fernwärme, ein Abwasserkanal, der voll entrichtete Anliegerbeitrag und ev. die Versorgung mit Kommunikationsleistungen (zB Telefon oder Kabelfernsehen). Für Rohbauland werden daher idR nur ca. 50-70% der Preise für baureifes Land bezahlt. Daher ist bei der Ermittlung des durchschnittlichen Quadratmeterpreises für baureifes Land – abhängig vom zugrunde gelegten Immobilienpreisspiegel – ev. noch ein Zuschlag zu berücksichtigen.

Von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel ist nur dann auszugehen, wenn die dem Immobilienpreisspiegel für die Bewertung eines Grundstückes zugrunde liegenden Annahmen bzw. Parameter jenen des in § 2 GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, bezeichneten Grundstückes entsprechen. Die von Statistik Austria ermittelten Baugrundstückswerte (in Euro pro Quadratmeter) sind daher nicht geeignet, als Richtwerte für den durchschnittlichen Baulandpreis idS GrundanteilV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, zu dienen (BFG 21.2.2018, RV/1100449/2017).

Dabei gelten als **Als** baureifes Land **gelten** alle Grundstücke, die nach den öffentlich-rechtlichen Vorschriften baulich nutzbar sind. Erfasst sind vor allem Grundstücke bzw. Grundstücksteile, die von der Gemeinde zur Bebauung vorgesehen sind, deren Erschließungsgrad die sofortige Bebauung gestattet, sofern die baurechtlichen Kriterien für eine Bebauung erfüllt sind.

Für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke ist auf die relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen (Anzahl der Einwohner, durchschnittlicher Quadratmeterpreis für baureifes Land und Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten).

Das pauschale Aufteilungsverhältnis kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn das tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird, oder wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich, dh. eindeutig ersichtlich, vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichen. Für das Vorliegen einer erheblichen Abweichung ist vor allem auf die Größe und den Zustand des Gebäudes im Verhältnis zur Grundfläche abzustellen. Eine erhebliche Abweichung könnte beispielsweise bei einem kleinen, nur für die Wochenendnutzung bestimmten ("Garten-")Haus gegeben sein, das auf einer großen

("Garten-" bzw.) Grundfläche in guter Lage steht, oder bei einem Gebäude in einem - trotz vorhandener "Vermietbarkeit" - sehr schlechten technischen Zustand.

Ein erhebliches Abweichen liegt dann vor, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50% abweicht.

Der Nachweis eines vom pauschalen Aufteilungsverhältnis abweichenden tatsächlichen Aufteilungsverhältnisses kann zB durch ein Gutachten erbracht werden. Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.

Die Anteile des Grund und Bodens und des Gebäudes können aber auch entsprechend dem Verhältnis von Grundwert zum Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 der Grundstückswertverordnung (GrWV) glaubhaft gemacht werden, sofern eine solche Glaubhaftmachung aufgrund der Erfahrungen aus der Praxis plausibel erscheint. Ein auf diese Weise ermittelter Anteil des Grund und Bodens von weniger als 20% des Gesamtkaufpreises erscheint jedenfalls nicht plausibel. In diesem Fall ist weder eine Glaubhaftmachung noch ein Nachweis erbracht worden. Es sind daher die pauschalen Aufteilungsverhältnisse gemäß GrundanteilV 2016 anzuwenden.

Dabei ist die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu beziehen. Dies gilt auch für vor dem 1.1.2016 vermietete Grundstücke. In diesen Fällen sind der Grundwert und der Gebäudewert gemäß § 2 Abs. 2 und 3 GrWV zum 1.1.2016 zu ermitteln.

Wird vom Steuerpflichtigen der Anteil des Grund und Bodens nur deshalb nachgewiesen, um darzulegen, dass keine offenkundig erhebliche Abweichung gegeben ist, gilt dies nicht als Nachweis im Sinne des § 3 Abs. 1 erster Satz GrundanteilV 2016, womit der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens weiterhin nach § 2 GrundanteilV 2016 pauschal ermittelt werden kann.

Wurde bereits in der Vergangenheit das Aufteilungsverhältnis nachgewiesen, erfolgt keine Anpassung. War das Aufteilungsverhältnis bereits konkret Gegenstand einer abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahme, ist jenes Aufteilungsverhältnis als nachgewiesen anzusehen, das sich als Ergebnis der Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse ergeben hat.

Beträgt das bisherige Aufteilungsverhältnis 80/20, ist bei einer Anpassung auf das Aufteilungsverhältnis 60/40 die AfA um 25% (1/4) zu reduzieren; der Gebäudewert ist um 25% abzustocken und der entsprechende Wert dem Grund und Boden zuzuschlagen. Bei einer Überführung des Aufteilungsverhältnisses auf 70%/30% ist die AfA um 12,5% (1/8) zu reduzieren; der Gebäudewert ist um 12,5% abzustocken und der entsprechende Wert dem Grund und Boden zuzuschlagen.

Beispiel:

Im Jahr 2006 wurde ein bebautes Grundstück mit den Anschaffungskosten von 1.000.000 Euro erworben. 80% wurden dem Gebäude (800.000 Euro) und 20% dem Grund und Boden (200.000 Euro) zugeordnet. Für das Gebäude wurde bis 2016 eine AfA von 12.000 Euro geltend gemacht (1,5% von 800.000 Euro). Der Restbuchwert des Gebäudes beträgt daher zum 31.12.2015 680.000 Euro (= 800.000 Euro – [12.000 Euro x 10 Jahre]).

Ab 2016 ändert sich ohne Nachweis eines abweichenden Verhältnisses das Aufteilungsverhältnis von Gebäude zu Grund und Boden von 80:20 (bisherige Verwaltungspraxis) zu 60:40 (nach GrundanteilV 2016). Die Bemessungsgrundlage für die AfA sind daher 600.000 Euro. Die AfA beträgt daher 9.000 Euro p.a.

Vom Restbuchwert des Gebäudes (fortgeschriebene Anschaffungskosten) zum 31.12.2015 in Höhe von 680.000 Euro sind zum 1.1.2016 25% den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzuschlagen. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten in Höhe von 370.000 Euro (200.000 Euro + 25% von 680.000 Euro). Die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes betragen daher 510.000 Euro (680.000 Euro – 25% von 680.000 Euro) und reduzieren sich um die jährliche AfA von 9.000 Euro.

Rz 6455 wird geändert (Entfall der Rechtslage bis 31.7.2008):

Rz 6455

Herstellungsaufwand ist grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes im Wege der AfA abzusetzen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 kommt eine beschleunigte Abschreibung (Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzung) in Betracht. Eine Gebäudeübertragung unter Lebenden vor dem 1. August 2008 löst bei beschleunigten Abschreibungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung eine Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 aus (siehe dazu Rz 6511 ff). Nach dem 31. Juli 2008 löst nur eine entgeltliche Gebäudeübertragung die Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 aus. Bei der Veräußerung von Gebäuden nach dem 31.3.2012 ist eine Nachversteuerung gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 nicht vorzunehmen. Bei Gebäuden, die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, sind in den letzten 15 Jahren vor der Veräußerung begünstigt abgesetzte Herstellungsaufwendungen im Rahmen des gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal ermittelten Gewinnes zur Hälfte nachzuversteuern (siehe dazu Rz 6674).

Herstellungsaufwendungen können nach Beendigung der Vermietung nicht als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden (siehe Rz 6487 f).

Rz 6484 wird geändert (Entfall der Rechtslage bis 21.7.2008):

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 entgeltliche 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 6484a wird neu eingefügt (Text aus Rz 6486a, welche entfällt):

Rz 6484a

Wird ein Gebäude entgeltlich übertragen, gehen die verteilten Absetzungen für Instandhaltung nicht auf den Erwerber über. Offene Instandhaltungsfünftel/-zehntel sind in den folgenden Kalenderjahren als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend zu machen.

Rz 6486 wird geändert (Entfall der Rechtslage bis 21.7.2008):

Rz 6486

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen vor dem 1. August 2008:

Bei Erwerben von Todes wegen (Erbchaft, Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall, Erbteilung, Erwerb zwecks Abgeltung von Pflichtteilen, Erlöschen des Fruchtgenussrechtes usw.) gehen die verteilten Absetzungen – beginnend mit dem Folgejahr – auf den Rechtsnachfolger über. Es bestehen keine Bedenken, wenn der auf das Jahr der Übertragung entfallende Zehntelbetrag zwischen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger nach Monaten aliquotiert wird. Sie gehen jedoch nicht über, wenn der Rechtsnachfolger das Gebäude weiterhin zur außerbetrieblichen Einkunftserzielung verwendet und als AfABemessungsgrundlage an Stelle des Einheitswertes die fiktiven Anschaffungskosten heranzieht. Sind die verteilten Absetzungen auf den Rechtsnachfolger übergegangen, so gilt Rz 6487 f.

Rechtslage für Einkunftsquellenübertragungen nach dem 31. Juli 2008:

Bei unentgeltlichen Erwerben von Gebäuden gehen die restlichen Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzungen gemäß § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 – beginnend mit dem Folgejahr – auf den Rechtsnachfolger über. Der Absetzungsbetrag des Übertragungsjahres ist grundsätzlich beim Rechtsvorgänger abzusetzen; es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn der Betrag zwischen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger nach Monaten aliquotiert wird.

Sind die verteilten Absetzungen auf den Rechtsnachfolger übergegangen, gilt hinsichtlich der übergebenen Zehntelabsetzungen Rz 6487 f entsprechend.

Beispiel:

Im Jahr 2002 wurden von A für ein vermietetes Gebäude 30.000 Euro für Instandsetzungen aufgewendet. Am 15. August 2008 geht das Gebäude im Erbwege an seinen Sohn B über. Bei A werden für 2002 bis einschließlich 2008 je 1/10 dieses Betrages berücksichtigt. Vermietet B das Gebäude weiter, nutzt er es privat oder legt er es in ein Betriebsvermögen ein, so kann er 2009 bis 2011 die verbleibenden 3/10 von 30.000 Euro absetzen. Der auf das Jahr 2008 entfallende Zehntelbetrag kann wahlweise auch zwischen A und B im Verhältnis 8/12 (A) zu 4/12 (B) aufgeteilt werden.

Rz 6486a entfällt (Text wird in Rz 6484a verschoben).

Rz 6601 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

Rz 6601

Sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG 1988 sind:

- Wiederkehrende Bezüge,
- **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988,**
- Einkünfte aus Spekulationsgeschäften iSd § 31~~0~~ EStG 1988,
- ~~Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988,~~
- Einkünfte aus Leistungen,
- Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften.

Die in § 29 EStG 1988 aufgezählten Arten der Einkunftserzielung sind voneinander grundverschieden und haben als gemeinsames Merkmal lediglich den Umstand, dass sie die Einkommensteuerpflicht für Einkünfte festlegen, die aus unterschiedlichen Gründen nicht unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG 1988 fallen. Die Einkunftsart "Sonstige Einkünfte" schlechthin gibt es nicht (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

Rz 6623 wird geändert (Klarstellung):

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.

Wird ein Grundstück beispielsweise im Rahmen einer öffentlichen Versteigerung erworben, ist der Zeitpunkt der Zuschlagserteilung als maßgeblicher Stichtag für die Veräußerung bzw. Anschaffung zu sehen.

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), § 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. **Die ImmoEST als steuerliche Rechtsfolge eines Geschäfts kann jedoch nicht als Irrtum iSd § 871 ABGB eine gerichtliche ex-tunc-Vertragsauflösung begründen (OGH 29.9.2015, 8 Ob 46/15w; OGH 3.7.1979, 2 OB 529/79).**

Wird eine Schenkung rückabgewickelt, stellt dies ebenfalls keine Veräußerung dar. Werden aber für ein zwischenzeitig vom Geschenknahmer errichtetes Gebäude die Herstellungskosten dem rückübertragenden Geschenknahmer ersetzt, kann bei Überschreitung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eine Veräußerung des Gebäudes bewirkt werden. Beschränkt sich die Entschädigung auf einen reinen Aufwandsersatz bzw. Ersatz der Herstellkosten, ist aber davon auszugehen, dass keine steuerlich relevanten Einkünfte erzielt werden.

~~Erfolgt eine Grundstücksveräußerung jedoch gegen Ratenzahlung oder gegen Rente und ist dadurch~~ **Ist bei einer Grundstücksveräußerung** zum Zeitpunkt der Rückabwicklung des ursprünglichen Veräußerungsgeschäftes noch kein Abgabenanspruch entstanden, sind die oben dargestellten Grundsätze nicht zu beachten. So lange auf Grund des ursprünglichen Veräußerungsgeschäftes noch kein Abgabenanspruch entstanden ist, ist eine Rückabwicklung dieses Veräußerungsgeschäftes ohne ertragsteuerliche Konsequenzen möglich. Die Rückabwicklung ist somit keine (neue) Veräußerung, sondern kann so gestellt werden, als ob die Veräußerung nie vollzogen wurde.

Es führt auch nicht zu einer anderen Beurteilung, wenn der Steuerpflichtige den noch nicht entstandenen Abgabenanspruch bereits (zum Teil) entrichtet hat.

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.

Rz 6650a wird geändert (Judikatur):

Rz 6650a

Wird ein Gebäude gemeinsam von einem Ehepaar im Miteigentum errichtet, gilt dieses Gebäude als durch beide Ehepartner selbst hergestelltes Gebäude. Die Herstellereigenschaft bezieht sich allerdings immer nur auf den Miteigentumsanteil und geht im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes auch nicht auf den Rechtsnachfolger über (siehe dazu Rz 6646).

Die Herstellerbefreiung kann somit nur für den eigenen Miteigentumsanteil geltend gemacht werden (**vgl. BFG 23.4.2018, RV/7103890/2017**).

Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes eines Miteigentumsanteils sind bei der späteren Veräußerung des gesamten Gebäudes durch den nunmehrigen Alleineigentümer die Herstellungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich und können im Rahmen seiner Einkünfteermittlung berücksichtigt werden (siehe dazu Rz 6660). Dies gilt auch für eingetragene Partnerschaften und Lebensgemeinschaften.

Rz 6652 wird geändert (Klarstellung):

Rz 6652

[...]

Tauschvorgänge in der Art einer Flurbereinigung (Baulandumlegung) außerhalb eines behördlichen Verfahrens nach den gesetzlichen Bestimmungen sind von der Befreiung grundsätzlich nicht umfasst. Davon abweichend gilt jedoch:

- Für einen „privaten“ Flurbereinigungstauschvertrag, für den die Erforderlichkeit für die Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens bescheidmäßig festgestellt wurde und für ein Flurbereinigungsübereinkommen, das vor der Agrarbezirksbehörde beurkundet wurde, ist § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 anwendbar (die bloße Antragstellung auf Beurkundung ist noch nicht ausreichend).
- Bei Tauschvorgängen im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland kommt die Befreiung auch dann zur Anwendung, wenn es keine landesgesetzlichen Vorschriften gibt (**derzeit gibt es nur in Oberösterreich und Kärnten keine solche Vorschriften, Stand 2019**); und das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung ~~allerdings~~ anderweitig dokumentiert ist (Tausch- und Ringtauschvereinbarungen); dies wird insbesondere durch Vorlage entsprechender Gemeinderatsbeschlüsse möglich sein. Tausch- und Ringtauschvereinbarungen im Einklang mit den Flächenwidmungsplänen (Bebauungsplänen) von Gemeinden zählen nicht als behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland.

Rz 6654 wird geändert (Judikatur):

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:

31.3.2002^{x)}	31.3./1.4.2012	
← Anschaffung vor 31.3.2002 ^{x)} = nicht steuerverfangen am 31.3.2012 = Altgrundstück grundsätzlich pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs. 4 EStG 1988)	← Anschaffung ab dem 31.3.2002 ^{x)} = steuerverfangen am 31.3.2012 = Neugrundstück zwingende Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs. 3 EStG 1988)	Veräußerung →

Wird ein Grundstück sukzessiv erworben, kann die pauschale Einkünfteermittlung nur bezüglich jenes Anteils am Grundstück angewendet werden, der am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war; für jenen Anteil, der zu einem späteren Zeitpunkt angeschafft wurde und somit zum 31.3.2012 steuerverfangen war, kann daher nur die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 angewendet werden (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0083). Der Veräußerungserlös für das gesamte Grundstück ist daher entsprechend aufzuteilen. In diesem Fall kann die Aufteilung der Anschaffungskosten und des Veräußerungserlöses an Hand der den jeweiligen Anteilen am Grund und Boden und dem Gebäude zuzuordnenden Fläche erfolgen. Dies gilt auch für den Fall, dass das sukzessive erworbene Grundstück nur anteilig veräußert wird.

Maßgeblich ist die abstrakte Steuerbarkeit nach § 30 EStG 1988 idF vor 1. StabG 2012, nicht aber, ob im Falle der Veräußerung am 31.3.2012 tatsächlich ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn (oder –verlust) entstanden wäre oder der Vorgang aufgrund von einer Befreiung (Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) nicht steuerpflichtig wäre (**VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013**).

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. Wird mit der Errichtung eines Gebäudes vor dem 31.3.2012 begonnen, stellt das Gebäude aufgrund der Einheitstheorie Altvermögen dar, **weil die Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 bereits mit der Anschaffung des Grundstücks zu laufen begann und eine gesonderte Frist für das Gebäude nicht in Lauf gesetzt wurde (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013)**. Wird das bebaute Grundstück nach dem 31.3.2012 veräußert, liegen im Zeitpunkt der Veräußerung getrennte Wirtschaftsgüter vor und kann die Option zur Regeleinkünfteermittlung für beide Wirtschaftsgüter getrennt ausgeübt werden (siehe dazu Rz 6675).

Wird ein Grundstück veräußert, das aus einem Betriebsvermögen entnommen und vorher mit dem Teilwert eingelegt wurde, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage und den (ursprünglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös ist der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage ins Betriebsvermögen anzusetzen. Soweit das Grundstück zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war oder es ohne Einlage ins Betriebsvermögen nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, können die Einkünfte pauschal nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden.

Wird ein Superädifikat vor dem 31.3.2002 erworben und der dazugehörige Grund und Boden erst danach, folgt das Superädifikat nicht dem Grund und Boden und ist die Einheitstheorie nicht anzuwenden. Ein Superädifikat stellt wirtschaftlich betrachtet ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, sodass es sowohl bei der Anschaffung als auch bei der Veräußerung vom zugehörigen Grund und Boden getrennt zu beurteilen ist. Bezüglich des Superädifikats liegt demnach Altvermögen vor, während der später erworbene Grund und Boden Neuvermögen darstellt.

Rz 6656 wird geändert (Klarstellung):

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 Grundstücks 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 Grundbucheintragung 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 einem Tauschgeschäft kann der Zuflusszeitpunkt der Gegenleistung auch auseinanderfallen, weil der Zufluss bewirkt ist, wenn der Veräußerer über das getauschte Grundstück verfügen kann. Daraus ergibt sich, dass für jene Tauschpartner, die ihr Grundstück sofort nach Vertragsabschluss übergeben, der Zufluss erst dann bewirkt wird, wenn sie das Tauschgrundstück erhalten. Umgekehrt ist für den anderen Tauschpartner der Zufluss sofort bewirkt, weil er über das Grundstück sofort verfügen kann. Der Zuflusszeitpunkt kann allerdings nicht vor Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts liegen (siehe dazu auch Rz 2594).

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger veräußert ein Grundstück an einen Bauträger. Als Gegenleistung wird eine neu zu errichtende Eigentumswohnung auf dem Grundstück vereinbart. Der Zufluss beim Bauträger ist sofort nach Vertragsabschluss bewirkt, weil er über das Grundstück verfügen kann. Beim Veräußerer/Tauschpartner ist der Zufluss der Gegenleistung erst dann bewirkt, wenn er die Eigentumswohnung erhält. Dies kann auch erst mehrere Jahre später sein.

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. Ein möglicher Differenzbetrag zwischen der erzielten Quote und der tatsächlichen Höhe der ImmoEST-Schuld wird bei einer Selbstberechnung der ImmoEST gemäß § 30c EStG 1988 dem Parteienvertreter nicht mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben. 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 6666 wird geändert (Klarstellung):

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% bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 anwendbar ist. Damit sind insbesondere folgende Kosten in der Regel nicht mehr als Werbungskosten bei den Einkünften nach § 30 EStG 1988 abziehbar:

- die Verkäuferprovision an den Makler,
- Kosten für Inserate,
- vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten,
- Kosten von Bewertungsgutachten,
- Kosten eines Energieausweises,
- Fremdkapitalzinsen.

Abziehbar bleiben derartige Kosten nur, soweit (vgl. § 30a Abs. 4 EStG 1988 bei Veräußerung gegen Rente) der Normalsteuersatz nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden ist, wie z.B. bei Veräußerung gegen Rente (§ 30a Abs. 4 EStG 1988). Derartige Kosten sind auch abziehbar, wenn bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 die Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 in Anspruch genommen wird.

Fremdkapitalzinsen sind allerdings nur insoweit abzugsfähig, als sie nicht bei der Ermittlung anderer Einkünfte bereits einkünftemindernd berücksichtigt wurden, oder ein anderes Abzugsverbot zur Anwendung kommt (z.B.

Fremdfinanzierungszinsen für ein für private Wohnzwecke genutztes Gebäude, siehe dazu VfGH 30.11.2017, G 183/2017; Fremdfinanzierungsaufwendung für ein Grundstück, dessen Nutzung Liebhaberei darstellt, siehe dazu Rz 4859).

Absetzbar bleiben generell Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 (§ 30 Abs. 3 ~~erster~~ Teilstreich **letzter Satz** EStG 1988). **Derartige Beträge sind im**

Rahmen der Einkünfte des § 30 EStG 1988 dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie anlässlich der Veräußerung des Grundstückes entstanden sind. Anlässlich der Veräußerung können solche Minderbeträge auch dann

entstehen, wenn die Aufgabe einer Vermietung zeitlich bereits in Vorbereitung einer geplanten Veräußerung erfolgt. Eine Änderung der entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten hat nicht zu erfolgen. Besteht kein Zusammenhang zwischen der Aufgabe der Vermietung und der Veräußerung des ehemaligen Mietgrundstückes (z.B. auf Grund zwischenzeitiger privater Nutzung), ist § 30 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 auf solche Vorsteuerminderbeträge nicht anwendbar.

Keine Werbungskosten in Zusammenhang mit einer Grundstückveräußerung sind Wechselkursverluste auf Grund der Konvertierung von Fremdwährungsdarlehen (VfGH 29.11.2014, G 137/2014 und G 138/2014; VwGH 26.1.2017, Ro 2015/15/0011). Da das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 somit nicht anwendbar ist, sind Konvertierungsverluste von Fremdwährungsverbindlichkeiten im außerbetrieblichen Bereich steuerlich unbeachtlich, sowohl, wenn der besondere Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 angewendet wird als auch, wenn zur Regelbesteuerung optiert wird.

Rz 6672 wird geändert (Judikatur):

Rz 6672

Der niedrigere Pauschalsatz von 40% kommt grundsätzlich dann nicht zur Anwendung, wenn die Umwidmung vor dem entgeltlichen Erwerb durch den nunmehrigen Veräußerer erfolgte (zB Umwidmung 1996 und entgeltlicher Erwerb 2001, in diesem Fall wurde das Grundstück bereits um den höheren Baulandpreis erworben).

Eine Umwidmung nach der zur Besteuerung führenden Grundstücksveräußerung stellt grundsätzlich keinen Anwendungsfall für den Ansatz des niedrigeren Pauschalsatzes von 40% dar. Ausnahmsweise ist aber auch eine nach der Grundstücksveräußerung erfolgte Umwidmung im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 besteuierungsrelevant, wenn diese in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang steht (**BFG 30.7.2018, RV/7103356/2015**). Die Umwidmung stellt in diesem Fall ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, wenn die Umwidmung innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt. Dies betrifft vor allem Veräußerungsfälle für Noch-Grünland-Grundstücke, für die bereits eine Art Umwidmungszusage der Gemeinde besteht. Erfolgt die Umwidmung noch vor der Berechnung der ImmoEST, ist die Umwidmung bereits bei der Berechnung der ImmoEST zu berücksichtigen, andernfalls sind die pauschalen Anschaffungskosten in Höhe von 86% des Veräußerungserlöses anzusetzen.

[...]

Rz 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; **zur Rückzahlung von Einnahmen siehe auch Rz 6105**). Analog zur Verrechnung mit Vermietungsüberschüssen (siehe Rz 6679) ist aber auch hier bei Veräußerungen vor dem 1.1.2016 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 anderen Einkünften im selben Veranlagungszeitraum zu verrechnen. Bei Veräußerungen nach den 31.12.2015 ist die Einkünfterminderung auf 60% zu kürzen und mit allfälligen anderen Einkünften im selben Veranlagungszeitraum 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 von 50% bzw. 60% des 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 2013 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 2015 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 2015 auszugleichen.

Beispiel 2:

A erzielt 2013 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 2015 muss A auf Grund eines wesentlichen Mangels von Grundstück 1 eine nachträgliche Kaufpreisminderung akzeptieren und 20.000 Euro zurückzahlen. Die im Jahr 2013 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 1988 des Jahres 2013 Platz finden (10.000 Euro), ist diese halbiert mit allen anderen Einkünften des A im Jahr 2015 ausgleichsfähig. Die übrigen 10.000 Euro der Kaufpreisrückzahlungen entsprechen dem verbleibenden Verlust aus der Grundstückveräußerung 2 des Jahres 2013, der damals nur mit VuV-Einkünften ausgeglichen hätte werden können, und können daher auch im Abflussjahr 2015 nur halbiert mit VuV-Einkünften ausgeglichen werden.

Beispiel 3:

A erzielt 2016 aus der Veräußerung eines Grundstücks einen Veräußerungsgewinn von 120.000 Euro. Die darauf entfallende ImmoEST beträgt 36.000 Euro. Im Dezember 2017 muss er aufgrund einer Gewährleistung 60.000 Euro zurückzahlen. Die Rückzahlung im Jahr 2017 ist auf 60% zu kürzen (= 36.000 Euro) und kann als Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen mit allen anderen Einkünften in diesem Veranlagungsjahr ausgeglichen werden.

Die endgültige Steuerbelastung von 18.000 Euro (bei Anwendung des Spitzensteuersatzes) entspricht somit dem 30-prozentigen Steuersatz für die verbliebenen Einkünfte iHv 60.000 Euro.

Beispiel 4:

A erwirbt 2010 ein grundstücksgleiches Recht (Baurecht) um 80.000 Euro. Es wird vereinbart, dass abhängig vom Ausgang eines anderen behördlichen Verfahrens, A dem Veräußerer noch 50.000 Euro nachzahlen muss.

Anfang 2016 veräußert A das Baurecht um 100.000 Euro an B. Die auf den Veräußerungsgewinn von 20.000 Euro entfallende ImmoEST beträgt

6.000 Euro. Im Dezember 2018 erfährt er, dass die Vereinbarung aus dem ursprünglichen Kaufvertrag schlagend wird und er 50.000 Euro nachzahlen muss.

Diese Nachzahlung stellt bei A nachträgliche Anschaffungskosten dar. Aufgrund des Zufluss-Abfluss-Prinzips sind diese Kosten im Abflussjahr 2018 als negative Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu berücksichtigen (siehe dazu auch Rz 6660a). Auf Grund des Verlustausgleichsverbotes bei privaten Grundstückseinkünften sind negative Einkünfte im Abflussjahr grundsätzlich mit der Höhe des vorangegangenen Überschusses (20.000 Euro) begrenzt mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Diese ausgleichsfähigen negativen Einkünfte sind sodann auf 60% zu kürzen (= 12.000 Euro). Diese können mit allen anderen Einkünften im Veranlagungsjahr 2018 ausgeglichen werden.

Rz 7019b wird geändert und Rz 7019c bis 7019e wird eingefügt (Anpassung nach Ergehen neuer Investmentfondsrichtlinien):

Rz 7019b

Hinsichtlich der Voraussetzungen des Vorliegens einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung siehe InvFR 2008 Rz 25 **LStR 2002 Rz 1396 ff.** Neben Pensionsinvestmentfonds können auch Veranlagungen in Versicherungen oder betriebliche Vorsorgekassen **können** als Zukunftsvorsorgeeinrichtung ausgestaltet sein. Hinsichtlich der Veranlagungsbestimmungen siehe Fehlen die in InvFR 2008 Rz 25 dargelegten Kriterien, liegt keine begünstigte Zukunftsvorsorge vor und eine dafür erworbene Rente ist als Gegenleistungsrente steuerpflichtig. Die Bestimmungen des § 108h Abs. 1 Z 1 EStG 1988 heben jedoch **nicht** weder die Veranlagungsbestimmungen des InvFG 1993 noch des VAG auf. Bei betrieblichen Vorsorgekassen finden die Veranlagungsbestimmungen des BMSVG mit Ausnahme der Grenze für Veranlagungen in Aktien Anwendung. Für Veranlagungen, die nicht in Pensionsinvestmentfonds erfolgen, gilt abweichend vom Investmentfondsrecht Folgendes: Die in InvFR 2008 Rz 27 ff **LStR 2002 Rz 1396** beschriebenen Veranlagungsvoraussetzungen müssen **aber** bei Versicherungen **zusätzlich** im Deckungsstock, dem die jeweiligen Versicherungsverträge zugeordnet sind, und bei betrieblichen Vorsorgekassen in der entsprechenden Veranlagungsgemeinschaft gegeben sein.

Die in InvFR 2008 Rz 26 **§ 108h Abs. 1 Z 5 EStG 1988** sieht außerdem eine genannte Kapitalgarantie **vor, die bei Versicherungsverträgen** auch von der Versicherung selbst gegeben werden **kann**.

Bis zum 31. Dezember 2005 konnten gemäß § 108i Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 prämiengünstige Versicherungen auf Zukunftsvorsorgen übertragen werden. Eine solche Übertragung konnte insbesondere auch durch entsprechende Vertragsänderungen beim bisherigen Versicherungsvertrag erfolgen. Mit der Übertragung musste ein Verfügungsverzicht für mindestens 10 Jahre — beginnend ab der Übertragung — abgegeben werden (**näheres siehe LStR 2002 Rz 1397**).

Die Veranlagung kann auch über Investmentfonds erfolgen. Eine Anrechnung auf die in InvFR 2008 Rz 27 beschriebene Aktienquote erfolgt jedoch nur in dem Verhältnis, in dem sich das Fondsvermögen nach der tatsächlichen Veranlagung aus Aktien zusammensetzt, die an Börsen iSd § 108h Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (Näheres siehe dazu InvFR 2008 Rz 29) gehandelt werden.

Rz 7019c

Zusätzlich muss vor der ersten Einzahlung eine rechtsverbindliche Erklärung abgegeben werden, wonach mindestens für einen Zeitraum von 10 Jahren auf eine Verfügung über das angesparte Kapital verzichtet wird. Dieser Zeitraum beginnt ab der ersten Einzahlung zu laufen. Nach Ablauf des Mindestzeitraumes von 10 Jahren muss kein weiterer Verfügungsverzicht erfolgen. Für weitere Einzahlungen steht bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen jedenfalls die Prämie zu und die daraus resultierenden Rentenzahlungen sind steuerfrei. Hat der Anteilinhaber vor der ersten Einzahlung das fünfzigste Lebensjahr vollendet, kann wahlweise an Stelle der Mindestbindung von 10 Jahren eine verpflichtende Verrentung ab dem Zeitpunkt des Antrittes der gesetzlichen Alterspension vereinbart werden. Näheres siehe LStR 2000 Rz 1375.

Rz 7019d

Bis zum 31. Dezember 2005 konnten gemäß § 108i Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 prämiengünstige Versicherungen auf Zukunftsvorsorgen übertragen werden. Eine solche Übertragung konnte insbesondere auch durch entsprechende Vertragsänderungen beim bisherigen Versicherungsvertrag erfolgen. Mit der Übertragung musste ein Verfügungsverzicht für mindestens 10 Jahre – beginnend ab der Übertragung – abgegeben werden (näheres siehe LStR 2002 Rz 1397).

Die Veranlagung kann auch über Investmentfonds erfolgen. Eine Anrechnung auf die in LStR 2002 Rz 1396 beschriebene Aktienquote erfolgt jedoch nur in dem Verhältnis, in dem sich das Fondsvermögen nach der tatsächlichen Veranlagung aus Aktien zusammensetzt.

Rz 7019e

Erfolgt die Veranlagung in anderer Form als in Rz 7019b dargestellt, fehlt die Kapitalgarantie oder die in Rz 7019c dargestellte Verfügungsbeschränkung, liegt keine Zukunftsvorsorgeeinrichtung vor und es hat eine Versteuerung entsprechend den Ausführungen in Rz 7018 zu erfolgen. Bezogene Prämien waren zu Unrecht, deren tatsächliche Gewährung hat auf die Steuerpflicht keine Auswirkung.

Rz 7055a wird geändert (Klarstellung und Erweiterung um 2 Beispiele):

Rz 7055a

Wird ein Grundstück, das zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war, gegen Rente veräußert, ist auch in diesem Fall die Ermittlung eines pauschalen Veräußerungsgewinnes iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 zulässig. Der pauschale Veräußerungsgewinn im Rahmen einer Rentenzahlung erfolgt der Art, dass die Rentenzahlungen ab Überschreiten von 86% des Rentenbarwertes (bei Umwidmungen iSd § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 40% des Rentenbarwertes) steuerpflichtige Einnahmen darstellen. **Dies gilt auch dann, wenn ein Teil des Kaufpreises als Einmalzahlung erfolgt, sofern die Einmalzahlung 50% des gemeinen Wertes nicht erreicht. Beträgt die Einmalzahlung mehr als 50% des gemeinen Wertes des Grundstücks, hat eine Aufteilung der Gesamtzahlung zu erfolgen. Es ist dann einerseits von einer Veräußerung gegen Einmalzahlung auszugehen und andererseits von einer Veräußerung gegen Rente, die nach obigen Grundsätzen zur Steuerpflicht führt.**

Beispiel 1:

Ein Grundstück des Altvermögens wird um 100 gegen eine Einmalzahlung von 40 und eine Rentenzahlung (Rentenbarwert 60) veräußert. In diesem Fall ist gesamte Gegenleistung als Rente zu erfassen. Da die fiktiven AK des Grundstücks 86 (86% von 40 + 60) betragen, tritt die Steuerpflicht dann ein, wenn die zusätzlich zur Einmalzahlung geleisteten Rentenzahlungen 46 übersteigen.

Beispiel 2:

Ein Grundstück des Altvermögens wird um 100 gegen eine Einmalzahlung von 80 und eine Rentenzahlung (Rentenbarwert 20) veräußert. Da die Einmalzahlung mehr als 50% des gemeinen Wertes beträgt, hat eine Aufteilung zu erfolgen. Die Einmalzahlung ist nach den üblichen Grundsätzen des § 30 Abs. 4 EStG 1988 zu versteuern. Zusätzlich sind aber auch die Rentenzahlungen zu erfassen; für diese gilt, dass die Steuerpflicht ab Überschreiten von 86% des Rentenbarwertes (86% von 20 = 17,2) eintritt.

Nach Rz 7323 wird folgende Rz 7323a eingefügt:

Rz 7323a

Liegen die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 vor, unterliegt auch eine Pensionsabfindung als Teil des Übergangsgewinnes dem ermäßigten Steuersatz, wenn sie ohne weitere Voraussetzungen bei gleichzeitigem Ausscheiden aus der Geschäftsführertätigkeit geltend gemacht werden kann (VwGH 19.4.2018, Ro 2016/15/0017).

Rz 7327 wird geändert (Judikatur):

Rz 7327

Als außerordentliche Waldnutzungen gelten ohne Unterschied der Betriebsart alle aus wirtschaftlichen Gründen gebotenen Nutzungen, die über die regelmäßigen Nutzungen hinausgehen, die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig jährlich zu erzielen sind. **Des Verkauf eines Waldes ist keine außerordentliche Waldnutzung und fällt nicht unter die Anwendung des § 37 Abs. 6 EStG 1988 (BFG 22.5.2018, RV/5101381/2016).** Als wirtschaftliche Gründe für eine außerordentliche Waldnutzung gelten volkswirtschaftliche oder staatswirtschaftliche Gründe sowie privatwirtschaftliche Gründe des Steuerpflichtigen.

§ 37 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt ausdrücklich, dass für das Vorliegen von Einkünften aus besonderen Waldnutzungen die Betriebsart unmaßgeblich ist. Dies bedeutet, dass die Begünstigung des halben Steuersatzes für Nachhaltsbetriebe und aussetzende Betriebe gleichermaßen gilt. Daraus folgt, dass auch bei aussetzenden Betrieben nur Waldnutzungen infolge höherer Gewalt oder außerordentliche Waldnutzungen begünstigt sind. Abschnitt 97 Absatz 10 EStR 1984 ist im Geltungsbereich des EStG 1988 nicht mehr anwendbar.

Rz 7338 wird geändert (Klarstellung):

Rz 7338

Als "Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt" unterliegt der positive Saldo zwischen den Einnahmen aus der Kalamitätsnutzung und den damit zusammenhängenden Aufwendungen dem Hälfteersatz.

Bei Kalamitätsnutzungen ab dem Veranlagungszeitraum 2016 sind die Einnahmen aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt auf Grundlage von Festmeter-Durchschnittserlösen aus der Jahresgesamtnutzung nach den Sortimentsgruppen Blochholz/Industrieholz/Brennholz zu ermitteln; diese Sortimentsdifferenzierung ist aus den Aufzeichnungen des Forstbetriebes herzuleiten. Zu den Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen gehören Entschädigungen nur insoweit, als sie mit der Kalamität unmittelbar zusammenhängen.

Die Einnahmen sind um die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben einschließlich der im gleichen Gewinnermittlungszeitraum angefallenen direkt zurechenbaren Aufforstungskosten zu kürzen. Als mit den Einnahmen aus der Kalamitätsnutzung im Zusammenhang stehende Aufwendungen gelten:

- Materialkosten für Schlägerung,
- Löhne und Gehälter für Forstpersonal einschließlich Lohnnebenkosten für Holzernte und Vermarktung,
- Gemeinkosten der Holzernte und Vermarktung in Höhe von 5% der der Holzernte und Vermarktung zurechenbaren Lohn- und Gehaltskosten (niedrigere Gemeinkosten können vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden; ab Veranlagungszeitraum 2015),
- Fremdarbeiten für Holzernte und Vermarktung,
- Maschinenkosten, soweit der Holzernte zurechenbar,
- AfA der Forststraßen, soweit diese der Holzernte zurechenbar ist. Bei Forstwegen mit Bitumen-, Asphalt- oder Betondecke kann die Nutzungsdauer mit 15 Jahren, bei einem festen Unterbau mit 10 Jahren und ohne festen Unterbau (Trassenherstellung) mit 5 Jahren angenommen werden.
- Kosten der Instandhaltung von Forststraßen, soweit diese der Holzernte zurechenbar und durch die Kalamitätsnutzung verursacht ist (ab Veranlagungszeitraum 2015),
- AfA der Fahrzeuge, soweit der Holzernte zurechenbar.

Die Aufteilung der Kosten ist entsprechend den eingeschlagenen Festmetern anteilig im Verhältnis der Kalamitätsnutzung zur Gesamtnutzung vorzunehmen. Weitere Aufwendungen sind - mit Ausnahme von Aufforstungskosten - nicht abzuziehen.

Die Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen sind weiters um die der Kalamitätsnutzung direkt zurechenbaren Aufforstungskosten (Kosten der Pflanzen und Personalkosten der Auspflanzung) zu kürzen. Davon sind ab 2016

Bei Kalamitätsnutzungen ab dem Veranlagungszeitraum 2016 sind die Einnahmen aus Kalamitätsnutzungen weiters um die der Kalamitätsnutzung direkt zurechenbaren Aufforstungskosten (Kosten der Pflanzen und Personalkosten der Auspflanzung) zu kürzen. Davon sind auch Aufforstungskosten betroffen, die nach Ablauf des Gewinnermittlungszeitraumes anfallen. Bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung ist dafür eine Rückstellung für vorbelastete Einnahmen zu bilden, die im Jahr des Kostenanfalles aufzulösen ist.

Rz 7598 wird geändert (JStG 2018):

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 7706 wird geändert (Klarstellung zum Abzugsverpflichteten):

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, ABl. Nr. L 176 vom 27.06.2013 S. 338, oder auf Grund der Richtlinie 2004/39/EG, ABl. Nr. L 145 vom 30.04.2004 S. 1, in der Fassung der Richtlinie 2010/78/EU, ABl. 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.

Bei Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren ist zu unterscheiden, von wem die Kapitalerträge an den Kuponinhaber ausbezahlt (gutgeschrieben) werden (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988):

- **Erfolgt die Auszahlung durch ein inländisches Kreditinstitut, ist dieses als kuponauszahlendes Kreditinstitut zum Steuerabzug verpflichtet. Die Abzugsverpflichtung besteht daher sowohl bei Auszahlung von Kapitalerträgen aus eigenen Emissionen als auch bei Auszahlung von Kapitalerträgen aus fremden Emissionen. Die Abzugspflicht ist dabei nicht davon abhängig, ob das Wertpapier beim betreffenden Kreditinstitut hinterlegt ist. Erfolgt die Auszahlung durch ein ausländisches Kreditinstitut, findet kein Kapitalertragsteuerabzug statt.**
- **Der inländische Emittent ist hingegen nur zum Steuerabzug verpflichtet, wenn er die Zinsen direkt an den (in- oder ausländischen) Kuponinhaber auszahlt; die Abzugsverpflichtung besteht in diesem Fall auch, wenn der Emittent kein Kreditinstitut ist (wie bspw. eine Körperschaft öffentlichen Rechts).**

Rz 7714a wird geändert (JStG 2018):

Rz 7714a

Da sowohl das Nichtfestsetzungskonzept als auch das Ratenzahlungskonzept nur bei Einschränkungen des Besteuerungsrechts gegenüber einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes zum Tragen kommt, mit dem

eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, kann bei Einschränkungen gegenüber Drittstaaten ein solcher Bescheid nicht vorgelegt werden. Wird daher dem Abzugsverpflichteten die Einschränkung des Besteuerungsrechts gegenüber einem solchen Drittstaat gemeldet, ist im Zuflusszeitpunkt stets der Kapitalertragsteuerabzug durchzuführen.

Rz 7757b wird geändert (Klarstellung):

Rz 7757b

Durch § 2 VO BGBl. Nr. 56/1995 wird kein eigener Missbrauchstatbestand geschaffen, vielmehr kommt es zu einem Methodenwechsel bei jenen Fällen, bei denen Missbrauch nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann.

Kann daher der Missbrauchsverdacht nicht entkräftet werden, ist von der ausschüttenden Tochtergesellschaft KESt einzubehalten und es hat eine Entlastung in einem nachfolgenden Rückerstattungsverfahren zu erfolgen (**zur Zuständigkeit siehe Rz 7755b**). ~~Zuständig für die KESt-Erstattung ist dabei das Betriebsfinanzamt der ausschüttenden Tochtergesellschaft (§ 21 AVOG 2010).~~ Im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens ist vom Finanzamt zu prüfen, ob Gründe vorliegen, die die Annahme eines Missbrauchstatbestandes iSd § 22 BAO rechtfertigen (etwa durch Bekanntgabe der Holdingstruktur, Bekanntgabe der dahinter stehenden Gesellschafter, wirtschaftliche Funktion, Zweck der Holdingkonstruktion, ...). Eine Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung des zuständigen ausländischen Sitzfinanzamtes allein genügt jedenfalls nicht, um einen Missbrauchsverdacht zu entkräften; deren Vorlage steht der Prüfung einer missbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO nicht entgegen (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080).

Die Beherrschung einer Holdinggesellschaft durch Personen, denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, spricht für das Vorliegen missbräuchlicher Rechtsgestaltung, wenn für die Zwischenschaltung einer EU-Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet (VwGH 26.6.2014, 2011/15/0080).

Allerdings ist bei einer Holdinggesellschaft ohne eigene Betriebsräumlichkeiten und eigenes Personal nicht zwingend Missbrauch iSd § 22 BAO anzunehmen, sondern zu prüfen, ob relevante außersteuerliche Gründe für deren Zwischenschaltung vorliegen.

Kann die Muttergesellschaft im Rahmen des Rückerstattungsverfahrens den Missbrauchsverdacht entkräften, hat eine gänzliche Erstattung der KESt zu erfolgen.

Rz 7757d wird geändert (Klarstellung):

Rz 7757d

Sollte Unsicherheit im Hinblick auf das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung und das mögliche Haftungsrisiko des Abzugsverpflichteten nach § 95 Abs. 2 EStG 1988 im Hinblick auf eine Entlastung an der Quelle bestehen, kann von der Tochtergesellschaft vom besonderen Auskunftsverfahren nach § 5 der VO BGBl. Nr. 56/1995 Gebrauch gemacht werden. In einem solchen Verfahren sind alle Unterlagen vorzulegen, die auch im Rückerstattungsverfahren beizubringen sind und die geeignet sind, die Anspruchsvoraussetzungen für die Steuerentlastung unter Beweis zu stellen. Erfolgt der Nachweis der Entlastungsberechtigung in einem Auskunftsverfahren vor der Ausschüttung, kann auf Grund einer solchen ex ante-Kontrolle im Ergebnis die Pflicht zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer nach § 94 Z 2 EStG 1988 und die Gefahr von Säumniszuschlägen bzw. das Vorliegen einer Finanzordnungswidrigkeit beseitigt werden. **Eine solche Vorabauskunft entfaltet jedoch ausschließlich Wirkung für den jeweils angefragten Sachverhalt.**

Rz 7760 wird geändert (JStG 2018; Klarstellung):

Rz 7760

Voraussetzung für die Befreiung in persönlicher Hinsicht ist, dass sowohl der Gläubiger als auch der Schuldner aus dem Geschäft eine inländische oder ausländische Bank ist. Die Qualifikation als Bank richtet sich nach den Grundsätzen des BWG. Zu den inländischen Kreditinstituten zählen ua. auch die Österreichische Nationalbank sowie die Bausparkassen, nicht hingegen Versicherungsunternehmen. Ausländische Banken sind ausländische Unternehmungen, die Bankgeschäfte im Sinne des BWG betreiben, sowie ausländische Noten-(Zentral-)Banken und ausländische Währungsbehörden.

Bankgeschäfte als Teilbereich

Bei Unternehmungen, die nur in einem Teilbereich Bankgeschäfte betreiben, sind Zwischenbankgeschäfte nur solche, die im Rahmen des bankgeschäftlichen Bereiches bei einer anderen Bank getätigt werden.

Von der Befreiung in sachlicher Hinsicht umfasst sind die im Rahmen von Zwischenbankgeschäften erzielten Erträge aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988, sowie im Rahmen von Zwischenbankgeschäften erzielte Substanzgewinne gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 und Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988. Von der

Befreiung ausgenommen werden Beteiligungserträge iSd § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988, deren Schuldner die Geschäftsleitung oder den Sitz im Inland hat. Werden daher im Rahmen von Zwischenbankgeschäften an ausländische Kreditinstitute inländische Portfoliodividenden bzw. dividendenähnliche Erträge (Substanzgenussrechte, Partizipationskapital iSd BWG) gezahlt, hat ein KESt-Abzug zu erfolgen, sofern nicht durch eine andere Bestimmung eine KESt-Befreiung vorgesehen ist (zB § 94 Z 2 EStG 1988).

Befreit sind auch Ausgleichszahlungen und Leihegebühren iSd § 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988, die eine Bank als Verleiher oder Pensionsgeber eines Wertpapiers von einer anderen Bank als Pensionsnehmer bzw. Entleiher eines Wertpapiers erhält. Werden inländische Dividenden an ein ausländisches Kreditinstitut als Ausgleichszahlung weitergeleitet, kommt die Befreiung nicht zur Anwendung. **Für diese Zahlungen ist gemäß § 94 Z 3 zweiter Satz EStG 1988 ein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen, wobei das die Ausgleichszahlung leistende Kreditinstitut zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichtet ist.**

Rz 7768 wird geändert (JStG 2018; 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 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)
- **einem Einlagensicherungsfonds im Sinne des § 18 des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes oder dem Beitragsvermögen gemäß § 74 WAG 2018.**

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 müssen 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 7788 wird geändert (Anpassung eines Verweises):

Rz 7788

Ist gemäß § 108g Abs. 5 EStG 1988 eine Nachversteuerung von Anteilen an einer Zukunftsvorsorgeeinrichtung (Rz 7019b) vorzunehmen, ~~finden die InvFR 2008 Rz 30 bis Rz 32 sowie Rz 34 und Rz 35 mit der Maßgabe Anwendung, dass~~ **haftet für** die Einbehaltung und Abfuhr der nachzuerhebenden Steuer **die** der jeweiligen **jeweilige** Versicherung oder Mitarbeitervorsorgekasse. ~~obliegt, sofern kein Pensionsinvestmentfonds vorliegt.~~

Rz 7953 wird geändert (Beseitigung eines Schreibfehlers):

Rz 7953

Durch Übernahme der in § 25 EStG 1988 genannten Einkunftstatbestände (so auch der Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und gleichartigen Bezüge aus Versorgungseinrichtungen und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen) in § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 besteht eine beschränkte Einkommensteuerpflicht dann, wenn die seinerzeitige selbständige Berufsausübung im Inland erfolgte oder verwertet wurde. Dieses Auslegungsergebnis wird durch § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gestützt. Diese Norm enthält Tarifvorschriften für bestimmte Einkünfte im Rahmen der beschränkten Lohnsteuerpflicht, ua. für Arbeitslohn von Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung. Damit wird implizit vorausgesetzt, dass diese Einkünfte – die ein

Dienstverhältnis unmittelbar nicht voraussetzen (zB Witwenpensionen oder Waisenpensionen) - durch den Verweis auf § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 im § 70 Abs. 1 EStG 1988 erfasst werden (VwGH 19.3.1997, 94/13/0220).

Rz 7967 wird geändert (JStG 2018):

Rz 7967

Rechtslage bis 31.12.2016:

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 (zu den einzelnen EU-quellensteuerpflichtigen Einkünften siehe EU-QuStR Rz 55). Zur beschränkten Steuerpflicht kommt es dabei nur dann, wenn für die Zinsen KESt einzubehalten war (siehe so auch Rz 7966). Ob der KESt-Abzug nach dem Substanzbestand des § 27 Abs. 2 EStG 1988 vorgenommen wurde, ist dabei nicht relevant. So sind beispielsweise auch in Veräußerungsgewinnen enthaltene Stückzinsen oder Einlösungsgewinne aus (Nullkupon)Anleihen von der beschränkten Steuerpflicht erfasst. Wird aufgrund von § 27a Abs. 2 EStG 1988 kein KESt-Abzug vorgenommen, besteht keine beschränkte Steuerpflicht.

Sollte für Zwecke der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 die Abgrenzung zwischen Alt- und Neubestand entsprechend den Inkrafttretensbestimmungen der KESt neu relevant sein, bestehen keine Bedenken, im Zweifel von Neuvermögen auszugehen, wenn eine Differenzierung durch die Abzugsverpflichteten aus technischen Gründen nicht möglich ist.

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. Bei Stückzinsen hat bei Kuponzahlung/Einlösung/Veräußerung ein KESt-Abzug zu erfolgen, wobei eine laufende Zinsabgrenzung nicht erforderlich ist, wenn die technischen Möglichkeiten dafür nicht bestehen. 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 2015 auch für Zinsen, die vor dem 1. Jänner 2015 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).

Die Steuerpflicht auf Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, tritt mit Ablauf des 31.12.2016 außer Kraft. Für Zinsen, die aufgrund des § 14 Abs. 4 des EU-Quellensteuergesetzes nicht mehr der EU-Quellensteuer unterliegen, ist die beschränkte Steuerpflicht bereits ab dem 1.10.2016 nicht mehr anzuwenden (vgl. § 124b Z 309 letzter Satz EStG 1988).

Rechtslage ab 1.1.2017:

Die beschränkte Steuerpflicht auf Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 wurde mit dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016 umfassend umgestaltet. Die beschränkte Steuerpflicht umfasst nunmehr nicht nur lediglich jene Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988, bei denen es sich um Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes handelt, sondern sämtliche Zinsen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und Stückzinsen gemäß § 27 Abs. 6 Z 5 EStG 1988 (einschließlich solche bei Nullkuponanleihen und sonstigen Forderungswertpapieren, unabhängig davon, ob diese unter § 27 Abs. 3 oder 4 EStG 1988 fallen), sofern es sich dabei um inländische (Stück)Zinsen handelt.

Inländische (Stück)Zinsen liegen vor, wenn

- der Schuldner der (Stück)Zinsen Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstitutes ist oder
- das Wertpapier von einem inländischen Emittenten begeben worden ist.

Unverändert ist hingegen die Voraussetzung, wonach die beschränkte Steuerpflicht nur dann besteht, wenn für die (Stück)Zinsen KEST einzubehalten war (siehe dazu auch Rz 7966).

Wird daher aufgrund von § 27a Abs. 2 EStG 1988 kein KEST-Abzug vorgenommen oder kommen die Befreiungsbestimmungen des § 94 EStG 1988 zur Anwendung, besteht keine beschränkte Steuerpflicht.

Auf welcher Rechtsgrundlage der KEST-Abzug vorgenommen wird, somit ob sich eine Abzugsverpflichtung für auszahlende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 oder für

depotführende Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ergibt, ist dabei nicht relevant. So sind beispielsweise – wie nach der Rechtslage vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016 – auch in Veräußerungsgewinnen enthaltene Stückzinsen oder Einlösungsgewinne aus (Nullkupon)Anleihen von der beschränkten Steuerpflicht erfasst.

Da der Umfang der beschränkten Steuerpflicht auf Zinsen jenem bei unbeschränkter Steuerpflicht (in Bezug auf Zinsen) entspricht, hat auch beim KEST-Abzug keine Korrektur zu erfolgen (anders als nach der Rechtslage vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, nach der die Abzugsverpflichtung gemäß § 94 Z 13 EStG 1988, unabhängig von der Einstufung der Kapitalerträge nach § 27 EStG 1988, nur den Zinsanteil im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes umfasst hat; siehe dazu Rz 7972).

Nicht von der beschränkten Steuerpflicht auf (Stück)Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 umfasst sind:

- (Stück)Zinsen, die nicht von natürlichen Personen erzielt werden;
- (Stück)Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in einem Staat ansässig sind, mit dem ein automatischer Informationsaustausch besteht, wobei die Begründung der Ansässigkeit in einem solchen Staat dem Abzugsverpflichteten durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung nachzuweisen ist (Formular IS-QU1);
- (Stück)Zinsen, die in Ausschüttungen gemäß § 186 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder in ausschüttungsgleichen Erträgen gemäß ~~§ 186 Abs. 2 Z 1 des Investmentfondsgesetzes 2011~~ enthalten sind, sofern das den ~~§§ 186 oder 188~~ des Investmentfondsgesetzes 2011 unterliegende Gebilde **ausschüttungsgleichen Erträgen gemäß § 186 Abs. 2 Z 1 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder § 40 Abs. 1 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes enthalten sind, sofern das den §§ 186 oder 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 bzw. §§ 40 oder 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegende Gebilde** direkt oder indirekt höchstens 15% seines Vermögens in Wirtschaftsgüter angelegt hat, deren Erträge inländische Zinsen sind.

Der veränderte Umfang der beschränkten Steuerpflicht auf (Stück)Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF des EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, kommt für (Stück)Zinsen zur Anwendung, die nach dem 31.12.2016 angefallen sind. Wird ab dem 1.1.2017 auch für Zinsen, die davor angefallen sind und die von der beschränkten Steuerpflicht auf Zinsen gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 idF vor dem EU-AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 77/2016, nicht erfasst waren, KEST abgezogen, kann die KEST anteilig angerechnet oder rückerstattet

werden. Die Finanzamtszuständigkeit für die KEST-Rückerstattung richtet sich dabei nach § 23 AVOG 2010 iVm § 25 Z 3 AVOG 2010 (siehe dazu Rz 7972).

Rz 8022 wird geändert (Klarstellung):

Rz 8022

Werden auf Grund von DBA entlastungsbedürftige Einkünfte von der österreichischen Abzugsbesteuerung nicht bereits bei Auszahlung an der Quelle entlastet, kann der ausländische Einkünfteempfänger **auf elektronischem Wege mittels Web-Formular (zum Verfahren siehe § 240a BAO sowie die Verordnung zur Vorausmeldung im Verfahren zur Rückzahlung oder Erstattung österreichischer Einkommen- oder Körperschaftsteuer, BGBl. I Nr. 22/2019)** unter Verwendung der hierfür vorgesehenen ~~Vordrucke (siehe Erlass AÖF Nr. 63/2002)~~ eine abkommenskonforme Steuerrückzahlung beantragen, sofern keine Entlastung im Wege eines Veranlagungsverfahrens erfolgt. Die Rückzahlung hat nach Maßgabe des § 240 BAO zu erfolgen. Gemäß § 18 AVOG 2010 obliegt dem FA Bruck Eisenstadt Oberwart für den Bereich des gesamten Bundesgebietes die auf Grund völkerrechtlicher Verträge vorgesehene Rückzahlung von Abgaben, soweit diese nicht anderen Behörden übertragen ist ~~(siehe Erlass AÖF Nr. 83/2000)~~.

Rz 8040 wird geändert (JStG 2018):

Rz 8040

Die Einkommensteuer ist bei beschränkter Steuerpflicht gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 zu berechnen. Absetzbeträge sind daher nicht zu berücksichtigen.

Einen Sonderfall hinsichtlich der Absetzbeträge stellen beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer dar (Ausnahme: Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, § 70 Abs. 1 Z 2 EStG 1988). Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn angesetzte Absetzbeträge sind (bei Veranlagung) zu berücksichtigen. Nach § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 kommen zur Anwendung:

- Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988),
- Arbeitnehmerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988),
- Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG 1988).

Außer Ansatz bleiben:

- **Familienbonus Plus (§ 33 Abs. 3a EStG 1988),**

- Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988),
- Alleinerzieherabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988).

Zur Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger siehe auch LStR 2002 Rz 1241a ff.

Rz 8042 wird geändert (JStG 2018):

8042 Betriebsausgaben und Werbungskosten (siehe auch Stichwort "Werbungskosten")

Betriebsausgaben und Werbungskosten sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie mit Einkünften iSd § 98 EStG 1988 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Wirtschaftlicher Zusammenhang liegt bei Betriebsausgaben vor, wenn sie durch den inländischen Betrieb oder durch die inländische Tätigkeit veranlasst sind. Wirtschaftlicher Zusammenhang liegt bei Werbungskosten vor, wenn diese zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von inländischen Einnahmen dienen. § 20 Abs. 2 EStG 1988 gilt auch bei beschränkter Steuerpflicht; dementsprechend dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (inländischen) Einkünften oder mit Kapitalerträgen iSd § 97 EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Stehen Betriebsausgaben und Werbungskosten wirtschaftlich sowohl mit ausländischen als auch mit inländischen Einkünften in Zusammenhang und ist keine eindeutige Zuordnung möglich, so ist eine Aufteilung im Schätzungsweg (§ 184 BAO) vorzunehmen.

Bei (Antrags-)Veranlagung von Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter nichtselbständiger oder selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen fordert § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben oder Werbungskosten einen Besteuerungsnachweis, wenn diese an Personen (Empfänger) geleistet werden, die diese als Einkünfte nach § 98 EStG 1988 in Österreich versteuern müssen und nicht in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe gegenüber der Republik Österreich ansässig sind. Als Besteuerungsnachweis geeignet ist jeder Umstand über die einkommensteuerliche Erfassung dieser Einkünfte durch die für den Empfänger zuständige Abgabenbehörde. Der Besteuerungsnachweis kann unterbleiben, wenn es seitens des Finanzamtes als feststehend angesehen wird, dass die Einkünfte des Empfängers (zB Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen) den zur inländischen Steuerpflicht führenden maßgebenden Grenzwert (§ 42 Abs. 2 EStG 1988) nicht überschritten hat.

Rz 8202f wird geändert (Anpassung der Werte):

Rz 8202f

Während § 2 Abs. 1 ZBV 2016 alle Zuzugsfälle in den Bereichen Wissenschaft und Forschung regelt ("materielle Prüfung", siehe Rz 8202 ff), dient Abs. 2 lediglich der Verfahrensvereinfachung in bestimmten Fällen ("formelle Prüfung"). Ein der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienender Zuzug liegt jedenfalls in den Fällen vor, die in § 2 Abs. 2 ZBV 2016 genannt werden:

- Universitätsprofessoren nach § 94 Abs. 2 UG (insbesondere Assoziierte Professoren, nicht jedoch Ehrenprofessoren)
- Professoren des Institute of Science and Technology - Austria (inoffizielle Stellenbezeichnung "Professor" oder "Assistent Professor")
- Habilitierte Wissenschaftler und Forscher, deren Tätigkeit überwiegend in Forschung und Entwicklung sowie in der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste liegt, an bestimmten Forschungseinrichtungen, falls die Tätigkeit unmittelbar in einem inländischen Betrieb (siehe Rz 409), einer inländischen Betriebsstätte (§ 29 BAO) oder einer anderen wirtschaftlich selbständigen (vgl. KStR 2013 Rz 61) Einheit (vgl. Rz 411) dieser Forschungseinrichtung erfolgt:
 - Universitäten nach § 4 UG
 - Donau Universität Krems
 - Fachhochschulen nach § 8 FHStG
 - Wissenschaftliche Einrichtungen iSd FOG (zB Österreichische Akademie der Wissenschaften)
 - EU- und EWR-Körperschaften, deren überwiegender (mindestens 75%) Forschungsauftrag gesetzlich verankert ist (zB Landesforschungsgesellschaften mit entsprechendem Auftrag)
 - Forschungseinrichtungen nach § 71 NAG
(<http://www.bmi.gv.at/302/Zertifizierungen/start.aspx#zertForschung>)
- Wissenschaftler und Forscher, deren Tätigkeit überwiegend in Forschung und Entwicklung liegt, falls die Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) nach § 103 EStG 1988 prämiengünstige Forschungsaufwendungen oder -ausgaben darstellen und mindestens das gemäß § 12c AuslBG für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt (2015: 57.405 Euro; 2016: 58.434 Euro; 2017: 59.718 Euro; **2018: 60.948 Euro; 2019: 62.265 Euro**; <http://www.migration.gv.at/de/formen->

der-zuwanderung/dauerhafte-zuwanderung/blaukarteeu/) betragen. Bei unterjährigem Zuzug ist das maßgebliche Mindestgehalt zu aliquotieren.

Abschnitt 32 wird mit Unterabschnitten und Rz neu eingefügt (JStG 2018):

32. Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG 1988)

32.1 Allgemeines

Rz 8207a

Die Zurverfügungstellung von Grund und Boden für Infrastrukturprojekte ist essentiell für deren Umsetzung und daher volkswirtschaftlich von besonderem Interesse. Im Hinblick darauf wurde mit dem Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, BGBl I Nr. 62/2018, in § 107 EStG 1988 eine Abzugsteuer mit Abgeltungswirkung eingeführt, die schon bei Ausmessung der Entschädigungssumme die Steuerbelastung festlegt und damit für die Beteiligten Rechts- und Planungssicherheit schafft.

§ 107 EStG 1988 sieht vor, dass Einkünfte gemäß § 21, § 22, § 23, § 27, § 28 oder § 29 Z 3 EStG 1988 in Zusammenhang mit dem einem Infrastrukturbetreiber (Rz 8207c) eingeräumten Recht, Grund und Boden zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen im öffentlichen Interesse (Rz 8207b) zu nutzen, einer Abzugsteuer unterliegen. Sie sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümers oder -bewirtschafters weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Rz 8207p) beantragt wird.

Die Abzugsteuer kommt für Auszahlungen zur Anwendung, die nach dem 31.12.2018 erfolgen. Zum Inkrafttreten des § 107 EStG 1988 siehe Rz 8207r. Zu den Auswirkungen des § 107 EStG 1988 auf die Steuerveranlagung siehe Rz 5173.

Rz 8207b

Die Nutzung von Grund und Boden liegt bei allen Maßnahmen im öffentlichen Interesse, die von Infrastrukturbetreibern zur Errichtung und zum Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen insbesondere nach Maßgabe der Bestimmungen des Elektrizitätswirtschafts- und -organisationsgesetzes 2010, des

Gaswirtschaftsgesetzes 2011 und des Mineralrohstoffgesetzes durchgeführt werden (§ 107 Abs. 3 EStG 1988). Damit wird klargestellt, dass die Errichtung und der Betrieb von ober- oder unterirdischen Leitungen, die auf Grundlage der für den betroffenen Infrastrukturbetreiber jeweils maßgeblichen Rechtsgrundlagen durchgeführt werden, den Tatbestand des „öffentlichen Interesses“ im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 jedenfalls erfüllen.

32.2 Abzugspflichtige Unternehmen

Rz 8207c

Die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer sowie zur Übermittlung einer Anmeldung betrifft „Infrastrukturbetreiber“, die in § 107 Abs. 2 EStG 1988 taxativ aufgezählt werden. Es handelt sich dabei um Unternehmen im Bereich der Versorgung mit Elektrizität, Gas, Erdöl und Fernwärme. Erfasst sind:

- **Elektrizitätsunternehmen im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 11 des Elektrizitätswirtschafts- und organisationsgesetzes 2010 – ELWOG 2010, BGBl. I Nr. 110/2010. Ein „Elektrizitätsunternehmen“ ist danach eine natürliche oder juristische Person oder eine eingetragene Personengesellschaft, die in Gewinnabsicht von den Funktionen der Erzeugung, der Übertragung, der Verteilung, der Lieferung oder des Kaufs von elektrischer Energie mindestens eine wahrnimmt und die kommerzielle, technische oder wartungsbezogene Aufgaben im Zusammenhang mit diesen Funktionen wahrnimmt, mit Ausnahme der Endverbraucher. Reine Projektgesellschaften, die keinen Strom erzeugen und auch sonst keine Funktionen des § 7 Abs. 1 Z 11 ELWOG wahrnehmen, sind keine Elektrizitätsunternehmen.**
- **Erdgasunternehmen im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 16 des Gaswirtschaftsgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 107/2011. Ein „Erdgasunternehmen“ ist danach eine natürliche oder juristische Person oder eingetragene Personengesellschaft, die in Gewinnabsicht von den Funktionen Fernleitung, Verteilung, Lieferung, Verkauf, Kauf oder Speicherung von Erdgas, einschließlich verflüssigtes Erdgas mindestens eine wahrnimmt und für die kommerziellen, technischen oder wartungsbezogenen Aufgaben im Zusammenhang mit diesen Funktionen verantwortlich ist, mit Ausnahme der Endverbraucher; Unternehmen**

gemäß § 7 Abs. 1 Z 58 („Speicherunternehmen“), § 13 („Marktgebietsmanager“) und § 17 („Verteilergebietsmanager“) des Gaswirtschaftsgesetzes 2011 sind Erdgasunternehmen.

- Erdölunternehmen, nämlich dem Mineralrohstoffgesetz, BGBl. I Nr. 38/1999, unterliegende Unternehmen, die Leitungsanlagen zum Zwecke des Transportes gasförmiger oder flüssiger Kohlenwasserstoffe betreiben.
- Fernwärmeversorgungsunternehmen, das sind Unternehmen, die zum Zwecke der entgeltlichen Versorgung Dritter Anlagen zur Erzeugung, Leitung und Verteilung von Fernwärme (Fernwärmeanlagen) betreiben.

Gebietskörperschaften (zB Gemeinden) sind keine Infrastrukturbetreiber, sodass für sie keine Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr einer Abzugsteuer besteht.

Rz 8207d

Zahlungen, die nicht von einem der in Rz 8207c genannten Unternehmen geleistet werden, unterliegen nicht der Verpflichtung zum Steuerabzug und sind in der Veranlagung zu erfassen. Siehe dazu Rz 5173. Dies trifft insbesondere auf Zahlungen zu, die von Telekomunternehmen stammen oder die aus Anlass der Verlegung von Wasserleitungen durch Gemeinden erfolgen.

32.3 Erfasste Zahlungen, Bemessungsgrundlage

Rz 8207e

Dem Steuerabzug unterliegen alle regelmäßig aus Anlass der Einräumung des Leitungsrechtes anfallenden Zahlungen an Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter, die von der Rechtseinräumung unmittelbar betroffen sind. Zahlungen, die dafür erfolgen, dass ein Arbeitsstreifen genutzt werden darf, sind von der Abzugsteuer auch dann erfasst, wenn sie nicht dem Eigentümer oder Bewirtschafter des Grundstückes zufließen, das mit dem Recht zum Betrieb und zur Nutzung der Leitung belastet ist (zB Arbeitsstreifen auf dem Nachbargrundstück).

Es ist unerheblich, ob und in welchem Umfang die Zahlung die Rechtseinräumung, die Abgeltung einer gemäß § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988 steuerfreien Wertminderung oder sonstige Umstände betrifft, zB Entschädigungen für Ertragsausfälle, Wirtschafterschwernisse, Wegebenützung oder für eine temporäre Nutzung einer Liegenschaft als Lagerplatz, die dem von

der Rechtseinräumung unmittelbar betroffenen Grundstückseigentümer oder Grundstücksbewirtschafter zufließt.

Erfasst sind auch Optionsentgelte aus der Einräumung einer Option auf Abschluss eines Leitungsvertrages sowie Zahlungen für das Recht zur Grundstücksinanspruchnahme für eine Bachumleitung und die Errichtung einer Fischwanderhilfe aus Anlass der Errichtung eines (Wasser)Stollens für ein Wasserkraftwerk.

Die Umsatzsteuer ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

Rz 8207f

Erfasst sind insbesondere Zahlungen, die Folgendes betreffen:

- **Randschäden**
- **Hiebsunreife, Bestandsentschädigung**
- **Schlägerung zur Unzeit/Nutzung zur Unzeit**
- **Jagdbeeinträchtigung/Jagdentschädigung**
- **vorübergehende und dauernde Bewirtschaftungserschwernisse, Mehraufwand**
- **(erhöhte) Schlägerungs- und Räumungskosten, Bringungs- oder Rückungskosten**
- **einen Notzaun (vorübergehende Abgrenzung für Weidevieh oder Behelfszäune gegen Wild)**
- **vorübergehender oder dauernder Nutzungsentgang**
- **Verlust von Arbeitseinkommen**
- **Abgeltung eines Überhanges von Gebäuden und Maschinen**
- **Ersatz von Aufforstungskosten**
- **Abgeltung von (Bau-)Schäden**
- **Aufwandsersatz, Mühewaltung**
- **Lichtwellenleiter, Datenkabel**
- **Leitungsmaste, Marker, Messsäulen**
- **besondere Belastungen (Masthäufung, Hanglage, Grenznähe, etc.)**
- **Wegebenützungsübereinkommen, Verträge für den Wegebau**
- **Zahlungen für Baulagerplätze an den Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter**
- **Ersatzaufforstung durch den Grundstückseigentümer oder -bewirtschafter auf Grund eines entsprechenden Übereinkommens**

Bei Wind- und Wasserkraftanlagen sind nur Entgelte erfasst, die die Leitung betreffen. Zahlungen, die die Anlage selbst betreffen, inklusive Zahlungen für Luftraumnutzungsrechte, unterliegen nicht der Abzugsteuer. Als Leitung ist sowohl eine Zu- als auch eine Ableitung zu verstehen; daher sind bei Windkraftanlagen auch Zahlungen für die Stromzufuhr zu Eiswarnleuchten erfasst.

Nicht erfasst sind Zahlungen im Zusammenhang mit einer Leitungserrichtung, die an Dritte erfolgen, die von der Rechtseinräumung selbst nicht unmittelbar betroffen sind. Das betrifft zB Grundstückseigentümer, die von der Leitung selbst nicht betroffen sind und nur einen Lagerplatz im Zusammenhang mit der Leitungserrichtung zur Verfügung stellen oder Grundstückseigentümer, die Zahlungen aus einem Ersatzaufforstungsübereinkommen erhalten.

32.4 Höhe der Abzugsteuer

Rz 8207g

Die Abzugsteuer beträgt bei der Einkommensteuer unterliegenden Zahlungsempfängern 10%, bei der Körperschaftsteuer unterliegenden Zahlungsempfängern 8,25% (§ 24 Abs. 7 KStG 1988). Bei Personengesellschaften mit Beteiligung von natürlichen und juristischen Personen, ist die Höhe der Abzugsteuer auf die Beteiligten bezogen zu ermitteln.

Beispiel:

An der ABC-GmbH & Co KG sind die A-GmbH mit 10% als Komplementärin und die natürlichen Personen B und C als Kommanditisten mit je 45% beteiligt. Ein Infrastrukturbetreiber bezahlt an die KG für die Einräumung eines Leitungsrechtes an ihrem Grundstück 10.000 Euro. Die Abzugsteuer beträgt:

<i>Beteiligter</i>	<i>Zuzurechnender Anteil an der Zahlung</i>	<i>Steuersatz</i>	<i>Abzugsteuer</i>
<i>A-GmbH</i>	<i>1.000 (10%)</i>	<i>8,25%</i>	<i>82,50</i>
<i>B</i>	<i>4.500 (45%)</i>	<i>10%</i>	<i>450</i>
<i>C</i>	<i>4.500 (45%)</i>	<i>10%</i>	<i>450</i>
<i>Abzugsteuer gesamt</i>			<i>982,50</i>

Sind auf die Beteiligten bezogen unterschiedliche Steuersätze anzuwenden, muss dem Abzugsverpflichteten von der Personengesellschaft offen gelegt werden, wie

die Höhe der einzubehaltenden Abzugsteuer zu ermitteln ist. Wird auf Grund dieser Angaben die Abzugsteuer zu niedrig einbehalten, kommt eine Haftung des Abzugsverpflichteten nicht in Betracht; der/die betroffenen Beteiligten sind gemäß § 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen (siehe Rz 8207l).

32.5 Einbehaltung und Abfuhr, Anmeldung, Haftung

Rz 8207h

Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte. Der Schuldner der Einkünfte ist zum Steuerabzug verpflichtet und haftet für die Entrichtung.

Die Abzugsteuer ist – analog zu § 95 Abs. 4 EStG 1988 hinsichtlich der Kapitalertragsteuer – dem Einkünfteempfänger vorzuschreiben, wenn

- der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre (§ 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988) oder wenn
- der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Abzugsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (§ 107 Abs. 10 Z 2 EStG 1988).

Rz 8207i

Der Abzugsverpflichtete hat die Abzugsteuer bei jeder Zahlung einzubehalten. Bei Teilzahlungen ist die Abzugsteuer bei jeder Teilzahlung einzubehalten. Es ist unerheblich, ob der Zahlung ein Vertrag oder eine zwangsweise Rechtseinräumung zu Grunde liegt.

Die in einem Kalenderjahr einbehaltenen Steuerbeträge sind in einem Gesamtbetrag spätestens am 15. Februar des Folgejahres an das Betriebsfinanzamt des Abzugsverpflichteten abzuführen.

Bis 15. Februar des Folgejahres ist für alle Auszahlungen des Vorjahres eine elektronische Anmeldung über FinanzOnline zu übermitteln. Anzugeben sind die jeweiligen Einkünfteempfänger und der auf diese entfallende Steuerbetrag.

Werden mehrere Zahlungen an denselben Empfänger geleistet, kann der Steuerbetrag für jede einzelne Zahlung getrennt oder für alle Zahlungen des Kalenderjahres zusammengefasst übermittelt werden.

Rz 8207j

Der Einkünfteempfänger hat dem Abzugsverpflichteten für Zwecke der Anmeldung folgenden Daten bekannt zu geben:

- **Vor- und Familienname, Firma bzw. sonstige Bezeichnung**
- **Wohnsitz oder Sitz**
- **Falls vorhanden: Abgabekontonummer**
- **Bei natürlichen Personen: Die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), wenn keine Abgabekontonummer angegeben wird. Besteht keine Versicherungsnummer, ist das Geburtsdatum anzugeben.**

Rz 8207k

Modalitäten für die Verpflichtung zum Einbehalt und der Abfuhr der Abzugsteuer sind in der Leitungsrechte-Datenübermittlungsverordnung – Leitungsrechte-DÜV, BGBl. II Nr. 321/2018, geregelt.

Der Abzugsverpflichtete hat in einer Anmeldung die Daten und den Steuerbetrag für jene Personen oder Einrichtungen zu übermitteln, gegenüber denen er zahlungsverpflichtet ist. Damit ist klargestellt, dass für das abzugsverpflichtete Unternehmen in Bezug auf die Anmeldung jene Person(en) oder sonstige Einrichtung(en) maßgeblich ist/sind, gegenüber der/denen er zahlungsverpflichtet ist. Der Abzugsverpflichtete braucht keine Erhebungen darüber anstellen, ob die Person, der gegenüber er zahlungsverpflichtet ist, steuerlich Zurechnungsempfänger der Einkünfte ist. Das ist insbesondere in Fällen von Bedeutung, in denen mehrere Personen Zurechnungsempfänger (zB. Miteigentümer, Bewirtschafter) sind, aber nur eine Person dem Abzugsverpflichteten gegenüber auftritt und die Zahlungsabwicklung übernimmt. Die Verordnung sieht eine besondere Informationspflicht für Fälle vor, in denen mehrere Personen oder Einrichtungen als Empfänger der Einkünfte in Betracht kommen und der Abzugsverpflichtete nicht gegenüber jeder einzelnen von ihnen zahlungsverpflichtet ist, insbesondere weil erhaltene Zahlungen vom Empfänger weitergegeben werden. In derartigen Fällen muss der Abzugsverpflichtete von der Person oder Einrichtung, der gegenüber er zahlungsverpflichtet ist, über diesen Umstand informiert werden. Der Abzugsverpflichtete hat die erhaltene Information in der Anmeldung bei der Person oder Einrichtung anzuführen, deren Daten er übermittelt. Die konkreten Empfänger brauchen dabei nicht offen gelegt zu werden.

Beispiel:

Ein von einem Leitungsrecht betroffenes Grundstück steht im Miteigentum der Personen A, B, C, D, E und F. Die Zahlung aus Anlass der Einräumung des Leitungsrechtes betrifft Einkünfte, die diesen Personen zuzuordnen sind. Dem abzugsverpflichteten Energieversorgungsunternehmen gegenüber tritt aber nur A als Vertragspartner auf. A gibt die auf die übrigen Miteigentümer entfallenden Anteile der Zahlung an diese weiter. A muss das abzugsverpflichteten Energieversorgungsunternehmen darüber informieren, dass noch andere Personen als Einkünfteempfänger in Betracht kommen. Er braucht ihre Namen nicht zu nennen. Das Energieversorgungsunternehmen übermittelt für A die einbehaltene Abzugsteuer mit dem Vermerk, dass A gemeldet hat, dass noch andere Personen als Einkünfteempfänger in Betracht kommen. Sollte A die Regelbesteuerung beantragen, ist für das Finanzamt erkennbar, dass A nicht allein Einkünfteempfänger ist und dementsprechend die einbehaltene Abzugsteuer auch nicht zur Gänze bei ihm anzurechnen ist. Sollte E die Regelbesteuerung beantragen, ist für das Finanzamt erkennbar, dass E keine Abzugsteuer zugeordnet ist, weil E in der Anmeldung nicht erfasst ist. Im Verfahren vor dem Finanzamt ist daher zu klären, wie hoch der auf E entfallende Anteil der Einkünfte und der auf diese Einkünfte entfallenden Abzugsteuer ist, die in der Anmeldung dem A zugeordnet ist.

Rz 82071

Der Abzugsverpflichtete haftet nur für die Entrichtung (§ 107 Abs. 6 EStG 1988). Im Gegensatz zur KEST, bei der der Abzugsverpflichtete für die Einbehaltung und Abfuhr haftet (§ 95 Abs. 1 EStG 1988), ist die Haftung auf die Abfuhr einer einbehaltenen Abzugsteuer beschränkt. Eine Festsetzung mittels Haftungsbescheides gegenüber dem Abzugsverpflichteten kommt daher nur insoweit in Betracht, als Abzugsteuer einbehalten, aber nicht abgeführt wurde.

Beispiel:

Der Infrastrukturbetreiber A entschädigt B für die Einräumung eines Leitungsrechtes mit 5.000 Euro (exklusive USt). Unter Einbehalt der Abzugsteuer (500 Euro) werden 4.500 Euro an B ausbezahlt. Der Infrastrukturbetreiber führt in Bezug auf die von A einbehaltene Abzugsteuer

nur 300 Euro ab. Die unmittelbare Inanspruchnahme des B gemäß § 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 kommt sachverhaltsbezogen nicht in Betracht. Für den nicht entrichteten Betrag von 200 Euro haftet der Infrastrukturbetreiber.

Wird Abzugsteuer in einem zu niedrigem Betrag einbehalten, kommt insoweit die Geltendmachung einer Haftung nicht in Betracht; gleiches gilt wenn die Einbehaltung zu Unrecht unterblieben ist. In derartigen Fällen ist der Steuerschuldner mit Abgabenbescheid in Anspruch zu nehmen (§ 198 BAO iVm § 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988).

Beispiel:

Der Infrastrukturbetreiber C entschädigt die natürliche Person D für die Einräumung eines Leitungsrechtes mit 10.000 Euro (exklusive USt). Durch einen Fehler des C wird die Abzugsteuer nicht in Höhe von 10%, sondern in Höhe von 8,25% einbehalten (825 Euro). An D werden somit 9.175 Euro ausbezahlt. C führt 825 Euro an Abzugsteuer für D ab.

Eine Haftungsinanspruchnahme des C für den nicht eingehobenen Betrag von 125 Euro kommt nicht in Betracht. Dieser Betrag ist D gemäß § 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 vorzuschreiben. Da C für die richtige Einbehaltung nicht haftet, ist die Haftung ihm gegenüber rechtlich nicht durchsetzbar, sodass der Steuerschuldner D in Anspruch genommen werden kann. Mit der Entrichtung dieses Betrages ist für D die Abgeltungswirkung verbunden (entsprechend § 107 Abs. 9 EStG 1988).

Rz 8207m

Fehler iZm der Umsatzsteuer haben auf den Steuerabzug keine Auswirkung. Solange die Abzugsteuer nicht abgeführt wurde, führt eine Gutschrifts- bzw. Rechnungsberichtigung dazu, dass die Abzugsteuer in richtiger Höhe abgeführt werden kann.

Nach Abfuhr der Abzugsteuer ist eine zu niedrige Abzugsteuer dem Einkünfteempfänger gemäß § 198 BAO iVm § 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 vorzuschreiben. Einen zu hohen Steuerabzug kann (nur) der Einkünfteempfänger im Wege der Steuerveranlagung oder eines Antrages gemäß § 240 BAO ausgleichen.

Beispiele:

- 1. Die Entschädigung beträgt 10.000 Euro, die USt wird mit 0% angegeben. Es werden 9.000 Euro ausbezahlt und Abzugsteuer (10%) in Höhe von*

1.000 Euro einbehalten und abgeführt.

Danach stellt sich heraus, dass der richtige USt-Satz 20% beträgt.

- a. **Wird bei einer Nettopreisvereinbarung von 10.000 Euro die Rechnung nachträglich berichtigt und die nicht einbehaltenen USt (2.000 Euro) nachbezahlt, ändert sich die Höhe der Bemessungsgrundlage (Nettobetrag von 10.000 Euro) und der Abzugsteuer nicht.**
- b. **Wird bei einer Bruttopreisvereinbarung von 10.000 Euro die Rechnung nachträglich berichtigt und die nicht einbehaltene USt nicht nachbezahlt oder unterbleibt eine Rechnungsberichtigung, ändert sich die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Abzugsteuer. Die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer beträgt 8.333,33 Euro; die USt beträgt 1.666,67 Euro. Die Höhe der Abzugsteuer beträgt richtig 833,33 Euro, sodass auf Grund des Fehlers 166,67 Euro zu viel Abzugsteuer einbehalten wurde. Die Einbehaltung der zu hohen Abzugsteuer belastet allein den Einkünfteempfänger. Es besteht kein Raum für eine Entrichtungshaftung des Abzugsverpflichteten. Der Einkünfteempfänger kann die Refundierung der zu hohen Abzugsteuer entweder im Wege einer Antragsveranlagung (Regelbesteuerungsoption gemäß § 107 Abs. 11 EStG 1988) oder im Wege eines Antrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO beanspruchen, soweit die zu viel einbehaltene Abzugsteuer im Veranlagungsverfahren durch Anrechnung aus Gründen der Tarifbesteuerung (bei einem Durchschnittssteuersatz von mehr als 30,30%) nicht refundiert werden kann.**

2. Die Bruttoentschädigung beträgt 12.000 Euro, die USt wird mit 20% angegeben. Es werden 11.000 Euro ausbezahlt und Abzugsteuer (10% vom Nettobetrag) in Höhe von 1.000 Euro einbehalten und abgeführt.

Danach stellt sich heraus, dass der richtige USt-Satz 13% beträgt.

- a. **Unterbleibt eine Rechnungsberichtigung, ändern sich die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Abzugsteuer nicht, weil die USt aufgrund der Rechnung geschuldet wird (§ 11 Abs. 12 UStG 1994).**
- b. **Wird bei einer Nettopreisvereinbarung von 10.000 Euro die Rechnung nachträglich berichtigt und die zu viel einbehaltenen USt**

(700 Euro) refundiert, ändert sich die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Abzugsteuer ebenfalls nicht.

- c. Wird bei einer Bruttopreisvereinbarung von 12.000 Euro die Rechnung berichtigt und die zu viel einbehalten USt nicht refundiert, ändert sich die Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer auf 10.619,47 Euro, die USt beträgt 1.380,53 Euro.*

Die Höhe der Abzugsteuer beträgt richtig 1.061,95 Euro, sodass auf Grund des Fehlers 61,95 Euro zu wenig Abzugsteuer einbehalten wurde. Diesbezüglich kommt eine Haftungsinanspruchnahme des Abzugsverpflichteten nicht in Betracht. Dieser Betrag ist dem Empfänger gemäß § 107 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 vorzuschreiben. Mit der Entrichtung dieses Betrages ist die Abgeltungswirkung verbunden (siehe Rz 8207l).

32.6. Abgeltungswirkung

Rz 8207n

Mit der Abzugsteuer ist die Einkommensteuer auf die erfassten Einkünfte abgegolten, sofern nicht die Regelbesteuerung gemäß § 107 Abs. 11 EStG 1988 beantragt wird. Die Abgeltungswirkung gilt bei Teilzahlungen auch in Bezug auf die in Raten enthaltenen Zinsen, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 zählen. Die Abgeltungswirkung entspricht den verfassungsrechtlichen Anforderungen, die sich aus dem Erkenntnis des VfGH vom 30.11.2017, G 183/2017, ableiten lassen, weil die erfassten Einkünften regelmäßig einmalig anfallen und kein laufendes Erwerbseinkommen darstellen.

Rz 8207o

§ 107 EStG 1988 bezieht sich auf Einkünfte (Nettogröße). Im Fall der Endbesteuerung mit der Abzugsteuer sind bei Anwendung bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Bilanzierung die mit den Erträgen/Einnahmen wirtschaftlich verbundenen Aufwendungen aus der in der Veranlagung maßgebenden Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Dies gilt unabhängig davon, dass die Abzugsteuer in § 20 Abs. 2 EStG 1988 (§ 12 Abs. 2 KStG 1988) nicht genannt ist. Bei Voll- und Teilpauschalierung kommt ein Abzug tatsächlicher Aufwendungen nicht in Betracht, weil die Entschädigung neben der

Pauschalierung zu erfassen ist und die übrige (pauschale) Gewinnermittlung nicht tangiert.

Von einer Kürzung sind dem Grunde nach nur folgende Aufwandskategorien betroffen:

- Vorübergehende Bewirtschaftungerschwernis
- Erhöhte Schlägerungskosten
- Aufwand für Ersatzaufforstung oder für einen Notzaun
- Aufwand für Schadensbehebung an Anlagen im Zusammenhang mit der Leitung
- Verfahrenskosten, Rechtsvertretungskosten (Aufwandsersatz, Mühewaltung)

Eine Aufwandskürzung hat nur zu erfolgen, wenn derartige Mehraufwendungen im Rahmen der Vereinbarung mit dem Infrastrukturunternehmen betraglich ausdrücklich abgegolten werden. Vereinfachend kann im Wirtschaftsjahr der Zahlung der Betrag als Kürzungsbetrag berücksichtigt werden, der vom Infrastrukturbetreiber als Abgeltungszahlung geleistet wird.

Beispiel:

A ist Einnahmen-Ausgaben-Rechner und erhält vom Infrastrukturbetreiber X 12.000 Euro aus Anlass der Einräumung eines Leitungsrechtes auf seinem Grundstück. Gemäß der Vereinbarung mit dem Infrastrukturbetreiber sind in dieser Zahlung betraglich enthalten:

- *Abgeltung einer vorübergehenden Bewirtschaftungerschwernis: 200 Euro*
- *Abgeltung der Aufwendungen für Ersatzaufforstung: 1.000 Euro*
- *Abgeltung von Schäden an einem Waldweg: 500 Euro*

X behält 1.200 Euro Abzugsteuer ein.

In der Veranlagung hat A folgende Möglichkeiten:

- *Endbesteuerung mit der Abzugsteuer: Es erfolgt keine steuerliche Erfassung der Einkünfte aus der Einräumung des Leitungsrechtes in der Veranlagung. Bei Ermittlung des Gewinnes ist die Zahlung von 12.000 Euro nicht als Betriebseinnahme zu erfassen; Im Rahmen der Ermittlung der tarifsteuerpflichtigen Einkünfte sind die Aufwendungen um 1.700 Euro zu kürzen.*
- *Regelbesteuerung mit pauschaler Bemessungsgrundlage (33% des Nettoauszahlungsbetrages): Die dem § 107 EStG 1988 zuzuordnenden Einkünfte sind im Rahmen der Gewinnermittlung mit 3.960 Euro*

anzusetzen, die Abzugsteuer von 1.200 Euro ist anzurechnen. Im Rahmen der Ermittlung der tarifsteuerpflichtigen Einkünfte sind die Aufwendungen um 1.700 Euro zu kürzen.

- *Regelbesteuerung mit nachgewiesener Bemessungsgrundlage: Es ist auf Grund eines Gutachtens nachzuweisen, wie hoch die steuerfrei Wertminderung ist. Der Rest der Zahlung ist steuerpflichtig.*

32.7 Regelbesteuerung

Rz 8207p

Anstelle der Belastung mit der Abzugsteuer kann in der Veranlagung die Regelbesteuerung beantragt werden. Damit bleibt gewährleistet, dass die Einkünfte stets nach dem Einkommensteuertarif, aber auch nach den auf Basis eines Gutachtens dargelegten tatsächlichen Verhältnissen besteuert werden können, wenn dies vom Betroffenen gewünscht wird. Die Bemessungsgrundlage ist dabei (siehe auch Rz 5173):

- 33% der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer als pauschale Bemessungsgrundlage.
- Die tatsächlich vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten nachzuweisende Bemessungsgrundlage. Das Gutachten hat der Steuerpflichtige vorzulegen. Anhang VI ist zu beachten.

Eine allfällige Neutralisierung von Aufwendungen (Rz 8207o) hat im Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption zu erfolgen, wenn die pauschale Bemessungsgrundlage von 33% zur Anwendung kommt. Die 33% des Auszahlungsbetrages stellen die maßgeblich Höhe der Einkünfte dar, sodass ein zusätzlicher Abzug von Aufwendungen nicht mehr in Betracht kommt.

32.8 Anrechnung der Abzugsteuer

Rz 8207q

Die entrichtete Abzugsteuer ist auf die davon erfassten Einkünfte anzurechnen. Erfolgt bei einem Bilanzierer die Entrichtung der Abzugsteuer nach Ablauf des Jahres, in dem die Einkünfte im Rahmen der Veranlagung zu erfassen sind, hat eine allfällige Steueranrechnung in der Veranlagung des Jahres zu erfolgen, dem die Einkünfte zuzurechnen sind.

Beispiel:

Der zu 31.12. gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 bilanzierende Einzelunternehmer A räumt dem Infrastrukturbetreiber X auf seinem Betriebsgrundstück ein Leitungsrecht gegen ein Entgelt von 10.000 Euro ein. Der Vertragsabschluss erfolgt am 18.12.01, die Auszahlung am 12.1.02. Es werden 1.000 Euro Abzugsteuer einbehalten, die von X am 15.2.03 abgeführt werden.

Die Einkünfte aus der Einräumung des Leitungsrechtes sind dem Wirtschaftsjahr 01 zuzuordnen. Da die Einkünfte mit der Abzugsteuer abgegolten sind, bestehen für A folgende Möglichkeiten:

- 1. Inanspruchnahme der Abgeltungswirkung: Mit dem Einbehalt der Abzugsteuer sind die Einkünfte abgegolten und daher in der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres 01 nicht zu erfassen.**
- 2. Inanspruchnahme der Regelbesteuerung: Die Einkünfte sind in der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres 01 entweder in Höhe von 3.300 Euro (33% von 10.000 Euro) oder in der nachgewiesenen Höhe zu erfassen. Die Abzugsteuer ist anzurechnen, sobald sie entrichtet wurde. Das ist am 15.2.03 der Fall.**
 - Erfolgt die Veranlagung für das Jahr 01 nach dem 15.2.03 auf Grund einer danach abgegebenen Steuererklärung, ist die anrechenbare AbzugsAbzugsteuer in der Steuererklärung 01 geltend zu machen und in der Veranlagung 01 zu berücksichtigen; dabei ist unerheblich, dass die Abzugsteuer in der Anmeldung des X als solche des Jahres 02 ausgewiesen ist.**
 - Erfolgt die Veranlagung für das Jahr 01 vor dem 15.2.03, kommt eine Anrechnung nicht in Betracht, weil die Abzugsteuer noch nicht entrichtet worden ist. Die Entrichtung zum 15.2.03 stellt aber ein rückwirkendes Ereignis dar (§ 295a BAO), das gegebenenfalls die Änderung des rechtskräftigen Bescheides ermöglicht.**

Das gilt entsprechend, wenn die Abzugsteuer veranlagungspflichtige Einkünfte betrifft, die der Abzugsteuer noch nicht unterliegen. Das betrifft Einkünfte, die einem Wirtschaftsjahr zuzuordnen sind, das vor 2019 zu veranlagern ist. Die Anrechnung der Abzugsteuer in der Veranlagung des jeweiligen Jahres verhindert eine doppelte steuerliche Erfassung.

Beispiel:

Mit Vertrag vom 25.4.2017 hat der zum 31.12. gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 bilanzierende Einzelunternehmer B dem Infrastrukturbetreiber Y ein Leitungsrecht auf seinem Betriebsgrundstück gegen ein Entgelt von 27.000 Euro eingeräumt. Dieser Betrag ist jeweils zum 1.7.2017, zum 1.7.2018 und zum 1.7.2019 zu je einem Drittel zu entrichten.

Die Zahlung am 1.7.2019 in Höhe von 9.000 Euro unterliegt der Abzugsteuer (siehe Rz 8207r). Y behält 10% von 9.000 Euro (900 Euro) ein und zahlt 8.100 Euro aus. Am 15.2.2000 führt Y die für B einbehaltene Abzugsteuer an das Betriebsfinanzamt ab.

B hat den gesamten Ertrag von 27.000 Euro in der Gewinnermittlung 2017 erfasst. Der Einkommensteuerbescheid 2017 ist am 2.10.2018 ergangen.

Die von der Teilzahlung 2019 einbehaltene Abzugsteuer ist nach der Entrichtung auf die Einkommensteuer 2017 anzurechnen. Dafür kommt eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO in Betracht.

Ist der Ertrag aus dem Entgelt für die Einräumung des Leitungsrechtes passiv abzugrenzen (vgl. Rz 2404), hat die Anrechnung anteilig zu erfolgen.

Beispiel:

Die C-GmbH räumt mit dem Infrastrukturbetreiber Z auf ihrem Betriebsgrundstück ein Leitungsrecht gegen ein Entgelt von 80.000 Euro ein. Der Vertragsabschluss erfolgt am 10.3.01, die Auszahlung am 21.3.01. Es werden 8,25% von 80.000 Euro (6.600 Euro) an Abzugsteuer einbehalten, die von Z am 15.2.02 abgeführt werden.

Da die Einkünfte mit der Abzugsteuer abgegolten sind, bestehen für die C-GmbH folgende Möglichkeiten:

- 1. Inanspruchnahme der Abgeltungswirkung: Mit dem Einbehalt der Abzugsteuer sind die Einkünfte abgegolten und daher in der Gewinnermittlung nicht zu erfassen.**
- 2. Inanspruchnahme der Regelbesteuerung: Die Einkünfte sind in der Gewinnermittlung entweder in Höhe von 26.400 Euro (33% von 80.000 Euro) oder in der nachgewiesenen Höhe zu berücksichtigen. Da der Ertrag auf 20 Jahre passiv abzugrenzen ist, sind bei Inanspruchnahme der pauschale Bemessungsgrundlage von 33% in den Jahren 01 bis 20 jeweils 1.320 Euro (26.400 [=33% von 80.000] / 20) zu erfassen;**

darauf ist jeweils Abzugsteuer in Höhe von 330 Euro (6.600 / 20) anzurechnen.

32.9 Inkrafttreten

32.9.1 Anwendung des Steuerabzuges

Rz 8207r

Der Steuerabzug ist auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2018 erfolgen. Der Vertragsabschluss ist nicht maßgebend; dementsprechend unterliegen Zahlungen, die nach dem 31. Dezember 2018 erfolgen auch dann der Abzugsteuer, wenn ihnen ein Vertrag zugrunde liegt, der vor dem 1. Jänner 2019 abgeschlossen worden ist.

32.9.2 Anwendung des § 107 EStG 1988 auf Veranlagungsfälle, die zum 14.8.2018 nicht rechtskräftig veranlagt waren

Rz 8207s

Nach § 124b Z 334 EStG 1988 ist § 107 Abs. 11 EStG 1988 in Bezug auf die Höhe der in der Veranlagung anzusetzenden Einkünfte (entweder 33% der Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer oder die durch Gutachten nachgewiesene Höhe) auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten, anzuwenden. Die Kundmachung des JStG 2018 erfolgte am 14. August 2018.

Demensprechend sind alle am 14. August 2018 nicht rechtskräftig veranlagten Fälle, in denen Zahlungen von in den Anwendungsbereich fallenden Unternehmen (Infrastrukturbetreiber iSd Rz 8207c) erfolgt sind, nach Maßgabe des § 107 Abs. 11 Satz 2 EStG 1988 zu veranlagten.

Betroffen sind alle Veranlagungsfälle, in denen zum 14. August 2018 keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt. Dabei ist nicht bedeutsam, um welches Veranlagungsjahr es sich handelt oder ob eine Erklärung schon eingebracht wurde oder nicht. Das bedeutet:

- **Werden bzw. wurden Einkünfte für ein Jahr vor 2018 erklärt und lag am 14. August 2018 noch keine rechtskräftige Veranlagung für das betreffende Jahr vor, ist § 107 Abs. 11 zweiter Satz EStG 1988 anzuwenden.**
- **Zahlungen des Jahres 2018, unterliegen im Rahmen der Veranlagung 2018 bereits dem § 107 Abs. 11 zweiter Satz EStG 1988.**

Die Bemessungsgrundlage ist gemäß § 107 Abs. 11 Satz 2 EStG 1988 in derartigen Fällen:

- **33% des (Netto)Auszahlungsbetrages als pauschale Bemessungsgrundlage oder die**
- **tatsächlich vom Steuerpflichtigen durch ein Gutachten nachzuweisende Bemessungsgrundlage.**

Siehe dazu auch Rz 8207p und Rz 5173.

Die Änderung der Rechtslage stellt keinen Grund für eine Wiederaufnahme oder eine Bescheidänderung gemäß § 299 BAO dar. Erfolgt eine Wiederaufnahme oder eine Bescheidänderung gemäß § 299 BAO in Bezug auf einen Veranlagungsfall, der am 14. August 2018 rechtskräftig war, kommt die Anwendung des § 107 Abs. 11 Satz 2 EStG 1988 nicht in Betracht.

Rz 8208e wird geändert (Klarstellung):

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), **gilt** Folgendes:

Klinische Studien der Phasen I bis III (das sind klinische Studien, die vor Zulassung eines Medikamentes erfolgen), stellen eine "angewandte Forschung" im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar. Klinische Studien der Phase IV (das sind klinische Studien, die nach Zulassung eines Medikamentes erfolgen), können als angewandte Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 angesehen werden, wenn der Studie ein positives Votum der zuständigen Ethikkommission zu Grunde liegt. Nach dem Arzneimittelgesetz bedürfen klinische Studien der Phase IV einer Begutachtung durch eine Ethikkommission (vgl. § 2a Abs. 6 Arzneimittelgesetz), die ein positives Votum nur erteilt, wenn der Studie auch ein wissenschaftlicher Wert im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zukommt (vgl. § 29 Abs. 3 in Verbindung mit § 41a Abs. 1 Z 1 Arzneimittelgesetz). Bloße Anwendungsbeobachtungen im Sinne des § 2a Abs. 3 Arzneimittelgesetz stellen regelmäßig keine angewandte Forschung im Sinne des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Zur Geltendmachung einer Forschungsprämie bei Forschung im Rahmen des Forschungsprogrammes eines COMET-Kompetenzzentrums ("K-Bereich") von einem Unternehmenspartner "In-kind" erbrachten Leistungen gilt Folgendes:

Im Rahmen des COMET-Programmes werden durch die öffentliche Hand geförderte Forschungstätigkeiten von eigenen Rechtsträgern, den COMET-Kompetenzzentren, und von Unternehmen und Forschungseinrichtungen im Rahmen eines gemeinsam definierten Programmes durchgeführt. Die Unternehmenspartner erfüllen ihre Beitragsverpflichtungen mit Geldleistungen und/oder Sach- oder Dienstleistungen; letztere werden als so genannte "In-kind-Leistungen" bezeichnet. Diese Sachleistungen können Forschungsleistungen, aber auch andere Leistungen (Nichtforschungsleistungen) sein.

Für die Berücksichtigung von Sach-/Dienstleistungen (In-kind-Leistungen) eines Unternehmenspartners in Bezug auf die Forschungsprämie gilt:

1. Im Rahmen der Erbringung von In-kind-Leistungen liegt (ungeachtet der Verrechnung der Leistungen zwischen dem COMET-Zentrum und dem Unternehmenspartner) keine Auftragsforschung vor.
2. In-kind-Leistungen, die in einer dem Grunde nach prämiengünstigen Forschungsleistung des Unternehmenspartners bestehen oder Teil von dessen eigenbetrieblicher Forschung sind: Es bestehen im Interesse der Rechtssicherheit und Verwaltungsökonomie keine Bedenken, wenn die Zuordnung der entsprechenden Forschungsaufwendungen sachgerecht auf Grundlage einer schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Kompetenzzentrum und dem Unternehmenspartner vorgenommen wird. Dabei muss jedenfalls ausgeschlossen werden, dass derselbe Aufwand sowohl beim Kompetenzzentrum als auch beim Unternehmenspartner in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einbezogen wird. Derartige Vereinbarungen können zu Beginn oder während einer laufenden Kooperation getroffen werden.

Beispiel:

Die A-GmbH ist Unternehmenspartner des B-Kompetenzzentrums. Bei diesem wird im "K-Bereich" mit Personal und Infrastruktur des Kompetenzzentrums das Forschungsprojekt X durchgeführt. Die A-GmbH erbringt dabei eigenbetriebliche Forschungsleistungen, die als "In-kind"-Beitrag auf die Finanzierungsleistung des Unternehmenspartners angerechnet werden und dem Kompetenzzentrum zur Verfügung gestellt werden.

a) Es wird vereinbart, dass die In-kind-Leistungen des Unternehmenspartners beim Kompetenzzentrum bemessungsgrundlagenrelevant für die Prämie sein sollen. Die sachgerecht verrechneten Leistungen sind daher für die Prämienbemessung beim Kompetenzzentrum zu berücksichtigen.

b) Es wird vereinbart, dass die In-kind-Leistungen des Unternehmenspartners bei diesem bemessungsgrundlagenrelevant für die Prämie sein sollen. Die sachgerecht verrechneten

Leistungen sind daher für die Prämienbemessung beim Unternehmenspartner zu berücksichtigen.

3. In-kind-Leistungen des Unternehmenspartners, die in einer nicht prämiengünstigen Supportleistung für eine prämiengünstige Forschungstätigkeit (Eigenforschung) des Kompetenzzentrums bestehen: Derartige Leistungen sind (nur) beim Kompetenzzentrum in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einzubeziehen.

Beispiel:

Die C-GmbH schafft ein Messgerät an, das sie zu 70% im Rahmen eigenbetrieblicher prämiengünstiger Forschung einsetzt; im Umfang von 30% wird das Gerät dem D-Kompetenzzentrum überlassen, wodurch die C-GmbH ihre Beitragsverpflichtung "In-kind" gegenüber dem Kompetenzzentrum erfüllt. Die Anschaffungskosten sind im Umfang von 70% bei Bemessung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie der C-GmbH zu berücksichtigen. Die für die Zurverfügungstellung des Messgerätes dem Kompetenzzentrum (im Wege der internen Leistungsabrechnung) verrechneten Aufwendungen sind bei Bemessung der eigenbetrieblichen Forschungsprämie des Kompetenzzentrums zu berücksichtigen.

Werden nicht prämiengünstige Supportleistungen in Verbindung mit einer prämiengünstigen Leistung erbracht, können diese im Rahmen einer sachgerechten Vereinbarung im Sinne der Z 2 gemeinsam mit der prämiengünstigen Leistung zugeordnet werden.

Beispiel:

Die In-kind-Leistung besteht in der stundenweisen Zurverfügungstellung von drei Forschern und jener Laboreinrichtung, die diese Forscher außerhalb der Erbringung der In-kind-Leistung unternehmensintern auch für andere F&E-Tätigkeiten nutzen. Gemäß obigem Punkt 2 kann die In-Kind-Leistung in Bezug auf die Personalkosten der Forscher vereinbarungsgemäß dem Unternehmenspartner zugeordnet werden. In diesem Fall können vereinbarungsgemäß auch die Aufwendungen für die Laboreinrichtung in die Bemessungsgrundlage beim Unternehmenspartner einbezogen werden.

Zur Geltendmachung einer Forschungsprämie eines ordentlichen Mitglieds der Christian Doppler Forschungsgesellschaft gilt Folgendes:

Der Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitglieds zur Christian Doppler Forschungsgesellschaft ist als Aufwand für den Zugang zu wissenschaftlich-technischen Erkenntnissen (Anhang I, Punkt B, Z 16 der

Forschungsprämienverordnung) Teil der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung.

Rz 8208f wird geändert (Klarstellung, Judikatur):

Rz 8208f

Zur Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gehören gemäß Anhang II der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012:

1. Löhne und Gehälter für in Forschung und experimenteller Entwicklung Beschäftigte einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Wohnbauförderungsbeiträge, Kommunalsteuer, Dienstgeberbeiträge und -zuschläge und sonstige Personalaufwendungen (zB freiwillige Sozialleistungen). Darunter fallen auch Vergütungen, die beim Empfänger zu betrieblichen Einkünften führen (zB bei einem im Werkvertrag beschäftigten Forscher). Für Beschäftigte, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, werden nur die der Arbeitsleistung für Forschung und experimentelle Entwicklung entsprechenden Anteile an diesen Aufwendungen (Ausgaben) herangezogen.
2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig (siehe dazu Rz 8208i) Forschung und experimenteller Entwicklung dienen.
3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (siehe dazu Rz 8208fa)
4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung zuzuordnen sind (zB Kosten des Lohnbüros, soweit sie auf Forschungspersonal entfallen, anteilige Verwaltungskosten, nicht jedoch Vertriebskosten, siehe auch Rz 8208g).

Davon sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 4 EStG 1988) und/oder Aufwendungen, die im Rahmen der Auftragsforschung weiterverrechnet wurden und von einer Mitteilung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 vorletzter Teilstrich EStG 1988 erfasst sind, abzuziehen. **Mit Forschungsaufwendungen in Zusammenhang stehende Erlöse (zB aus dem Verkauf eines End- oder Abfallproduktes aus dem Forschungsprozess) kürzen die Bemessungsgrundlage nicht.**

Nachträgliche Änderungen hinsichtlich der Höhe steuerfreier Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln stellen ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO in Bezug auf die Prämienverteilung dar. Eine ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie ist in

Anwendung des § 201 Abs. 3 Z 3 BAO bzw. ein erlassener Prämienbescheid gemäß § 295a BAO zu ändern.

Nicht zur Bemessungsgrundlage zählen Aufwendungen für Waren, die nach Aufnahme der Produktion aber vor Erreichen der Großserienproduktion von den Kunden als mangelhaft reklamiert oder bereits vor deren Lieferung an den Kunden als mangelhaft erkannt und aussortiert wurden (sog. „Ausfallwerte“). Das Vorliegen eines hohen Prozentsatzes an mangelhafter Ware kann Anlass sein, durch weitere Forschungsarbeit wesentlich verbesserte Materialien, Produkte oder Verfahren hervorzubringen, wie es der Definition der „Experimentellen Entwicklung“ entspricht. Die Waren selbst stellen aber keinen Aufwand dar, der zum Zwecke der Forschung getätigt wird, sondern Aufwand für Waren, die zum Verkauf produziert wurde (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012 und Ra 2016/15/0045).

Rz 8208i wird geändert (Klarstellung):

Rz 8208i

Investitionsaufwendungen gehen bei nachhaltiger Nutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (nach allfälliger Kürzung um erhaltene oder zugesagte steuerfreie Subventionen, vgl. VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030) entsprechend dem Nutzungseinsatz (bei Vollnutzung für Zwecke der Forschung und experimentellen Entwicklung zur Gänze, sonst in dem dem Nutzungseinsatz entsprechenden Ausmaß) in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ein; bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist daher eine AfA bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen. Eine Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG 1988) kürzt nicht die Bemessungsgrundlage, da die übertragene stille Reserve auf das Ausmaß der "Investitionen" (zum Unterschied von steuerfreien Zuschüssen) keinen Einfluss hat.

Im Fall eines mehrjährigen Herstellungsvorganges sind nicht die jeweils anteiligen, sondern im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung die gesamten Herstellungskosten der Bemessung der Forschungsprämie zu Grunde zu legen, **wenn die Nutzung für Forschungszwecke erst mit der Fertigstellung beginnt. Erfolgt eine Nutzung für Forschungszwecke schon während des Herstellungsvorganges, sind die jeweiligen Teilerstellungskosten zu berücksichtigen.**

[...]

Rz 8208v wird geändert (Judikatur):

Rz 8208v

Der Feststellungsbescheid ist im Rechtsmittelweg bekämpfbar und unterliegt den Vorschriften der BAO über nachträgliche Bescheidänderungen. Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Gutschrift oder Festsetzung der Forschungsprämie und unterliegt als solcher den Rechtswirkungen des § 252 und des § 295 BAO. **Mit ihm wird über die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie verbindlich abgesprochen. Eine davon abweichende Festsetzung der Prämie ist rechtswidrig (BFG 17.4.2018, RV/2101424/2017).**

Wird nach Ergehen des Feststellungsbescheides von der Abgabenbehörde festgestellt, dass die Bemessungsgrundlage nicht in richtiger Höhe festgestellt wurde, ist wie folgt vorzugehen:

Liegen die Voraussetzungen für eine Bescheidänderung (§§ 293 ff BAO) oder Bescheidaufhebung (§ 299 BAO) bzw. Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) vor, ist der Feststellungsbescheid auf Grund dieser Bestimmungen zu ändern bzw. aufzuheben. Bei Anwendung der §§ 299 und 303 BAO hat ein neuerlicher Feststellungsbescheid zu ergehen. Wurde die Forschungsprämie auf dem Abgabekonto verbucht und ist sie auf Grund des geänderten Feststellungsbescheides zu ändern, liegen die Voraussetzungen für eine Festsetzung der Forschungsprämie gemäß § 201 Abs. 3 Z 3 BAO vor. Ein erlassener Prämienbescheid ist gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu ändern.

~~Wird im Feststellungsbescheid die Bemessungsgrundlage nachträglich anders festgestellt, als der Erledigung des Antrages auf Forschungsprämie zu Grunde gelegt wurde, ist die ohne Bescheiderlassung gutgeschriebene Prämie in Anwendung des § 201 Abs. 3 Z 3 BAO nachträglich zu ändern bzw. ein erlassener Prämienbescheid gemäß § 295 Abs. 3 BAO zu ändern.~~

Anhang II wird ergänzt (Judikatur):

Anhang II (zu Abschn. 22, Rz 6601 ff)

Funktionsgebühren iSd § 29 Z 4 EStG 1988

[...]

- **Mitglieder der Wahlbehörden (BFG 16.10.2018, RV/7104247/2018).**

Anhang IV wird neu verlautbart:

Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz 1338m)

**(Muster basierend auf Vorschlag der Kammer der Steuerberater und
Wirtschaftsprüfer für Prüfungen, die unter § 4a Abs. 8 EStG 1988 fallen, zu
verwenden)**

**Bericht über die unabhängige Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen
gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a
Abs. 8 Z 3 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988]**

An

[Körperschaft XY]

Ausschließlich zur Vorlage beim Finanzamt Wien 1/23¹

Einleitung

**Das Leitungsorgan der [Körperschaft XY] hat uns beauftragt, im Rahmen einer
den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung der Einhaltung
der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ergänzend eine Bestätigung
über das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988
[alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 oder § 4a
Abs. 8 Z 4 EStG 1988] für den Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum] für
[Körperschaft XY] zu erteilen.**

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter

**Die Erfüllung der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ:
§ 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 4
EStG 1988] und deren Dokumentation liegt in der Verantwortung des
Leitungsorgans der [Körperschaft XY].**

¹ Da unser Bericht ausschließlich im Auftrag und im Interesse des Auftraggebers erstellt worden ist, bildet er keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen dritter Personen auf seinen Inhalt. Ansprüche dritter Personen können daher daraus nicht abgeleitet werden. Dementsprechend darf dieser Bericht weder gänzlich noch auszugsweise ohne unser ausdrückliches Einverständnis veröffentlicht oder an Dritte weitergegeben werden.

Gesetzliche Grundlagen

Die gesetzlichen Bestimmungen führen zu den zu bestätigenden Voraussetzungen wie folgt aus ([§ 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988]):

[VARIANTE 1: Für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 6, Abs. 4a und Abs. 5 Z 1 bis 3 bzw. 5 EStG 1988:]

- Die Körperschaft dient ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar den in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 1, 3 bzw. 5² EStG 1988.

[ANMERKUNG: Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht erforderlich.]

- *[VARIANTE für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988:]* Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar den in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988.
- Die Körperschaft unterhält, abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten, ausschließlich solche wirtschaftliche Tätigkeiten, die unter § 45 Abs. 1, § 45 Abs. 2 oder § 47 der Bundesabgabenordnung fallen oder für welche die Begünstigungen gemäß § 45a der Bundesabgabenordnung bestehen bleiben.
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft betragen ohne Berücksichtigung der für die Erfüllung der Übermittlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 anfallenden Kosten höchstens 10% der Spendeneinnahmen.
- Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten

² Ab 1. Jänner 2016 sind Spenden an bestimmte Kunst- und Kultureinrichtungen iSd § 4a Abs. 2 Z 5 EStG 1988 steuerlich absetzbar.

Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 1, 3 bzw. 5 EStG 1988 verwendet werden.

- **[VARIANTE für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988:]**
Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 verwendet werden.

[VARIANTE 2: Für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 sowie des § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988:]

- Das mangelnde Gewinnstreben ist – ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit – in der Rechtsgrundlage verankert.
- Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988 verwendet werden.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Erfüllung der in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke.

[ANMERKUNG: Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht erforderlich.]

- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft betragen höchstens 10% der Spendeneinnahmen.

- Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988 verwendet werden.

[VARIANTE 3: Für Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988:]

- Die Sammlung für begünstigte Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 ist, abgesehen von der Mittelverwendung im Sinne von § 4a Abs. 8 Z 3 lit. c EStG 1988, als ausschließlicher Zweck in der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag, Vereinsstatut) verankert.
- Das mangelnde Gewinnstreben ist – ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit – in der Rechtsgrundlage verankert.
- Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 verwendet werden.
- Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass jede Änderung der Rechtsgrundlage, insbesondere der Aufgaben der Körperschaft, sowie die Beendigung ihrer begünstigten Tätigkeit dem Finanzamt Wien 1/23 unverzüglich bekannt gegeben werden.
- Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Erfüllung der in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke.
- Die Mittelverwendung erfolgt entweder durch Weitergabe an Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 oder in Durchführung von Aktionen ausschließlich zu begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988, wobei dazu andere Rechtsträger nach Maßgabe des § 40 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung herangezogen

werden können. Im letztgenannten Fall ist die ausschließliche Verwendung der Mittel zu begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 durch die Spenden sammelnde Körperschaft sicherzustellen.

- Die Körperschaft veröffentlicht jene Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen.
- Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft betragen höchstens 10% der Spendeneinnahmen.
- Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 verwendet werden.

Verantwortung des Prüfers

Unsere Aufgabe ist es, auf Grundlage unserer Prüfungshandlungen eine Beurteilung darüber abzugeben, ob die Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988] vorliegen.

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung der österreichischen berufssüblichen Grundsätze zu sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) durchgeführt. Danach haben wir unsere Berufspflichten einschließlich Vorschriften zur Unabhängigkeit einzuhalten und den Auftrag unter Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit so zu planen und durchzuführen, dass wir unsere Beurteilung mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben können.

Prüfungshandlungen

Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Um die erforderliche Bestätigung abgeben zu können, haben wir die im Rahmen der den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften gewonnenen Erkenntnisse herangezogen sowie die nachstehend angeführten Prüfungshandlungen durchgeführt:

- Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft für den Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum].

[ANMERKUNG: Der Zeitraum hat bei erstmaliger Beantragung zumindest drei Jahre zu umfassen, um die entsprechende Bestätigung hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzung "Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar den in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs. 2 Z 1, 3 bzw. 5 EStG 1988" abgeben zu können. Dieser Teil ist bei Forschungseinrichtungen, denen bereits vor dem 1. September 2011 die Spendenbegünstigung erteilt wurde, nicht anzuwenden.]

- Einsichtnahme in die von der Körperschaft erstellte Aufgliederung der Verwaltungskosten und stichprobenweise Überprüfung, dass die darin enthaltenen mit der Verwendung der Spenden in Zusammenhang stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen.
- Einsichtnahme in jene Dokumente der Körperschaft, in denen sie die Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen, veröffentlicht.

[ANMERKUNG: Diese Voraussetzung müssen nur Spendensammelorganisationen iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 erfüllen.]

- Kritische Würdigung der im Rahmen der den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung der Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften gewonnenen Erkenntnisse im Hinblick auf Hinweise, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den Vorgaben der Rechtsgrundlage nicht entspricht und die Körperschaft eine betriebliche Tätigkeit nicht nur in untergeordnetem Ausmaß entfaltet.

Das Leitungsorgan der Körperschaft hat uns im Rahmen einer Vollständigkeitserklärung bestätigt, dass uns alle zur Beurteilung des Vorliegens der Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988] erforderlichen Unterlagen, Dokumente und Auskünfte vollständig vorgelegt bzw. erteilt worden sind.

Bei dieser ergänzenden Prüfung handelt es sich weder um eine Abschlussprüfung noch um eine prüferische Durchsicht von Abschlüssen. Ebenso sind weder die Aufdeckung oder Aufklärung von strafrechtlichen Tatbeständen, wie z.B. von Unterschlagungen oder sonstigen Untreuehandlungen, und Ordnungswidrigkeiten noch die Beurteilung der Effektivität und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung Gegenstand unseres Auftrages.

Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Prüfungsurteil

[ANMERKUNG: Modifikationen von Berichten (Einschränkungen bzw. Versagungen aufgrund von Hemmnissen bzw. Einwendungen) können in Anlehnung an das Fachgutachten KFS/PG 3 formuliert werden.]

Aufgrund der bei unserer Prüfung gewonnenen Erkenntnisse bestätigen wir, dass für die [Körperschaft XY] für den Zeitraum vom [Datum] bis zum [Datum] die Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 [alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988] [nicht] vorliegen.

Auftragsbedingungen

Für die Durchführung des Auftrages und unsere Verantwortlichkeit, auch im Verhältnis zu Dritten, sind vereinbarungsgemäß die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe i.d.g.F. der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer maßgebend.

[Firma des Prüfers]

[Name1]

[Name2]

[Ort], am [Datum]

Anhang V wird geändert:

Anhang V (zu Abschnitt 31a)

(Muster basierend auf Vorschlag der Kammer der **Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** (für Prüfungen, die unter § 108c Abs. 9 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 fallen, zu verwenden)

Bericht über die unabhängige Prüfung der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 9 lit. b EStG 1988

[...]

Auftragsbedingungen

Für die Durchführung des Auftrages und unsere Verantwortlichkeit, auch im Verhältnis zu Dritten, sind vereinbarungsgemäß die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe 2011 **i.d.g.F.** der Kammer der Wirtschaftstreuhänder **Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** maßgebend.

[Firma des Prüfers]

[Name1]	[Name2]
---------	---------

[Ort], am [Datum]

Beilagen

Verzeichnis über die Aufwendungen für Forschung und experimentelle Entwicklung für das Wirtschaftsjahr vom [Datum] bis [Datum]

Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe ("AAB") **i.d.g.F.**