

EStR 2000 – Wartungserlass 2023

- Begutachtungsentwurf -

I. Übersicht

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

- BGBl. I Nr. 112/2021
- BGBl. I Nr. 227/2021
- ÖkoStRefG 2022 Teil I, BGBl. I Nr. 10/2022
- AbgÄG 2022, BGBl. I Nr. 108/2022
- Teuerungs-Entlastungspaket Teil II, BGBl. I Nr. 163/2022
- BGBl. I Nr. 194/2022
- BGBl. I Nr. 220/2022
- Änderung der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 302/2022
- Verordnung zur Abzugsteuerentlastung bei Arbeitskräftegestellung, BGBl. II Nr. 318/2022
- Änderung der Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015, BGBl. II Nr. 449/2022
- Verordnung zur Ermittlung der Steuerdaten von Kryptowährungen (Kryptowährungsverordnung – KryptowährungsVO), BGBl. II Nr. 455/2022
- Verordnung über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge, Krafträder und Fahrräder bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, BGBl. II Nr. 468/2022

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

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

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 313g, 4139b ff	Die bisherigen Rz werden um Aussagen zum Umsatzeratz bei der LuF- und der Kleinunternehmerpauschalierung erweitert.

Abschnitt 3.2.6, Rz 313i	Im neuen Abschnitt 3.2.6 wird die durch das AbgÄG 2022 eingeführte Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen in § 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988 erläutert.
Rz 326, 7588 ff	Es werden Anpassungen aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 7.9.2022, Ra 2021/13/0067, zum Progressionsvorbehalt vorgenommen.
Rz 454, 740, 3894	Die Erhöhung der betraglichen Grenze von geringwertigen Wirtschaftsgütern durch das ÖkoStRefG 2022 Teil I wird eingearbeitet.
Rz 803a	Es werden Aussagen zur steuerlichen Unbeachtlichkeit des Tausches von Kryptowährungen gegen Kryptowährungen im Betriebsvermögen aufgenommen.
Rz 1069	Es wird die mit dem AbgÄG 2022 und der VO BGBl. II 468/2022 erfolgte Erweiterung des § 22 Z 2 EStG 1988 auf Krafträder und Fahrräder eingearbeitet.
Rz 1528, 1567, 1700a, 4127a, 4139i	Hier wird der Betriebsausgabenabzug von Öffi-Tickets gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 dargestellt.
Abschnitt 5.5.3, Rz 4127 ff, 4139i	Die durch BGBl. I Nr. 227/2021 eingeführte Arbeitsplatzpauschale des § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 wird eingearbeitet.
Rz 3261, 3263	Aufgrund des Auslaufens von § 124b Z 356 EStG 1988 werden Aussagen zur Inanspruchnahme der degressiven Absetzung für Abnutzung (§ 7 Abs. 1a EStG 1988) für Anschaffungen oder Herstellungen nach dem 31.12.2022 im Lichte der Maßgeblichkeit getroffen.
Abschnitt 9.2	Der neue Abschnitt 9.2 enthält Ausführungen zum neuen Investitionsfreibetrag (IFB) gemäß § 11 EStG 1988. Ab 2023 kann für bestimmte Investitionen in Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit mindestens vierjähriger Nutzungsdauer ein IFB iHv 10 bzw. 15 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.
Abschnitt 11.3	Die durch die Novellierung der LuF-PauschVO 2015 (BGBl. II Nr. 449/2022) im Bereich der Land- und Forstwirtschaft gesetzten Entlastungsmaßnahmen (Anhebung der Grenzen für die Pauschalierung, Erhöhung der Umsatzgrenze beim Nebenerwerb) werden eingearbeitet.
Rz 5426 bis 5429, 5431 und 5432a	Die Aussagen zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird um Ausführungen zu den Einkünften aus Kryptowährungen erweitert.

Abschnitt 20.1.1.5	Es werden Aussagen zum Inkrafttreten der Regelungen zur Besteuerung von Kryptowährungen eingefügt.
Rz 6105, 6105a, 6107, Abschnitt 20.2.3a, Rz 6223, 6225a, Abschnitt 20.3.5.2, Abschnitt 29.2.2a, Abschnitt 29.5.1.3, Rz 7742a ff, Abschnitt 29.5.6a, Rz 7778b	Die Regelungen zur Besteuerung von Kryptowährungen (§§ 27 bis 27b EStG 1988) werden eingearbeitet.
Rz 6161, 6164, 6165a, 6169e, 6169f, 6171, 7739a	Es werden Ausführungen zu Depotübertragungen im Rahmen von Umgründungen aufgenommen.
Rz 6225a, 7707, Abschnitt 29.2.2b	Die Ausweitung der potentiellen Einheber einer freiwilligen Abzugsteuer bei Einkünften aus unverbrieften Derivaten wird eingefügt.
Rz 6709c	Die Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes durch das ÖkoStRefG 2022 Teil I ab dem Kalenderjahr 2023 führte zu Anpassungen.
Abschnitt 26a	Es werden die Änderungen durch BGBl. I Nr. 227/2021 zur Steuerfestsetzung bei Schuldnerlass in einem Insolvenzverfahren eingearbeitet.
Rz 7396	Es wird die Änderung des § 37 Abs. 4 Z 7 lit. b EStG 1988 durch das AbgÄG 2022 eingearbeitet.
Rz 7940a, 8004a	Die Änderungen erläutern die durch die Arbeitskräftegestellungsverordnung (BGBl. II Nr. 318/2022) eingeführte Möglichkeit einer pauschalen Entlastung der Abzugsteuer bei Gestellungen von Arbeitskräften.
Rz 8027 f	Die durch das AbgÄG 2022 neu eingeführte Rechtsgrundlage des § 240 Abs. 4 BAO für Rückzahlungen aufgrund von DBA machte Anpassungen notwendig.
Rz 8208a, 8208f ff, Abschnitt 33.1.3, Abschnitt 33.1.4	Es werden Ergänzungen aufgrund des AbgÄG 2022 sowie aufgrund von Änderungen der ForschungsprämienVO eingearbeitet.

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 134b ff, 5572, 6022a f, 6622, 6625 ff, 6652, 6655d f, 6731	Es werden die Auswirkungen des VwGH-Erkenntnisses vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, (Abgrenzung Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit) eingearbeitet und die Aussagen zu Erbteilungsfällen hinsichtlich nachlasseseigener Mittel geändert.
Rz 313c, 313h	Die Rz werden ergänzt um Aussagen zur steuerlichen Behandlung des Verlustersatzes für indirekt Betroffene in der Landwirtschaft.
Rz 587, 5010, 5171	Es werden Präzisierungen zur Behandlung von Entschädigungen für Wertminderungen und Ertragseinbußen iRd betrieblichen Gewinnermittlung aufgenommen.
Rz 652 ff	Es werden die Auswirkungen des VwGH-Erkenntnisses vom 29.9.2022, Ro 2022/15/0011, (Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) eingearbeitet.
Rz 1235b	Aufnahme der Rz aufgrund eines VwGH-Judikats zur steuerlichen Wirksamkeit von Pflichtbeiträgen im Zusammenhang mit der DBA-Befreiungsmethode.
Abschnitt 6.12.7	Es werden Aussagen zur Einlage von Wirtschaftsgütern, deren Veräußerung nach § 31 EStG 1988 zu erfassen wäre, ergänzt.
Rz 3115	Die Rz wird um Aussagen zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von (E-)Fahrrädern erweitert.
Rz 3216, 3218, 3262, 3723, 3817	Ab der Veranlagung 2023 sind Vorfürswagen wie Gebrauchtwagen zu behandeln, sodass sich deren Mindestnutzungsdauer anhand der Differenzmethode errechnet.
Rz 3309k	Es werden Aussagen zur Abzinsung von – seit dem COVID-19-StMG steuerlich anerkannten – Pauschalrückstellungen aufgenommen.
Rz 3322a, 3326, 3393	Die aktuelle Rechtsprechung zu Rückstellungen gemäß § 9 EStG 1988, insbesondere zur Zulässigkeit von Drohverlustrückstellungen bei „Verlustfilialen“ (VwGH 7.4.2022, Ro 2021/13/0009) sowie zu Zins-Swaps (VwGH 27.4.2020, Ra 2020/15/0014) werden berücksichtigt. Im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen werden Klarstellungen im Hinblick auf die Überprüfung der Angemessenheit der Pensionszusage aufgenommen.
Abschnitte 9.1, 9.2, 9.2a und 9.2b, Rz 3701 ff	Die Ausführungen zum Gewinnfreibetrag, die bisher auf die Abschnitte 9.2 und 9.2a und durch Verweis auch auf 9.1 aufgeteilt waren, werden – unter Berücksichtigung der Änderungen durch das ÖkoStRefG 2022

	Teil I – im neuen Abschnitt 9.1 zusammengefasst und gestrafft. Punktuell wurden Aktualisierungen und Klarstellungen vorgenommen. Der bisherige Abschnitt 9.1 wird im Übrigen, so wie der Abschnitt 9.2b, als obsolet aufgehoben.
Rz 3861a	Die Aussagen zur Übertragung stiller Reserven bei LuF-Pauschalierung werden präzisiert.
Rz 4852m	Es werden die durch BGBl. I Nr. 194/2022 erfolgten Anpassungen aufgrund des VfGH-Erkenntnisses vom 16.3.2022, G 228/2021, zu Sozialplanzahlungen vorgenommen.
Rz 5073	Es erfolgt eine Klarstellung zur 10-Betten-Grenze.
Rz 6049 f	Es erfolgen Richtigstellungen und Klarstellungen hinsichtlich mehrstöckiger Mitunternehmerschaften.
Rz 6110a, 7754, 7755	Es werden Ausführungen zur Zurechnung von Dividendeneinkünften im Sinne des Erk VwGH 28.06.2022, Ro 2022/13/0002 aufgenommen.
Abschnitt 20.2.4.18	Es werden Aussagen zur steuerlichen Behandlung von Differenzkontrakten (contract for difference, CFD) ergänzt.
Rz 6713	Es wird die Änderung aufgenommen, dass bei nicht erfolgter oder nicht fristgerechter Entrichtung der ImmoESt durch den Parteienvertreter die ImmoESt bei diesem einzubringen und diesem ein Säumniszuschlag vorzuschreiben ist.
Rz 6752	Die Veräußerung von NFT wird als möglicher Anwendungsfall von § 31 EStG 1988 aufgenommen.
Abschnitt 28.6.6, Rz 7583 ff	Es erfolgt eine Klarstellung zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags.
Rz 8023 ff	Die Aussagen betreffend die Entlastung an der Quelle wurden auf das Wesentlichste beschränkt, weiterführende Aussagen finden sich in den spezifischen Erlässen.

II. Aufhebung von Erlässen und Infos

Folgende Erlässe werden aufgehoben:

1. Erlass des BMF vom 16.04.2002, 06 0450/1-IV/6/02: EuGH-Urteil vom 8. Jänner 2002, Rs C-409/99, betreffend Kleinbusse – ertragsteuerliche Auswirkungen;
2. Info des BMF vom 05.10.2015, BMF-010203/0276-VI/1/2015: Vorgehensweise bei der Vorschreibung der Kapitalertragsteuer (KESt) im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen und der Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 unter Berücksichtigung der mit dem StRefG 2015/2016 erfolgten gesetzlichen Änderungen und der Rechtsprechung des VwGH;
3. Info des BMF vom 12.05.2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016: BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (BMF-Info StRefG 2015/16);
4. Info des BMF vom 03.08.2016, BMF-010203/0225-VI/6/2016: Rechtsfragen in Zusammenhang mit der Registrierkassenprämie;
5. Info des BMF vom 28.08.2018, BMF-010203/0341-VI/2018: Information zur Veranlagung von Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG 1988);
6. Info des BMF vom 03.10.2018, BMF-010203/0393-IV/2018: Info zum Außerkrafttreten des Energieförderungsgesetzes 1979 (EnFG).

III. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

Nach Abschnitt 3.2.5. wird Abschnitt 3.2.6. samt Rz eingefügt und die Überschrift lautet:

3.2.6 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen

Nach Abschnitt 4.8.5 wird Abschnitt 4.8.5a eingefügt und die Überschrift lautet:

4.8.5a Tausch von Kryptowährungen gegen Kryptowährungen

Nach Abschnitt 5.5.2.3 wird Abschnitt 5.5.3 eingefügt und die Überschrift lautet:

5.5.3 Arbeitsplatzpauschale (§ 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988)

Nach Abschnitt 6.12.6 wird Abschnitt 6.12.7 eingefügt und die Überschrift lautet:

6.12.7 Einlage von Wirtschaftsgütern, deren Veräußerung nach § 31 EStG 1988 zu erfassen wäre

Abschnitt 7.9. entfällt zur Gänze.

Abschnitt 9.1. wird geändert und die Überschrift samt Unterüberschriften (bis zur dritten Ebene) lauten:

9.1. Gewinnfreibetrag

9.1.1 Allgemeines

9.1.2 Begünstigte Investitionen

9.1.3 Ausweis in der Steuererklärung, Dokumentation begünstigter Wirtschaftsgüter

9.1.4 Behaltefrist, Nachversteuerung

9.1.5 Mitunternehmerschaften

Abschnitt 9.2. wird geändert und die Überschrift samt Unterüberschriften (bis zur dritten Ebene) lauten:

9.2. Investitionsfreibetrag

9.2.1 Allgemeines und Verhältnis zu anderen Investitionsbegünstigungen

9.2.2 Höhe und Deckelung

9.2.3 Erfasste Wirtschaftsgüter

9.2.4 Zeitliche Aspekte

9.2.5 Nachversteuerung

9.2.6 Ausweis

Abschnitt 9.2a entfällt zur Gänze.

Abschnitt 9.2b entfällt zur Gänze.

Die Überschrift zu Abschnitt 11.3 wird wie folgt geändert:

11.3 Land- und Forstwirtschaft (Veranlagungsjahre 2011 bis 2014: LuF-PauschVO 2011 idF BGBl. II Nr. 164/2014; Veranlagungsjahre ab 2015 ~~bzw. ab 2020/21~~: LuF-PauschVO 2015 idF BGBl. II Nr. 164/2014, ~~bzw. idF~~ BGBl. II Nr. 559/2020 bzw. BGBl. II Nr. 449/2022)

Die Überschrift zu Abschnitt 17.2.2 wird wie folgt geändert:

17.2.2 Wertpapier-, Darlehens- und Kryptowährungsgeschäfte

Nach Abschnitt 20.2.3 wird Abschnitt 20.2.3a eingefügt und die Überschrift lautet:

20.2.3a Einkünfte aus Kryptowährungen

Die Überschrift zu Abschnitt 26a wird wie folgt geändert:

26a Steuerfestsetzung bei Schulderrlass in einem Insolvenzverfahren (§ 36 EStG 1988)

Die Überschrift zu Abschnitt 28.7.3. wird wie folgt geändert:

28.7.3 ~~Abkommen~~ Doppelbesteuerungsabkommen

Die Überschrift des Abschnittes 28.7.4. entfällt.

Nach Rz 7597 wird die Überschrift „28.7.4 Privilegienrecht“ eingefügt:

28.7.4 Privilegienrecht

Die Überschrift zu Abschnitt 29.2.2 wird wie folgt geändert:

29.2.2 Depotführende Stelle bei realisierten Wertsteigerungen und verbrieften Derivaten

Nach Abschnitt 29.2.2 werden die Abschnitt 29.2.2a und 29.2.2b eingefügt und die Überschriften lauten:

29.2.2a Inländischer Schuldner oder inländischer Dienstleister bei Einkünften aus Kryptowährungen

29.2.2b Inländische und vergleichbare ausländische auszahlende Stelle bzw. Wertpapierfirma bei Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten

Nach Abschnitt 29.5.6 wird Abschnitt 29.5.6a eingefügt und die Überschrift lautet:

29.5.6a Verlustausgleich durch den inländischen Dienstleister

Nach Abschnitt 33.1.2 werden die Abschnitte 33.1.3 und 33.1.4 eingefügt und die Überschriften lauten:

33.1.3 Teilfestsetzung der Prämie

33.1.4 Steuerfreier Verlustersatz und Forschungsprämie

ENTWURF

IV. Änderung von Randzahlen

Rz 7 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage, Klarstellung):

7

Juristische Personen werden zur Körperschaftsteuer herangezogen. Der ruhende Nachlass **bzw. die Verlassenschaft** ist idR kein Steuersubjekt (siehe auch KStR 2013 Rz 115 sowie zur Zurechnung der Einkünfte siehe Rz 9 ff); **auch das Erbrechts-Änderungsgesetz 2015, BGBl. I Nr. 87/2015, hat zu keiner diesbezüglichen Änderung geführt.** Nur wenn der Nachlass **bzw. die Verlassenschaft** "herrenlos" ist, **dh. keine erbserklärten Erben existieren oder die Erben den Nachlass bzw. die Verlassenschaft nicht antreten**, kann Steuerpflicht gegeben sein (VwGH 13.3.1997, 96/15/0102). In einem solchen Fall ist der ruhende Nachlass **bzw. die Verlassenschaft** als nicht rechtsfähiges Zweckvermögen gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 zu behandeln; ebenso das Massevermögen im Verlassenschaftskonkurs.

Rz 21 wird geändert (Judikatur, Klarstellung):

21

Für die Auslegung der Begriffe "Wohnsitz" und "gewöhnlicher Aufenthalt" ist § 26 BAO maßgebend.

Unter "Wohnung" sind Räume zu verstehen, die nach den Verhältnissen des Steuerpflichtigen ein seinen Bedürfnissen angemessenes Wohnen regelmäßig zulassen. Maßgebend ist die tatsächliche und nicht die rechtliche Verfügungsmacht über die Wohnung (VwGH 26.11.1991, 91/14/0041). Eine vorübergehende (notdürftige) Unterkunft stellt keine Wohnung dar. Der Steuerpflichtige muss die Wohnung unter objektiv erkennbaren Umständen innehaben, also für den eigenen Wohnbedarf tatsächlich nützen können (VwGH 16.9.1992, 90/13/0299). Eine leer-stehende (unmöblierte) Wohnung erfüllt nicht diese Voraussetzungen. **Das „Innehaben“ der Wohnung muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Diese Umstände müssen objektiver Natur sein (VwGH 21.7.2021, Ra 2021/13/0080). Aus dem objektiven Umstand, dass die Wohnung in einem mehrjährigen Beobachtungszeitraum zumindest gelegentlich genutzt wird, kann grundsätzlich geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige die Wohnung benutzen wird.**

Einfach eingerichtete Zweitwohnungen, zB für den Wochenendaufenthalt sowie Ferien- bzw. Urlaubswohnungen können ~~hingegen~~ einen Wohnsitz begründen, es sei denn, es liegen die Voraussetzungen der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, vor. Nicht ortsfeste Unterkünfte (zB mobile Camping- oder Wohnwagen) stellen keinen Wohnsitz dar.

Rz 111 wird geändert (Judikatur):

111

Einkünfte aus einem Fruchtgenuss iSd ABGB sind dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen, wenn er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; ~~VwGH 4.3.1986, 85/14/0133~~); maßgeblich ist dabei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012). Eine Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung ist allerdings noch nicht gegeben, wenn bloß bereits abgeschlossene Mietverträge aufrecht erhalten werden oder Investitionsentscheidungen bloß im Rahmen einer Wohnungseigentümergeinschaft mitgetroffen werden (VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; VwGH 22.10.2015, 2012/15/0146; VwGH 15.09.2016, Ra 2014/15/0012; VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0052; **VwGH 20.10.2021, Ra 2021/15/0008**); ist eine Einflussnahmemöglichkeit nicht gegeben, findet keine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten statt.

[...]

Rz 115a wird geändert (aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

115a

Ein Fruchtgenussrecht kann zivilrechtlich sowohl „der Ausübung nach“ als auch „der Substanz nach“ – mit obligatorischer oder mit dinglicher Wirkung sowie ganz oder nur zum Teil – an einen Dritten übertragen werden (vgl. VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029, mit Verweis auf OGH 21.2.2014, 5 Ob 157/13v sowie OGH 23.11.2010, 1 Ob 185/10b).

Wird das Fruchtgenussrecht „der Substanz nach“ übertragen, liegt aus ertragsteuerlicher Sicht eine Veräußerung vor, aus der sich folgende ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben können:

- Gehört das Fruchtgenussrecht zum Betriebsvermögen des Fruchtgenussberechtigten, ist der Veräußerungserlös im Rahmen der jeweiligen betrieblichen Einkunftsart zu erfassen.
- Gehört das Fruchtgenussrecht hingegen zum Privatvermögen des Fruchtgenussberechtigten, unterliegt die Veräußerung grundsätzlich nicht der Einkommensteuer (zu Fruchtgenussrechten an Kapitalvermögen siehe allerdings Rz 6143b). Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 31 EStG 1988 liegen in der Regel mangels Anschaffung des Vorbehaltsfruchtgenusses, Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 aufgrund der Wirtschaftsgutseigenschaft des Fruchtgenussrechtes nicht vor.

Der entgeltliche Verzicht des Fruchtgenussberechtigten auf das Fruchtgenussrecht (zugunsten des Eigentümers), stellt eine Vermögensumschichtung dar, die als Veräußerung des Fruchtgenussrechtes anzusehen ist, womit sich dieselben ertragsteuerlichen Auswirkungen ergeben (VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029 mwN).

Wird allerdings gegen Entgelt auf ein Fruchtgenussrecht verzichtet, das anlässlich der früheren Übertragung eines Wirtschaftsgutes vorbehalten wurde, sind die Übertragung des Wirtschaftsgutes unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes und der spätere entgeltliche Verzicht auf das Fruchtgenussrecht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als einheitlicher Übertragungsvorgang anzusehen. In der Gesamtschau stellt dieser Vorgang eine Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsgutes dar (siehe dazu auch Rz 6611). Das Entgelt für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht ist somit Veräußerungserlös (bzw. Teil des Veräußerungserlöses) für das übertragene Wirtschaftsgut (siehe VwGH 4.9.2014, 2011/15/0039, zum entgeltlichen Verzicht auf ein Vorbehaltsfruchtgenussrecht an Gesellschaftsanteilen). Die Veräußerung unterliegt in diesen Fällen dann der Steuerpflicht, wenn

- dadurch ein Einkünftebestand verwirklicht wird (beispielsweise Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 bei Verzicht auf ein Vorbehaltsfruchtgenuss an einem Grundstück), und
- das Entgelt für den Verzicht – isoliert oder gemeinsam mit dem Entgelt, das anlässlich der Übertragung des Wirtschaftsgutes entrichtet wurde – **die für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze erreicht** (mindestens ~~50~~**75**% des gemeinen Wertes des {nicht um den Wert des Fruchtgenussrechtes verminderten} übertragenen Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt des Verzichts auf das Fruchtgenussrechtes ~~beträgt~~).
Siehe dazu Rz 6625.

Rz 122 wird geändert (Judikatur):

122

IdR ist dem zivilrechtlichen Eigentümer dieses Wirtschaftsgut auch steuerlich zuzurechnen. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer, dh. auf die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 24.11.1982, 81/13/0021).

Auch bei einer verdeckten Treuhandenschaft ist das wirtschaftliche Eigentum am Treuhandvermögen dem Treugeber zuzurechnen (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; 20.9.1988, 87/14/0167; 27.11.2020, Ra 2019/15/0162).

Zur Einkünftezurechnung bei ausländischen Versicherungsprodukten siehe Rz 6209 ff.

Rz 134b wird geändert (Judikatur, Änderung der Rechtsansicht):

134b

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

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

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

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

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

2. Wird für die Übertragung eines Anteils an einem Nachlassgegenstand ein Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln geleistet (zB Ausgleichszahlung aus den **eigenen** Mitteln eines Miterben), **gilt Folgendes:**

2.1. Abgrenzung Entgeltlichkeit – Unentgeltlichkeit

Für die Abgrenzung gelten die in Rz 6625 dargelegten Grundsätze.

a) Bei Übertragungen vor dem 16.11.2021:

Wird für die Übertragung eines Anteils an einem Nachlassgegenstand ein Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln geleistet (zB Ausgleichszahlung aus den **eigenen** Mitteln eines Miterben), liegt **grundsätzlich** eine Veräußerung vor, wenn der Wertausgleich mindestens die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes ausmacht (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). **Zu den allfälligen Auswirkungen des VwGH-Erkenntnisses vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, auf Übertragungen vor dem 16.11.2021 mit einer Gegenleistung zwischen 50% und 75% des Verkehrswerts siehe Rz 6625.**

b) Bei Übertragungen nach dem 15.11.2021:

- **Beträgt der Wertausgleich zumindest 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist davon auszugehen, dass eine Veräußerung vorliegt (VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015).**
- **Beträgt der Wertausgleich höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor.**
- **Beträgt der Wertausgleich mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist unter nahen Angehörigen grundsätzlich von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.**

2.2. Wertausgleich mit nachlasseigenen und nachlassfremden Mitteln

a) Bei Übertragungen vor dem 1.1.2023:

Bei einer Ausgleichszahlung, die zum Teil auch aus dem Nachlassvermögen und zum Teil aus nachlassfremden Mitteln erfolgt, ist für die Beurteilung, ob eine Veräußerung oder eine steuerneutrale Auseinandersetzung verwirklicht wird, nur der nachlassfremde Teil heranzuziehen.

Betrifft eine Ausgleichszahlung mehrere Wirtschaftsgüter, ist die Ausgleichszahlung im Verhältnis der gemeinen Werte zuzuordnen. Dabei sind allerdings alle zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter zusammenzufassen. In diesem Fall ist die für das Vorliegen einer Veräußerung relevante Wertgrenze die Hälfte des zustehenden Anteils (Erbquote, siehe Z 3) am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Nachlassvermögens (ausgenommen Geldbeträge). Die mit diesen Wirtschaftsgütern unmittelbar zusammenhängenden Verbindlichkeiten sind vom gemeinen Wert in Abzug zu bringen; besteht kein unmittelbarer Zusammenhang, sind die Verbindlichkeiten im Verhältnis der gemeinen Werte der steuerhängigen und der nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter aufzuteilen und der auf die steuerhängigen Wirtschaftsgüter entfallende Teil von deren gemeinen Werten in Abzug zu bringen; allgemeine Verbindlichkeiten sind für Zwecke der Zuordnung der Ausgleichszahlung jedoch dann nicht von den gemeinen Werten der Nachlasswirtschaftsgüter in Abzug zu bringen, wenn die Verbindlichkeit von der Ausgleichszahlung leistenden Erben ebenfalls übernommen wird. Je nach Art der

betroffenen Wirtschaftsgüter können im Falle einer Veräußerung betriebliche (zB § 24 EStG 1988) oder außerbetriebliche Einkünfte (zB § 30 EStG 1988) vorliegen.

b) Bei Übertragungen nach dem 31.12.2022:

Die unter lit. a dargelegte Rechtsansicht stützte sich auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.10.1993, 89/14/0052; da sie daraus allerdings nicht unmittelbar ableitbar ist, soll sie nicht weiter aufrechterhalten werden.

Für Übertragungen nach dem 31.12.2022 ist für die Beurteilung, ob eine Veräußerung oder eine steuerneutrale Auseinandersetzung verwirklicht wird, keine Differenzierung zwischen nachlasseigenen und nachlassfremden Mitteln vorzunehmen.

Alles was aufgewendet wird, um den Nachlassgegenstand zu erhalten, ist daher für die Abgrenzung entgeltlich/unentgeltlich als Gegenleistung anzusehen und daher einzubeziehen. Ein entgeltliches Geschäft liegt daher dem Grunde nach dann vor, wenn die gesamte Gegenleistung dem übertragenen Anteil am Nachlassgegenstand wertmäßig entspricht. Allerdings stellt nur jener Teil einen steuerwirksamen Realisationsvorgang dar, der dem Anteil der nachlassfremden Mittel an der gesamten Gegenleistung entspricht. In dem Umfang, in dem die Gegenleistung aus nachlasseigenen Mitteln stammt, liegt ein steuerneutraler Vorgang vor. Der gesamte Vorgang ist somit nur teilweise steuerwirksam (Veräußerung hinsichtlich der nachlassfremden Mittel und steuerneutraler Vorgang hinsichtlich der nachlasseigenen Mittel).

Beispiel:

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 1.000.000 Euro; AK des Rechtsvorgängers: 200.000 Euro) und Geldeinlagen in Höhe von 400.000 Euro. Es gibt kein Testament. Erbberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte.

Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden soll. Im Gegenzug muss A dem B eine Ausgleichszahlung leisten. B bekommt daher zusätzlich zu seinem Anteil an den im Nachlass befindlichen Geldeinlagen (200.000 Euro) als Ausgleich 200.000 Euro an den im Nachlass befindlichen Geldeinlagen (=Anteil an den Geldeinlagen von A) und 300.000 Euro an nachlassfremden Mitteln von A.

A bezahlt dem B für den Hälfteanteil am Grundstück im Wert von 500.000 den Betrag von 500.000 Euro, und zwar 200.000 Euro aus nachlasseigenen und 300.000 Euro aus nachlassfremden Mitteln. Die Gegenleistung beträgt somit 100%. Es liegt daher ein entgeltlicher Vorgang vor.

Die Gegenleistung des A stammt zu 2/5 (40%) aus dem Nachlass und zu 3/5 (60%) aus nachlassfremden Mitteln. Da nur 3/5 der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln stammen, führt das Geschäft nur zu 3/5 zu einer steuerwirksamen Realisierung bei B. Hinsichtlich der 2/5 der Ausgleichszahlung aus nachlasseigenen Mitteln liegt ein steuerneutraler Vorgang vor. Daher sind nur 3/5 des Veräußerungsgewinns steuerpflichtig.

Der Veräußerungsgewinn des B ist wie folgt zu ermitteln:

		<i>davon entfällt auf den steuerneutralen Teil</i>	<i>davon entfällt auf den entgeltlichen Teil (Veräußerung)</i>
Ausgleichszahlung	500.000	200.000	300.000¹⁾
Anschaffungskosten	100.000	40.000²⁾	60.000
Veräußerungsgewinn		-	240.000

Die Anschaffungskosten des Grundstücks betragen bei A:

Unentgeltlich erworbener Anteil	geerbter Anteil	100.000
	erworbener Anteil aus nachlasseigenen Mitteln	40.000²⁾
Entgeltlich erworbener Anteil	erworbener Anteil aus nachlassfremden Mitteln	300.000¹⁾
Gesamt		440.000

1) Die auf den entgeltlichen Teil entfallende Ausgleichszahlung stellt die Anschaffungskosten des A dar.

2) Die auf den unentgeltlichen Teil entfallenden Anschaffungskosten von 40.000 gehen wie bei einer Schenkung auf A über (siehe Rz 6660).

Betrifft eine Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln mehrere Wirtschaftsgüter, ist die Ausgleichszahlung im Verhältnis der gemeinen Werte zuzuordnen. Dabei sind allerdings alle zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter zusammenzufassen. Die Ausgleichszahlung ist insoweit nicht zu berücksichtigen, als sie anteilmäßig auf die gemeinen Werte der nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter entfällt. Die mit den Wirtschaftsgütern unmittelbar zusammenhängenden Verbindlichkeiten sind vom gemeinen Wert in Abzug zu bringen; besteht kein unmittelbarer Zusammenhang, sind die Verbindlichkeiten im Verhältnis der gemeinen Werte der steuerhängigen und der nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter aufzuteilen und der auf die steuerhängigen Wirtschaftsgüter entfallende Teil von deren gemeinen Werten in Abzug zu bringen. Allgemeine Verbindlichkeiten sind für Zwecke der Zuordnung der Ausgleichszahlung jedoch dann nicht von den gemeinen Werten der Nachlasswirtschaftsgüter in Abzug zu bringen, wenn die Verbindlichkeit vom die Ausgleichszahlung leistenden Erben ebenfalls übernommen wird. Je nach Art der betroffenen Wirtschaftsgüter können im Falle einer Veräußerung betriebliche (zB § 24 EStG 1988) oder außerbetriebliche Einkünfte (zB § 30 EStG 1988) vorliegen.

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

4. Es bestehen keine Bedenken, die Übertragung eines Wirtschaftsgutes durch einen Pflichtteilsberechtigten gegen Leistung einer Ausgleichszahlung ~~aus nachlassfremden Mitteln~~ in Höhe des Pflichtteils (bezogen auf den gesamten Erbteil und nicht nur auf den auf den Pflichtteilsberechtigten entfallenden Anteil am übertragenen Wirtschaftsgut) als steuerneutrale Erbauseinandersetzung zu beurteilen. **Bei Übertragungen vor dem 1.1.2023 ist dabei ausschließlich auf die nachlassfremden Mittel abzustellen.** Übersteigt die Ausgleichszahlung die Höhe des Pflichtteils, **sind die in Z 2 dargestellten Grundsätze anzuwenden** ~~liegt insgesamt ein entgeltlicher Vorgang vor.~~

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

6. Keine steuerlich relevante Erbauseinandersetzung liegt dann vor, wenn ein Nachlassgrundstück einem Miterben eingeworfen wird, dieser sich aber verpflichtet hat, dieses Grundstück zu veräußern und den Veräußerungserlös mit den anderen Miterben verhältnismäßig zu teilen. In diesem Fall tritt der das Grundstück erhaltende und veräußernde Erbe als Treuhänder für die anderen Erben auf, so dass die Grundstücksveräußerung auch diesen Erben im Verhältnis ihrer Anteile zuzurechnen ist (siehe zur Grundstücksveräußerung durch eine Miteigentümergeinschaft Rz 6681).

Beispiel 1 (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung):

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 70.000 Euro) und Geldeinlagen in Höhe von 100.000 Euro. Es gibt kein Testament. Erbberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden soll. Im Gegenzug bekommt B zusätzlich zu seinem Anteil an den im Nachlass befindlichen Geldeinlagen (50.000 Euro) als Ausgleich 35.000 Euro aus diesen Geldeinlagen. Der Wertausgleich erfolgt ausschließlich durch Mittel aus dem Nachlass; es liegt daher kein Veräußerungsvorgang vor.

Beispiel 2 (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung):

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 70.000 Euro). Es gibt kein Testament. Erbberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden soll. Im Gegenzug muss A dem B für

seinen Anteil am Grundstück einen Wertausgleich leisten. A zahlt daher an den B entsprechend dem Wert des halben Grundstücks **den vollen Wertausgleich in Höhe von 35.000 Euro** aus seinem Vermögen. **Die Übertragung erfolgt nach dem 15.11.2021.**

Die Gegenleistung des A an B beträgt 100% des Hälfteanteils von B. Es liegt daher ein entgeltlicher Vorgang vor. Da die Gegenleistung zur Gänze aus nachlassfremden Mitteln stammt, ist sie auch zur Gänze bei B steuerpflichtig. ~~Da die Geldzahlung aus nachlassfremden Mitteln entrichtet wird und den halben gemeinen Wert des bemessenen Erbteiles (17.500 Euro) des B übersteigt, liegt eine Veräußerung des steuerlichen Miteigentumsanteiles des B am Grundstück vor.~~

Beispiel 2a (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteiles; **siehe oben Z 4**):

Ein Nachlass im Gesamtwert von 200.000 Euro besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 100.000 Euro) und weiteren nicht steuerhängigen Vermögenswerten. Es gibt kein Testament. Erbberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden soll. Im Gegenzug muss A dem B für seinen Anteil am Grundstück einen Wertausgleich leisten. A zahlt daher an den B entsprechend dem Wert des halben Grundstücks **den vollen Wertausgleich in Höhe von 50.000 Euro** aus seinem Vermögen. **Die Übertragung erfolgt nach dem 15.11.2021.**

Durch die Ausgleichszahlung iHv 50.000 Euro kommt es zu einem vollständigen Wertausgleich. Es läge somit ein entgeltlicher Vorgang vor. ~~Da die Geldzahlung aus nachlassfremden Mitteln entrichtet wird und den halben gemeinen Wert des Anteiles des B am Grundstück (25.000 Euro) übersteigt, läge grundsätzlich eine Veräußerung des steuerlichen Miteigentumsanteiles des B am Grundstück vor. Da allerdings die Ausgleichszahlung den Pflichtteilsanspruch des A (50.000 Euro) nicht übersteigt, liegt eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.~~

Beispiel 3 (Wechselseitige Übertragung von Grundstücksanteilen unter Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung):

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (gemeiner Wert 60.000 Euro) ~~und~~ dem Grundstück 2 (gemeiner Wert 100.000 Euro). Es gibt kein Testament. Erb- und ~~p~~pflichtteilsberechtig sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 20.000 Euro **aus seinem Vermögen** für die Übertragung seines Anteiles an Grundstück 2 leisten.

Fall 1: Die Übertragung erfolgt nach dem 15.11.2021 und vor dem 1.1.2023.

Für die Beurteilung der relevanten Grenze, ab der die Ausgleichszahlung für die Übertragung des Anteiles an Grundstück 2 eine Veräußerung durch A darstellt, **ist auf die Erbquote des A, somit auf den halben gemeinen Wert** ~~kann auf die Hälfte der halben gemeinen Werte~~ beider Grundstücke abzustellen, das ist ein Betrag von **80.000 Euro** ~~(160.000/4 = 40.000 Euro)~~ abgestellt werden. Die Ausgleichszahlung in Höhe von 20.000 Euro **beträgt 25% dieses Wertes erreicht nicht die Hälfte der halben gemeinen Werte der Grundstücke (40.000 Euro)**; es liegt daher eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.

Fall 2: Die Übertragung erfolgt nach dem 31.12.2022.

B gibt für den Hälfteanteil am erworbenen Grundstück 2 seine Grundstückquote am Grundstück 1 (30.000 Euro) hin und leistet 20.000 Euro an Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln. Durch die Ausgleichszahlung kommt es somit zu einem vollständigen Wertausgleich; es liegt daher dem Grunde nach ein entgeltlicher Vorgang vor. Die Gegenleistung stammt zu 3/5 (60%) aus dem Nachlass (Hälfteanteil am Grundstück 1 im Wert von 30.000 Euro) und zu 2/5 (40%) aus nachlassfremden Mitteln. Da nur 2/5 der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln stammen, führt das Geschäft nur zu 2/5 zu einer Realisierung bei A. Hinsichtlich der 3/5 der Ausgleichszahlung aus nachlasseigenen Mitteln liegt eine steuerneutrale Übertragung von A an B vor (siehe oben das Beispiel zu Z 2 lit. c).

Beispiel 4 (Wechselseitige Übertragung von Grundstücksanteilen und anderer Nachlassgegenstände unter Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung):

*Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (gemeiner Wert 60.000 Euro), dem Grundstück 2 (gemeiner Wert 100.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert 150.000 Euro). Es gibt kein Testament. Erb- und pflichtteilsberechtigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Diese kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 95.000 Euro **aus seinem Vermögen** für die Übertragung seiner Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde leisten. **Die Übertragung erfolgt nach dem 31.12.2022.***

~~*Für die Beurteilung der relevanten Grenze, ab der die Ausgleichszahlung für die Übertragung des Anteiles an Grundstück 2 eine Veräußerung durch A darstellt, kann auf die Hälfte der halben gemeinen Werte beider Grundstücke ($160.000/4 = 40.000$ Euro) abgestellt werden. Die auf das Gemälde entfallende Ausgleichszahlung ist nicht zu berücksichtigen, weil es nicht steuerhängig ist. Die Ausgleichszahlung ist daher im Verhältnis der gemeinen Werte der Anteile von A am Grundstück 2 und an dem Gemälde aufzuteilen. Dies ergibt ein Verhältnis von 1:1,5 ($50.000:75.000$). Von der gesamten Ausgleichszahlung entfallen daher 38.000 Euro auf das Grundstück 2; dies macht weniger als die Hälfte der halben gemeinen Werte der Grundstücke (40.000 Euro) aus; es liegt daher eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.*~~

B gibt für die erworbenen Hälfteanteile am Grundstück 2 und am Gemälde im Wert von insgesamt 125.000 Euro seine Grundstückquote am Grundstück 1 (30.000 Euro) hin und leistet 95.000 Euro als Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln. Durch die Ausgleichszahlung kommt es somit zu einem vollständigen Wertausgleich; es liegt daher dem Grunde nach ein entgeltlicher Vorgang vor.

Die Gegenleistung stammt somit zu 6/25 (24%) aus dem Nachlass und zu 19/25 (76%) aus nachlassfremden Mitteln, wobei von letzteren 11,4/25 oder 45,6% (1,5:1) auf das Gemälde entfallen, das nicht steuerhängig ist. Da somit nur 7,6/25 (30,4%) der Ausgleichszahlung den steuerhängigen Grundstücksanteil betreffen, führt das Geschäft nur zu 7,6/25 (30,4%) zu einer Realisierung bei A. Hinsichtlich der anderen 6/25 (24%) der Ausgleichszahlung aus nachlasseigenen Mitteln liegt eine Schenkung von A an B vor (siehe oben Beispiel das zu Z 2 lit. c).

Beispiel 5 (nicht wertäquivalente Ausgleichszahlung):

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück 1 (gemeiner Wert 100.000 Euro) und einem Grundstück 2 (gemeiner Wert 40.000 Euro). Die zur Hälfte gesetzlich erbberechtigten A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 erhalten soll. B erhält von A eine Ausgleichszahlung iHv 5.000 Euro aus nachlassfremden Mitteln. Die Übertragung erfolgt nach dem 31.12.2022.

A gibt für den Hälfteanteil am erworbenen Grundstück 1 in Höhe von 50.000 Euro seine Grundstücksquote am Grundstück 2 (20.000 Euro) hin und leistet eine Ausgleichszahlung in Höhe von 5.000 Euro aus nachlassfremden Mitteln. Die Ausgleichszahlung des A und der gemeine Wert der übertragenen Grundstückshälfte in Höhe von insgesamt 25.000 Euro betragen 50% des Wertes des Hälfteanteiles am erworbenen Grundstück 1. Es ist daher von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

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

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (Anschaffungskosten 40.000 Euro; gemeiner Wert 90.000 Euro), dem Grundstück 2 (Anschaffungskosten 60.000 Euro; gemeiner Wert 260.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert 130.000 Euro). Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro für die Übertragung seiner Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde leisten.

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

Beispiel 6 (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung bei testamentarischer Erbfolge ohne Pflichtteilsanspruch):

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 80.000 Euro). Laut Testament sind A und B **nicht pflichtteilsberechtigte Erben, wobei allerdings A $\frac{3}{4}$ und B $\frac{1}{4}$ des Nachlasses erhalten sollen. Diese kommen überein, dass das Grundstück von A übernommen werden soll. Im Gegenzug muss A dem B für seinen Anteil am Grundstück einen Wertausgleich leisten. **Die Übertragung erfolgt nach dem 31.12.2022.****

Die Ausgleichszahlung des A aus nachlassfremden Mitteln in Höhe von 20.000 Euro beträgt 100% des Viertelanteils des B am Nachlassgrundstück. Da es zu einem vollständigen Wertausgleich kommt, liegt ein entgeltlicher Vorgang vor.

A zahlt daher an den B entsprechend dem Wert des Viertelanteiles am Grundstück 20.000 Euro aus seinem Vermögen. Da die Geldzahlung aus nachlassfremden Mitteln entrichtet wird und den halben gemeinen Wert des bemessenen Erbteiles (10.000 Euro)

~~des B übersteigt, liegt eine Veräußerung des steuerlichen Miteigentumsanteiles des B am Grundstück vor.~~

Variante (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Ausgleichszahlung in Höhe des Pflichtteiles bei testamentarischer Erbfolge):

A und B sind Kinder des Erblassers, womit sie nach der gesetzlichen Erbfolge jeweils 50% des Nachlasses erhalten müssten; der gesetzliche Pflichtteil beträgt 50% des gesetzlichen Erbteiles. Da eine Reduktion des gesetzlichen Pflichtteils durch Testament nicht möglich ist, entspricht die wertäquivalente Ausgleichszahlung in Höhe von 20.000 Euro dem gesetzlichen Pflichtteil des B. Es liegt daher eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.

Beispiel 7 (Wechselseitige Übertragung von Grundstücksanteilen unter Berücksichtigung einer Ausgleichszahlung bei testamentarischer Erbfolge):

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (gemeiner Wert 100.000 Euro), dem Grundstück 2 (gemeiner Wert 60.000 Euro). Laut Testament sind A und B Erben, wobei allerdings A $\frac{3}{4}$ und B $\frac{1}{4}$ des Nachlasses erhalten sollen. Diese kommen überein, dass das Grundstück 1 von A und das Grundstück 2 von B übernommen werden soll. Da die Werte der Grundstücke nicht den bemessenen Erbteilen entsprechen, muss B dem A einen Wertausgleich in Höhe von 20.000 Euro **aus seinem Vermögen** leisten. **Die Übertragung erfolgt nach dem 31.12.2022.**

B gibt für den erworbenen Dreiviertelanteil am Grundstück 2 in Höhe von 45.000 Euro seine Grundstückquote am Grundstück 1 (25.000 Euro) hin und leistet 20.000 Euro aus nachlassfremden Mitteln. Da es zu einem vollständigen Wertausgleich kommt, liegt dem Grunde nach ein entgeltlicher Vorgang vor.

Die Gegenleistung stammt zu 55,56%, somit zu 5/9 aus dem Nachlass und zu 44,44% (4/9) aus nachlassfremden Mitteln. Da nur 44,44% (4/9) der Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln stammen, führt das Geschäft nur in diesem Umfang (4/9) zu einer Realisierung bei A. Hinsichtlich der anderen 55,56% (5/9) des Ausgleichs aus nachlasseigenen Mitteln liegt eine Schenkung des Anteils am Grundstück 1 von A an B vor (siehe oben das Beispiel zu Z 2 lit. c).

~~Für die Beurteilung der relevanten Grenze, ab der die Ausgleichszahlung für die Übertragung des Anteiles an Grundstück 2 eine Veräußerung durch A darstellt, kann auf die Hälfte des gemeinen Wertes des dem A zustehenden Anteils am gemeinen Wert aller zu diesem Zeitpunkt steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Nachlassvermögens abgestellt werden. In diesem Fall sind das 60.000 Euro (auf A entfallen $\frac{3}{4}$ des Nachlasswertes von 160.000 Euro; das sind 120.000 Euro; die Hälfte davon beträgt 60.000 Euro). Die Ausgleichszahlung durch B macht daher weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes des dem A zustehenden Anteils am gemeinen Wert der steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Nachlassvermögens aus; es liegt daher eine steuerneutrale Nachlassteilung vor.~~

Beispiel 8 (Übertragung eines Grundstücksanteiles gegen Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten und Leistung einer Ausgleichszahlung):

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 100.000 Euro) und einer Verbindlichkeit (50.000 Euro) auf Grund der Anschaffung des Grundstückes.

Erbberechtig sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Die Erben A und B kommen

überein, dass A sowohl das Grundstück als auch die gesamte Verbindlichkeit übernehmen soll. Im Gegenzug erhält B eine Ausgleichszahlung von 20.000 Euro. **Die Übertragung erfolgt nach dem 15.11.2021.**

Da die Verbindlichkeit mit dem Grundstück in Zusammenhang steht, ist der gemeine Wert des Grundstückes zu kürzen. Auf B entfielen daher bei einer Aufteilung entsprechend der gesetzlichen Erbfolge ein Erbteil von 25.000 Euro.

Die Ausgleichszahlung führt nicht zu einem vollständigen Wertausgleich. Für einen solchen müsste B 25.000 Euro von A erhalten. Da die Ausgleichszahlung des A in Höhe von 20.000 Euro aus nachlassfremden Mitteln 80% des Hälfteanteils von B beträgt, liegt ein entgeltlicher Vorgang vor.

~~Die Ausgleichszahlung von 20.000 Euro beträgt mehr als die Hälfte des (gekürzten) gemeinen Wertes des dem B zustehenden Anteils. Es liegt daher eine Veräußerung des Miteigentumsanteiles durch B vor.~~

Rz 134c wird (aus Anlass der Änderung in Rz 134b) geändert:

134c

Für die Abgrenzung entgeltlich/unentgeltlich ist für Übertragungen nach dem 31.12.2022 alles was aufgewendet wird, um den Nachlassgegenstand zu erhalten, als Gegenleistung anzusehen und daher einzubeziehen (siehe Rz 6625). Dabei mindern übernommene Verbindlichkeiten aus dem Nachlass, die mit dem übernommenen Nachlassvermögen wirtschaftlich verbunden sind, den Wert des übernommenen Vermögens (im Sinne einer Nettobetrachtung). Bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses ist die Übernahme einer (nachlasseigenen oder nachlassfremden) Verbindlichkeit wirtschaftlich einer nachlassfremden Ausgleichszahlung gleichzuhalten und erhöht dementsprechend den Veräußerungserlös. ~~Liegt auf Grund der Höhe des Wertausgleichs aus nachlassfremden Mitteln ein Veräußerungsvorgang (zB eines Grundstücksanteiles) vor, ist der Veräußerungserlös die geleistete Ausgleichszahlung zuzüglich des gemeinen Wertes sonstiger aus dem Nachlass für dieses Wirtschaftsgut geleisteter Abfindungen; dies gilt auch für Verbindlichkeiten, soweit diese durch den Übernehmer zusätzlich übernommen wurden.~~

Beispiel 1:

Ein Nachlass besteht ~~einerseits~~ aus einem Betrieb mit einem Buchwert von 60.000 Euro und einem gemeinen Wert von 200.000 Euro.

Die **je zur Hälfte erbberechtigten** Erben A und B kommen vor Einantwortung überein, dass A den Betrieb erhält, im Gegenzug muss A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 100.000 Euro **aus seinem Vermögen** entrichten. **Die Übertragung erfolgt nach dem 31.12.2022.**

~~Durch die Ausgleichszahlung kommt es zu einem vollständigen Wertausgleich. Da die Ausgleichszahlung die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Betriebsanteiles übersteigt, ist für B ist die Übertragung des Anteils am Betrieb daher als~~ Veräußerungsvorgang iSd § 24 EStG 1988 zu werten. Der Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungserlös	100.000 Euro
- 50% des Buchwertes des Betriebes	-30.000 Euro
Veräußerungsgewinn	70.000 Euro

A hat die Hälfte des Betriebes entgeltlich erworben; seine Anschaffungskosten betragen 100.000 Euro. Hinsichtlich des auf ihn im Erbweg übergehenden Hälfteanteiles führt er 50% des Buchwertes des Betriebes (30.000 Euro) fort.

Beispiel 2:

Ein Nachlass besteht aus dem Grundstück 1 (Anschaffungskosten 240.000 Euro; gemeiner Wert ~~5090~~.000 Euro), dem Grundstück 2 (Anschaffungskosten 60.000 Euro; gemeiner Wert ~~180260~~.000 Euro) und einem Gemälde (gemeiner Wert ~~20130~~.000 Euro). Die je zur Hälfte erbberechtigten Erben A und B kommen überein, dass A das Grundstück 1 und B das Grundstück 2 sowie das Gemälde übernehmen soll. Im Gegenzug muss B dem A eine Ausgleichszahlung in Höhe von 150.000 Euro **aus seinem Vermögen** für die Übertragung seiner Anteile an Grundstück 2 und dem Gemälde leisten (~~davon entfallen 100.000 Euro auf den Grundstücksanteil~~). **Die Übertragung erfolgt nach dem 31.12.2022.**

Durch die Ausgleichszahlung kommt es zu einem vollständigen Wertausgleich. Es liegt somit ein entgeltlicher Vorgang vor. B gibt für den Hälfteanteil am Grundstück 2 und am Gemälde im Wert von insgesamt 195.000 Euro seine Grundstücksquote am Grundstück 1 (45.000 Euro) hin und leistet 150.000 Euro aus nachlassfremden Mitteln. Die Gegenleistung stammt somit zu 9/39 (23,1%) aus dem Nachlass und zu 30/39 (76,9%) aus nachlassfremden Mitteln. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass sowohl die Ausgleichszahlung als auch der übertragene Grundstücksanteil zu einem Drittel auf das nicht steuerhängige Gemälde entfällt.

Die Übertragung des Anteils an Grundstück 2 durch A stellt **somit** eine Veräußerung dar (siehe Beispiel 5 in Rz 134b). Der **rechnerische** Veräußerungsgewinn **von A** beträgt:

Veräußerungserlös (Ausgleichszahlung plus erhaltener Grundanteil an Grundstück 1, $100.000 + 30.000$ ¹⁾)	130.000 Euro
- 50% AK Grundstück 2	-30.000 Euro
Veräußerungsgewinn	100.000 Euro

30/39 dieses Veräußerungsgewinns, somit ein Betrag von 76.923,08 Euro sind steuerpflichtig.

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

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

Anteil an Grundstück 2 bei B: **B hat diesen Anteil zT entgeltlich erworben; seine Anschaffungskosten betragen 100.000 Euro Ausgleichszahlung plus 6.923 Euro (=**

9/39 von 30.000) übernommene historische AK des A; Anschaffungskosten des gesamten Grundstückes bei B daher 136.923 Euro (100.000 Euro Abfindung + anteilige historische AK von 6.923 + anteilige historische AK von 30.000 Euro für den geerbten Hälfteanteil). ~~B hat diesen Anteil entgeltlich erworben; seine Anschaffungskosten betragen 130.000 Euro (= 100.000 Euro Ausgleichszahlung plus 30.000 Euro Sachabfindung durch Anteil an Grundstück 11)); Anschaffungskosten des gesamten Grundstückes bei B daher 160.000 Euro (130.000 Euro Abfindung + anteilige historische AK von 30.000 Euro).~~

Anteil an Grundstück 1 bei A: Der Erwerb des Anteiles an Grundstück 1 stellt bei A einen unentgeltlichen Vorgang dar. Daher ist das gesamte Grundstück durch A unentgeltlich erworben worden und es sind die historischen Anschaffungskosten des Erblassers als Anschaffungskosten des A anzusetzen (40.000 Euro).

¹⁾ **Von der Ausgleichszahlung iHv 150.000 Euro entfallen 100.000 Euro auf das Grundstück 2.**

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

Beispiel 3 (Sachverhalt wie Beispiel 5 in Rz 134b):

Ein Nachlass besteht aus einem Grundstück (gemeiner Wert 100.000 Euro; Anschaffungskosten 30.000 Euro) und einer Verbindlichkeit (50.000 Euro) auf Grund der Anschaffung des Grundstückes. **Erbberechtigigt sind die Kinder A und B je zur Hälfte. Die Erben A und B kommen überein, dass A sowohl das Grundstück als auch die gesamte Verbindlichkeit übernehmen soll. Im Gegenzug erhält B eine Ausgleichszahlung von 20.000 Euro. Die Übertragung erfolgt nach dem 31.12.2022.**

Da die Verbindlichkeit mit dem Grundstück in Zusammenhang steht, ist der gemeine Wert des Grundstückes zu kürzen (**50.000 Euro**). Die Ausgleichszahlung von 20.000 Euro beträgt mehr als ~~die Hälfte~~ **80 % des Hälfteanteils von B (gekürzten) gemeinen Wertes des dem B zustehenden Anteils.** Es liegt daher eine Veräußerung des Miteigentumsanteiles durch B vor (~~siehe Beispiel 8 in Rz 134b~~). Der Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungserlös (Ausgleichszahlung plus von A übernommene

Verbindlichkeit 20.000 + 25.000)	45.000 Euro
- 50% AK Grundstück	-15.000 Euro
Veräußerungsgewinn	30.000 Euro

Rz 134d wird geändert (aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

134d

Erwirbt ein Erbe vor Einantwortung die gesamte Verlassenschaft gegen Abfindungszahlungen an die anderen Erben, ist ein solcher Vorgang ebenfalls entweder als entgeltliches Rechtsgeschäft (Anschaffung bzw. Veräußerung, VwGH 19.10.1993,

89/14/0052) oder als unentgeltliche Übertragung (gemischte Schenkung, VwGH 18.2.1999, 97/15/0021) zu beurteilen (**siehe Rz 6625**). Dies gilt auch für den Fall, dass die übrigen Erben zu Gunsten eines Miterben (oder eines Dritten) entgeltlich auf ihr Erbrecht verzichten (qualifizierte Erbausschlagung). Durch den qualifizierten Verzicht wird über das Erbrecht und damit wirtschaftlich über die im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter verfügt. Somit ist der Nachlass ab dem Tod des Erblassers den Erben zuzurechnen. Dies bedeutet, dass die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter aus der Verlassenschaft vor der qualifizierten Erbausschlagung auch einem später verzichtenden Erben im Ausmaß seines Erbanteils zuzurechnen ist.

Erfolgt die qualifizierte Erbausschlagung unentgeltlich (Erbschaftsschenkungen), liegt kein unter § 30 EStG 1988 zu subsumierender Vorgang vor.

Verzichtet aber ein zur Erbschaft Berufener zu Lebzeiten des Erblassers zugunsten einer bestimmten Person ganz oder teilweise auf sein Erbrecht, verzichtet dieser nur auf die Anwartschaft auf sein Erbrecht, besitzt aber noch nicht das Recht, die Verlassenschaft (oder Teile davon) in seinen Besitz zu übernehmen (VwGH 2.7.1992, 90/16/0167). In diesem Fall können ihm auch die im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter und die Einkünfte aus deren allfälligen Veräußerung nicht zugerechnet werden.

Rz 134f wird geändert (aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

134f

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

Die Abfindung des Pflichtteilsberechtigten mit einem nachlassfremden Grundstück stellt eine Hingabe an Zahlungs statt (siehe Rz **5964a, 6167a 6156**) und daher eine Veräußerung durch den Erben dar, wenn die **für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze 50%-Grenze** erreicht wird (**vgl. Rz 134b, 6625**). ~~Dies ist immer dann der Fall, wenn der Wert des Pflichtteilsanspruches mindestens 50 des gemeinen Wertes des hingegebenen Grundstückes erreicht.~~

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

- a) Befinden sich in der Verlassenschaft Grundstücke, stellt die Abfindung mit einer nachlassfremden Liegenschaft einen Tausch mit dem kraft gesetzlicher Erbfolge zustehenden Anteil an im Nachlass befindlichen Grundstücken dar.
- b) Befinden sich in der Verlassenschaft keine Grundstücke, liegt nur beim abfindenden Erben eine Hingabe an Zahlungs statt und somit eine Veräußerung vor.

Wird allerdings ein Grundstück veräußert und ein Teil des Veräußerungserlöses zur Abdeckung eines Pflichtteilsanspruchs verwendet, stellt dies eine von der Veräußerung unabhängige Einkommensverwendung dar und beseitigt nicht den Veräußerungstatbestand und damit die Immobilienertragsteuerpflicht (BFG 18.9.2015, RV/7102645/2013).

Rz 159 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

159

~~Bei Anwendung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 sind vorliegende Investitionsfreibetragsverluste nicht herauszurechnen, weshalb diese Verlustausgleichsbeschränkung dem § 10 Abs. 8 EStG 1988 vorgeht. Auch geht d~~Die Verrechnung gemäß § 2 Abs. 2a letzter Satz EStG 1988 **geht** als nachgeholler Verlustausgleich dem Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 vor. Innerhalb des § 2 Abs. 2a EStG 1988 gehen die branchenbezogenen Verlustausgleichsverbote (Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter, gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern) dem Verlustausgleichsverbot für primäres Erzielen steuerlicher Vorteile vor. Letzteres kommt daher nicht mehr zum Tragen, wenn bereits die branchenbezogenen Verlustausgleichsverbote Anwendung finden.

Rz 178 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

178

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

- Substanzverluste, ~~und~~ Verluste aus Derivaten **und aus Kryptowährungen** (§ 27 Abs. 3 ~~bis~~ **und** 4a 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 ~~bis und~~ **4a** EStG 1988, auf deren Erträge der besondere Steuersatz anwendbar ist, sind vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen, ~~und~~ **Derivaten und Kryptowährungen** auf Grund einer Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme 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 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. **449/2022** ~~559/2020~~ 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 Selbständigen 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 202 wird geändert (Einfügen eines Verweises):

202

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

Wann die Verlustverwertung im Ausland erfolgt oder erfolgen hätte können, richtet sich nach den Vorschriften des ausländischen Rechts. Sollten im Verlustvortrag vorrangig zu berücksichtigende (ältere) Verluste vorliegen, die im Inland weder nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 noch auf Grund VwGH 25.9.2001, 99/14/0217 ausgeglichen worden sind, sind diese nicht nachzuversteuern. Die Nachversteuerung hat in jenem Jahr zu erfolgen, in dem der jeweilige konkrete, im Inland verwertete Verlust nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts dort im Wege des Verlustvortrages verwertet wird (verwertet hätte werden können); **siehe dazu das Beispiel 2 in Rz 203a.**

Rz 203a wird geändert (Ergänzung eines Beispiels zur Klarstellung):

203a

Wurden ausländische Verluste in Folge der Umrechnung auf österreichisches Steuerrecht in niedrigerer Höhe (als nach ausländischem Steuerrecht) berücksichtigt und kommt es in Folgejahren zu einer teilweisen Verwertung dieser Verluste im Ausland, bildet der volle im Ausland verwertete Betrag die Basis für die Nachversteuerung im Inland (maximal bis zur Höhe des in Österreich berücksichtigten Betrages); eine anteilige Nachversteuerung ist nicht geboten.

Beispiel 1:

Im Jahr 01 beträgt der einer DBA-befreiten Betriebsstätte zuzurechnende Verlust nach inländischem Recht 100, der in dieser Höhe im Inland berücksichtigt wird; nach ausländischem Recht entspricht dem ein Verlust von 300 (der in den Verlustvortrag im Ausland eingeht).

Im Jahr 02 kann der Verlust in Höhe von 150 im Ausland verwertet werden.

Die Nachversteuerung im Jahr 02 ist im vollen Umfang von 100 vorzunehmen; eine anteilige Nachversteuerung (zB in Höhe von $50 = 100 \cdot 150 / 300$) kommt nicht in Betracht.

Beispiel 2:

In den Jahren 01 bis 03 wurden folgende Verluste einer DBA-befreiten Betriebsstätte im Inland angesetzt:

	Im Inland angesetzter Verlust	nach ausländischem Recht ermittelter Verlust
Jahr 1	- 50	- 100
Jahr 2	- 100	- 300
Jahr 3	- 50	- 100
Summe	- 200	- 500

Im Jahr 4 wird im Ausland ein nach ausländischem Steuerrecht ermittelter Gewinn in Höhe von 300 erzielt, der dort zur Gänze mit dem Verlust aus dem Jahr 1 iHv 100 und mit dem Verlust aus dem Jahr 2 iHv 200 verrechnet wird.

Die Nachversteuerung im Jahr 04 ist im vollen Umfang der im Jahr 1 und Jahr 2 im Inland angesetzten Verluste vorzunehmen, dh. iHv 150; eine anteilige Nachversteuerung des Verlustes aus dem Jahr 2 (zB in Höhe von $66,67 = 100 \cdot 200 / 300$) kommt nicht in Betracht.

Eine Nachversteuerung des aus dem Jahr 3 angesetzten Verlustes kommt im Jahr 4 noch nicht in Betracht, weil der Verlust des Jahres 3 nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts dort noch nicht im Wege des Verlustvortrages verwertet werden konnte (siehe dazu Rz 202).

Rz 215 wird geändert (Einarbeitung der aktuellen BMF-Information):

215

Die Nachversteuerung infolge Zeitablaufs betrifft Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht. Maßgebend ist das Fehlen der umfassenden Amtshilfe in jenem Jahr, in dem die ausländischen Verluste angesetzt wurden; ist das der Fall, hat eine Nachversteuerung im drittfolgenden Jahr auch dann zu erfolgen, wenn in diesem Jahr mit

dem betreffenden Staat mittlerweile eine umfassende Amtshilfe besteht. Im Jahr 2015 angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem für den Veranlagungszeitraum 2015 keine umfassende Amtshilfe besteht, sind somit jedenfalls spätestens im Jahr 2018 nachzuversteuern.

Eine umfassende Amtshilfe besteht mit sämtlichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union aufgrund der Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU) sowie mit bestimmten Drittstaaten aufgrund von großen Auskunfts-klauseln in Doppelbesteuerungsabkommen, aufgrund des multilateralen Amtshilfeabkommens oder aufgrund von anderen Abkommen über den Informationsaustausch (Tax Information Exchange Agreements – TIEA). **Diese Staaten und Territorien werden in der BMF-Information „Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen“ abschließend aufgelistet. Diese Liste wird jährlich aktualisiert; zuletzt mit Stand 16.5.2022 (siehe dazu die Information des BMF vom 25.5.2022, 2022-0.383.246).**

Als abschließende Liste jener Staaten, mit denen mit Stand 1.1.2015 eine umfassende Amtshilfe besteht, ist die Information des BMF vom 27.1.2015, BMF-010221/0844-VI/8/2014, heranzuziehen.

Rz 306 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

306

Eine aus der Innenfinanzierung gespeiste Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auf Grund des Kapitalberichtigungsgesetzes, BGBl. Nr. 171/1967, wäre steuerlich dem Grunde nach als Ausschüttung an die Gesellschafter mit nachfolgender Wiedereinlage zu werten (Doppelmaßnahme). Um die damit im Jahr der Kapitalberichtigung verbundene Besteuerung natürlicher Personen gemäß § 97 EStG 1988 (Endbesteuerung) zu vermeiden, ist diese Ausschüttung gemäß § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 steuerfrei. Eine mitbeteiligte Körperschaft ist davon nicht betroffen, da die Ausschüttung unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 fällt. Der Kapitalberichtigungsbeschluss ist innerhalb von neun Monaten nach dem Bilanzstichtag beim Firmenbuch anzumelden und wird mit der Eintragung im Firmenbuch wirksam. Die Gratisaktien bzw. Freianteile wachsen den Aktionären/Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligungsquote zu.

Zu den umwandlungsfähigen Rücklagen iSd § 2 Abs. 3 Kapitalberichtigungsgesetz gehören: Offene freie und offene gebundene versteuerte Gewinnrücklagen unter Einbeziehung von Reingewinn- oder Reinverlust; ~~Investitionsfreibeträge nach Ablauf der vierjährigen Behaltfrist; Investitionsprämien~~; stille Rücklagen, soweit sie durch unternehmensrechtliche Zuschreibungen realisiert wurden.

Nicht umwandlungsfähig sind ua. folgende Bilanzpositionen: Noch nicht realisierte stille Rücklagen; Wertberichtigungen und Rückstellungen; Gesellschafterdarlehen, die nur

abgabenrechtlich als Einlagen (verdecktes Grund- oder Stammkapital) behandelt werden. Die Erfüllung der gesellschaftsvertraglichen Einzahlungsverpflichtung durch die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft stellt auch dann keine Kapitalerhöhung iSd Kapitalberichtigungsgesetzes dar, wenn die dafür erforderlichen Mittel aus den (ausgeschütteten) Gewinnen der Gesellschaft stammen.

Eine aus Einlagen gespeiste Kapitalerhöhung nach dem Kapitalberichtigungsgesetz fällt nicht unter die Doppelmaßnahme, § 3 Abs. 1 Z 29, § 6 Z 15 und § 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind darauf nicht anwendbar.

Zur Behandlung der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 sowie zu deren Erfassung auf den Evidenzkonten siehe den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 155/2017.

Siehe dazu weiters Rz 2608 f und 6907 ff.

Rz 313c wird geändert (Klarstellung):

313c

Unter § 124b Z 348 lit. a EStG 1988 fallen ua. der Verdienstentgang nach § 32 Epidemiegesetz 1950 (EpiG), BGBl. Nr. 186/1950 idF BGBl. I Nr. 104/2020, sowie Leistungen aus dem Künstler-Überbrückungsfonds (Gesetz zur Errichtung eines Fonds für eine Überbrückungsfinanzierung für selbständige Künstlerinnen und Künstler, BGBl. I Nr. 64/2020) **sowie der Verlustersatz für indirekt Betroffene in der Landwirtschaft:**

- Verdienstentgang nach § 32 EpiG

Die Verdienstentgangsentschädigung gemäß § 32 Abs. 1 EpiG ist zu leisten an Selbständige, bei denen auf Grund von Maßnahmen nach dem EpiG ein Verdienstentgang eingetreten ist. Dieser Verdienstentgang für Selbständige unterliegt nicht dem § 20 Abs. 2 EStG 1988. **Hiervon abweichend hat eine anteilige Ausgabenkürzung gem. § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu erfolgen, wenn nach der EpiG-Berechnungsverordnung des BMSGPK, BGBl. II Nr. 329/2020 idgF, bei der Berechnung des Ist-Einkommens die im Zusammenhang mit der Antragstellung angefallenen Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfer- oder Bilanzbuchhalterkosten bis zum Höchstbetrag von 1.000 Euro in Abzug gebracht wurden. Dadurch kommt es zu einer Erhöhung des Verdienstentganges um eine Kostenentschädigungskomponente, womit die steuerfreie Entschädigung insoweit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Aufwendungen steht.**

- Leistungen aus dem Künstler-Überbrückungsfonds

Nach der entsprechenden Richtlinie werden eine Beihilfe und eine Lockdownkompensation gewährt. Beide unterliegen nicht dem § 20 Abs. 2 EStG 1988.

▪ **Verlustersatz für indirekt Betroffene in der Landwirtschaft**

Die Sonderrichtlinie (SRL) der BMLRT „Verlustersatz für indirekt Betroffene in der Landwirtschaft“ sieht zwei Fördergegenstände (Punkt 4 der SRL) vor, die durch die Schließung der Gastronomie und Hotellerie besonders betroffen sind:

1. Teilweiser Ersatz von betrieblichen Verlusten (negativen

Betriebszweigergebnissen), die in bestimmten landwirtschaftlichen Betriebszweigen erzielt werden:

- Voraussetzung ist ein Rückgang des Deckungsbeitrages von mindestens 30 % in näher bestimmten Zeiträumen (Punkt 6.1 der SRL).
- Die betrieblichen Verluste für den jeweiligen Betrachtungszeitraum werden pauschal für den Betriebszweig aus dem jeweiligen Deckungsbeitrag abzüglich der jeweiligen Fixkosten auf Grundlage von Daten und Berechnungen der Bundesanstalt für Agrarwirtschaft und Bergbauernfragen je Einheit der für den Betriebszweig typischen Produktionskategorie, zB Mastschwein oder Hektar, ermittelt. Der Verlust/Einheit ist mit der Anzahl der Einheiten, die der Betrieb im jeweiligen Betrachtungszeitraum produziert hat, zu multiplizieren. Das Ergebnis stellt die pauschal ermittelten betrieblichen Verluste für die jeweiligen Betrachtungszeiträume dar (Punkt 7.3.1 der SRL).
- Die Förderung der pauschal ermittelten betrieblichen Verluste beträgt 70 %.

2. Teilweiser Ersatz von entgangenen Einkünften (durch Einnahmenausfälle), die im Betriebszweig Wein erwirtschaftet werden.

- Voraussetzung ist ein Rückgang des Jahresumsatzes von mindestens 40 % in näher bestimmten Zeiträumen (Punkt 6.1 der SRL).
- Der Rückgang des Umsatzes wird durch Vergleich der betriebsspezifischen Absatzmengen laut Bestandsmeldung 2019 und Bestandsmeldung 2021 für die Kategorie „Fassverkauf in Österreich“ sowie für die Kategorie „Flaschenverkauf“, multipliziert mit bestimmten Verkaufspreisen ermittelt (Punkt 6.4 der SRL). Der so ermittelte Rückgang des Jahresumsatzes ist um nicht angefallene Kosten (Berechnung nach Punkt 7.4.2 der SRL) im gleichen Zeitraum zu reduzieren. Der sich daraus ergebende Einkunftsverlust für einen Zeitraum von 12 Monaten ist mit dem Faktor 0,65 zu multiplizieren. Das Ergebnis stellt die Summe der Einkunftsverluste für die Betrachtungszeiträume Oktober 2020 bis März 2021 dar. Werden nur einzelne Betrachtungszeiträume beantragt, ist mit dem Faktor 0,1083 zu multiplizieren (Punkt 7.4.1 der SRL).
- Die Förderung der pauschal ermittelten Einkunftsverluste beträgt 70%.

Bei diesen Förderungen greift die Steuerfreiheit gemäß § 124b Z 348 lit. a EStG 1988.

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang iSd § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist aufgrund der Berechnungsmethode nicht gegeben, sodass keine Aufwandskürzung zu erfolgen hat.

Rz 313g wird geändert (BGBl. I 112/2021, Klarstellung):

313g

Von der Steuerbefreiung ~~gemäß § 124b Z 348 lit. b und c EStG 1988~~ ausgenommen sind ab der Veranlagung 2020 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze **gemäß § 124b Z 348 lit. b und c EStG 1988**, insb. der Lockdown-Umsatzersatz und der Ausfallsbonus im engeren Sinn **sowie der NPO-Lockdown-Zuschuss und ab der Veranlagung 2021 Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze nach § 124b Z 348 lit. a und d EStG 1988**. Derartige Umsatzersatzes werden wie real erzielte Umsätze besteuert. Umsatzersatzes sind in der Steuererklärung als übriger Ertrag in der Kennzahl 9090 zu erfassen.

Gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988 ist der Zuschuss dem Jahr zuzuordnen, für das der Anspruch besteht. Das ist **beispielsweise** beim Lockdown-Umsatzersatz das Kalenderjahr 2020. Wenn die Voraussetzungen für den Zuschuss vorliegen und dieser bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses beantragt worden ist oder nach der Aufstellung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit beantragt werden wird, ergibt sich für Bilanzierer nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG 1988 die Wirkung der Zuschussgewährung im Bereich der COVID-19-Förderungen ebenfalls im anspruchsbegründenden Jahr (vgl. auch AFRAC-Fachinformation: COVID-19, Dezember 2020 bzw. März 2021, Rz 32 ff). **Hiervon abweichend sind der Ausfallsbonus für November und Dezember 2020 erst in Jahresabschlüssen mit Stichtag nach dem 17. Jänner 2021 zu erfassen, da der Ausfallsbonus erst am 17. Jänner 2021 angekündigt wurde (vgl. auch AFRAC-Fachinformation: COVID-19, März 2021, Erläuterungen zu Rz 44 und 45).**

Für Zwecke der Pauschalierung gilt in Bezug auf Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze:

- Bei der gesetzlichen Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988), der Gastgewerbepauschalierung, der Handelsvertreterpauschalierung und der Künstler/Schriftstellerpauschalierung ist ein Umsatzersatz wie ein Umsatz iSd § 125 BAO zu werten.
- **LuF-Pauschalierung:**
 - **Teilpauschalierung: Der Lockdown Umsatzersatz kann nach Pkt. 5.3.1 bzw. 5.4.1 der Richtlinie gem. § 1 Abs. 4 Härtefallfondsgesetz für Einkommensausfälle bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie Privatzimmervermietungen nur**

von Wein- und Mostbuschenschankbetrieben, Almausschank und Betrieben, die Privatzimmer oder Ferienwohnungen vermieten (Urlaub am Bauernhof), beantragt werden. Der Umsatzerersatz ist in den jeweiligen Gewinnermittlungen als Betriebseinnahme zu erfassen. Bei Wein- und Mostbuschenschankbetrieben sowie Almausschank können von den Betriebseinnahmen einschließlich Umsatzerersatz 70% pauschale Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden und bei Betrieben, die Privatzimmer oder Ferienwohnungen vermieten, 50% pauschale Betriebsausgaben.

Ist wegen Überschreitung der 75.000 Euro-Einheitswertgrenze die Teilpauschalierung anzuwenden, sind die Umsatzersätze den jeweiligen Teilbereichen zuzuordnen und die jeweils genannten Pauschalsätze anzuwenden. Gleiches gilt, wenn die Vollpauschalierung wegen Nichtüberschreitung der 75.000 Euro-Einheitswertgrenze angewendet werden kann, weil für die vom Umsatzerersatz betroffenen Teilbereiche jedenfalls eine gesonderte Gewinnermittlung unter Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben zu erstellen ist.

- Für die Anwendung der Grenze gemäß § 1 Abs. 1a LuF-Pausch-VO 2015 (600.000 Euro [bis zur Veranlagung 2022: 400.000 Euro] Umsatz iSd § 125 BAO) und die Buchführungspflicht in der Land- und Forstwirtschaft (§ 125 Abs. 1 BAO) ist der Umsatzerersatz wie ein Umsatz iSd § 125 BAO zu werten. Bei der LuF-Teilpauschalierung ist der Umsatzerersatz als Betriebseinnahme zu erfassen und davon auch das Ausgabenpauschale zu berechnen.
- Bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung gilt für die Veranlagung 2020: Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze sind bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung gemäß § 17 Abs. 3a EStG 1988 im Rahmen der Veranlagung 2020 wie Umsätze im Sinne des UStG 1994 zu behandeln, sofern der dem Jahr 2020 zuzuordnende Umsatzerersatz höher ist als die Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. ~~bleibt ein Umsatzerersatz außer Ansatz. Dies gilt nicht, wenn die Kleinunternehmerpauschalierung offensichtlich nicht zur Vereinfachung in Anspruch genommen wird, sondern zur Umgehung der gesetzlich angeordneten Steuerpflicht des Umsatzersatzes. In solchen Fällen ist der Umsatzerersatz wie ein Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zu werten.~~
- Bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung ab der Veranlagung 2021 ist ein Umsatzerersatz/~~(zB im Rahmen des Ausfallsbonus iES)~~ nach der dafür geltenden Rechtslage im Rahmen der Anwendung der USt-Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht zu berücksichtigen und somit auch für § 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 nicht maßgeblich. Für die Gewinnermittlung (Z 3 und Z 4) stellt er eine Betriebseinnahme dar.

Rz 313h wird geändert (Klarstellung, Ergänzung):

313h

Übersicht über die wichtigsten Zuwendungen bzw. Zuschüsse (Stand: ~~März 2021~~ **Jänner 2023**): *)

Zuwendung	Rechtsgrundlage / Mittelherkunft	Steuerfreiheit gemäß § 124b Z 348 EStG 1988?	Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988?
Vergütung für den Verdienstentgang für Selbständige nach § 32 Abs. 1 EpiG	COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds)	ja (lit. a)	nein
Ersatz für Sonderbetreuungszeiten an Arbeitgeber	COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds)	ja (lit. a)	ja
Beihilfe und Lockdown-Kompensation aus dem Künstler-Überbrückungsfonds	COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds)	ja (lit. a)	nein
Schutzschirm für die Veranstaltungsbranche	COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds)	ja (lit. a)	ja
Förderung gem. § 6 und § 7 (förderbare Kosten und/oder Struktursicherungsbeitrag) 2. NPO-FondsRLV	COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds)	ja (lit. a)	ja
NPO-Lockdown-Zuschuss gem. § 7a 2. NPO-FondsRLV	COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds)	nein (§ 7a Abs. 6 2. NPO-FondsRLV)	nein
Förderung nach dem Betrieblichen Testungs-Gesetz	COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds)	ja (lit. a)	ja
Verlustersatz für indirekt Betroffene in der Landwirtschaft	COVID-19-FondsG (Krisenbewältigungsfonds)	ja (lit. a)	nein

Soforthilfe, Abgeltung des Nettoeinkommensentgangs, Comeback-Bonus aus dem Härtefallfonds	Härtefallfondsgesetz	ja (lit. b)	nein
Zuschuss zur Abgeltung der Einkunftsverluste und Comeback-Bonus für LuF und Vermieter von Gästezimmern und Ferienwohnungen	Härtefallfondsgesetz	ja (lit. b)	nein
Lockdown-Umsatzersatz für LuF und Vermieter von Gästezimmern und Ferienwohnungen	Härtefallfondsgesetz	nein	nein
Fixkostenzuschuss I und Fixkostenzuschuss 800.000 (inkl. Vorschuss FKZ 800.000 des Ausfallsbonus)	ABBAG-Gesetz	ja (lit. c)	ja (siehe Rz 313e)
Verlustersatz	ABBAG-Gesetz	ja (lit. c)	ja
Lockdown-Umsatzersatz I und II	ABBAG-Gesetz	nein	nein
Ausfallsbonus iES	ABBAG-Gesetz	nein	nein
Arbeitsstipendien, wenn kein Leistungsaustausch und aufgrund von COVID-19 gewährt	Bundesländer, Gemeinden, gesetzliche Interessenvertretungen	ja (lit. d)	ja
Unterstützungszahlungen an Arbeitgeber von Einsatzkräften, die Entgeltfortzahlung im Einsatzfall bei Großschadensereignissen leisten	Bundesländer, Gemeinden, gesetzliche Interessenvertretungen	ja (lit. d)	ja

**1) Redaktionelle Anmerkung: Um eine bessere und übersichtlichere Darstellung im HTML-Format zu gewährleisten, wurde die Tabelle im Rahmen einer Korrektur am 19. Mai 2021 redaktionell dahingehend überarbeitet, dass nun sämtliche Zellen ausgefüllt sind. Die Darstellung weicht daher von jener im EStR 2000-Wartungserlass 2021 ab. Inhaltliche Änderungen sind damit nicht verbunden.*

Nach Abschnitt 3.2.5. wird Abschnitt „3.2.6. Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen“ samt Rz 313i eingefügt (AbgÄG 2022):

3.2.6 Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen

313i

Einkünfte aus der Einspeisung von elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen (§ 5 Abs. 1 Z 3 EAG, Erneuerbaren-Ausbau-Gesetz) in das Netz stellen grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988 dar.

Steuerfrei sind seit dem AbgÄG 2022 ab der Veranlagung 2022 Einkünfte natürlicher Personen aus der Einspeisung von bis zu 12.500 kWh elektrischer Energie aus Photovoltaikanlagen, wenn die Engpassleistung der jeweiligen Anlage die Grenze von 25 kWp nicht überschreitet (§ 3 Abs. 1 Z 39 EStG 1988). Als Engpassleistung gilt gemäß § 5 Abs. 1 Z 14 EAG bei Photovoltaikanlagen die Modulspitzenleistung (Leistung in kW_{peak}); die Leistung des Wechselrichters ist nicht relevant.

Bei Überschreiten der 12.500 kWh kommt eine anteilige Befreiung zur Anwendung (im Sinne eines Freibetrages). Für die übersteigende Menge ist grundsätzlich der darauf entfallende Preis heranzuziehen. Ist dieser aus der Abrechnung nicht ersichtlich, kann aus Vereinfachungsgründen auch der Durchschnittspreis verwendet werden.

Der Freibetrag bezieht sich auf den einzelnen Steuerpflichtigen. Steht eine Anlage im wirtschaftlichen Eigentum von mehreren Personen, steht der Freibetrag somit mehrmals zu. Die Einschränkung auf Anlagen mit einer Engpassleistung von 25 kWp gilt auch bei mehreren Eigentümern. Ist andererseits ein Steuerpflichtiger an mehreren Anlagen beteiligt, steht ihm der Freibetrag nur einmal zu. Die Befreiung bezieht sich auf sämtliche Einkünfte aus der Einspeisung, sofern die maximale Erzeugungsmenge der Anlage nicht überschritten wird; sie steht somit nicht betriebsbezogen zu. Werden Einkünfte aus der Einspeisung im Rahmen einer gemeinsamen kommerziellen Anlage erzielt, ist die Befreiung im Rahmen des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO (noch) nicht zu berücksichtigen. Der Gewinnanteil ist somit ungekürzt festzustellen und die Befreiung sodann im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens des Beteiligten zu berücksichtigen. Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, ein Feststellungsverfahren nicht durchzuführen, wenn eine Photovoltaikanlage insb. von einem (Ehe)Paar betrieben wird und das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei allen Personen offensichtlich ist.

Die Einkünfte aus der Photovoltaikanlage sind dem-/denjenigen zuzurechnen, dem/denen die Einkunftsquelle (also die Anlage) zuzurechnen ist (Rz 104 ff). Nur für diese/n greift auch

die Steuerbefreiung (eine „Vervielfachung“ für sämtliche im gleichen Haushalt lebende Personen ist daher nicht möglich).

Die Steuerbefreiung bezieht sich sowohl auf positive als auch negative Einkünfte.

Beispiele:

1. A installiert auf seinem Eigenheim eine Photovoltaikanlage mit 16 kWp. Damit werden 16.000 kWh Strom produziert. 12.000 kWh davon verbraucht er für den privaten Eigenbedarf selbst, der Rest (4.000 kWh) wird ins öffentliche Netz eingespeist. Sämtliche Einkünfte aus der Einspeisung sind steuerfrei.

2. Der Landwirt B installiert auf Freiflächen seines Betriebes eine Photovoltaikanlage mit 60 kWp. Da die Engpassleistung der Anlage die Grenze von 25 kWp übersteigt, steht die Befreiung nicht zu.

3. C hat bereits auf seinem Eigenheim in Niederösterreich eine Photovoltaikanlage mit 15 kWp installiert. Nun rüstet er auch sein Ferienhaus in Salzburg mit einer weiteren Photovoltaikanlage mit 15 kWp aus. Aus beiden Anlagen werden in Summe 14.000 kWh ins öffentliche Netz eingespeist. C steht die Befreiung für beide Anlagen dem Grunde nach zu, weil diese jeweils die Engpassleistung von 25 kWp nicht übersteigen. Der „Freibetrag“ steht allerdings nur einmal pro Steuerpflichtigem zu, sodass die Einkünfte aus der Einspeisung von 1.500 kWh steuerpflichtig sind.

4. Das Ehepaar D und E installiert auf seinem Eigenheim eine Photovoltaikanlage mit 20 kWp. Damit werden 20.000 kWh Strom produziert. 10.000 kWh davon verbrauchen sie für den privaten Eigenbedarf selbst, der Rest (10.000 kWh) wird ins öffentliche Netz eingespeist. Ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO kann unterbleiben, sämtliche Einkünfte aus der Einspeisung sind steuerfrei.

Rz 326 wird geändert (Judikatur):

326

Die in Rz 315 f und Rz 321 genannten Personen sind wie beschränkt Steuerpflichtige zu behandeln (VwGH 29.1.1965, 0202/63). Bei diesen Personen ist daher § 102 EStG 1988 zu beachten. Ein Progressionsvorbehalt hinsichtlich der durch die Wiener Diplomatenkonvention oder die Wiener Konsularkonvention (bzw. durch ein Amtssitzabkommen) befreiten Einkünfte ist jedoch nur zulässig, wenn er in der Wiener Diplomatenkonvention oder der Wiener Konsularkonvention (bzw. im Amtssitzabkommen) ausdrücklich vorgesehen ist, was jedoch idR nicht der Fall ist.

Rz 407 wird geändert (KonStG 2020):

407

Wer nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist, muss gemäß § 124 BAO auch für steuerliche Zwecke Bücher führen. Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe und land- und forstwirtschaftliche wirtschaftliche

Geschäftsbetriebe besteht steuerlich Buchführungspflicht, wenn ~~eine der beiden Grenzen~~ **die Umsatzgrenze** des § 125 BAO überschritten wird.

Rz 417 wird geändert (KonStG 2020):

417

Der Gewinn ist insbesondere nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, wenn

- die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 nicht vorliegen, aber freiwillig Bücher geführt werden;
- die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 vorliegen, aber die Aufschuboption nach § 124b Z 134 EStG 1988 (siehe Rz 430p) ausgeübt worden ist und nach § 125 BAO idF vor dem StruktAnpG 2006 Buchführungspflicht besteht;
- bei Land- und Forstwirten die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschritten **ist** ~~sind~~;
- bei Einkünften aus selbständiger Arbeit, die unternehmensrechtlich keinen freien Beruf darstellen, die Grenzen des § 189 Abs. 2 UGB überschritten werden.

Abschnitt 4.1.6.1 samt Rz entfällt (obsolet):

4.1.6.1 Rechtslage bis 2006

426

~~Die Anwendung des § 5 EStG 1988 setzt grundsätzlich voraus, dass~~

- ~~die Firma im Firmenbuch eingetragen ist und~~
- ~~der Steuerpflichtige aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) bezieht.~~

427

~~Eingetragene Erwerbsgesellschaften haben den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, wenn sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und darüber hinaus eine Verpflichtung zur Buchführung nach § 125 BAO besteht (§ 5 Abs. 2 EStG 1988).~~

428

~~Die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 gilt weiters für sämtliche Gesellschaften, bei denen sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines protokollierten Gewerbetreibenden beteiligt. Neben der Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter kommt auch eine Beteiligung in Form einer GesBR in Betracht. In allen Fällen muss der Betrieb des protokollierten Gewerbetreibenden Gegenstand der Mitunternehmerschaft sein.~~

~~Die Beteiligung eines § 5-Ermittlers an einem nicht protokollierten Betrieb einer Mitunternehmerschaft bewirkt hingegen für sich allein nicht, dass der Gewinn für den Betrieb der Mitunternehmerschaft gemäß § 5 EStG 1988 zu ermitteln wäre.~~

Beispiel 1:

~~Am Betrieb des protokollierten Gewerbetreibenden A beteiligt sich der Gesellschafter B. Der Betrieb des protokollierten Gewerbetreibenden A wird in der neu gegründeten OHG A/B weitergeführt. Der Gewinn für den Betrieb der OHG A/B wird nach § 5 EStG 1988 ermittelt.~~

Beispiel 2:

~~Der protokollierte Gewerbetreibende C gründet mit D eine GesBR. Gegenstand der GesBR ist ein neu gegründeter Betrieb, C führt seinen eigenen Betrieb neben der Beteiligung gesondert weiter. Der Gewinn für den Betrieb der GesBR C/D ist nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (ggf. § 4 Abs. 3 EStG 1988), jener für den Betrieb des protokollierten Gewerbetreibenden C nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.~~

429

Der Vermögensvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 hat nicht bloß nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, sondern nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, jedoch unter Berücksichtigung der zwingenden steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu erfolgen.

429a

Zum Übergangsrecht aufgrund des Unternehmensgesetzbuches siehe Rz 430m.

430

~~Für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 ist gleichgültig, ob die Firma zu Recht oder zu Unrecht im Firmenbuch eingetragen ist oder ob ihre Eintragung zu Recht oder zu Unrecht unterblieben ist (VwGH 7.9.1990, 89/14/0286). Ein zu Unrecht protokollierter Minderkaufmann hat daher seinen Gewinn ebenfalls gemäß § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Ist hingegen die Firma eines Vollkaufmannes nicht im Firmenbuch eingetragen, so hat er seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Wurde eine Erbengemeinschaft, die ein Unternehmen fortführt, für dessen verstorbenen Inhaber eine Firma im Firmenbuch eingetragen ist, nicht im Firmenbuch registriert, so ist deren Gewinn nicht nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln, sondern nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (VwGH 7.9.1990, 89/14/0286).~~

Randzahlen 426 bis 430: derzeit frei

Rz 430a wird geändert (KonStG 2020):

430a

Mit 2007 ist an die Stelle des Handelsgesetzbuches das Unternehmensgesetzbuch (UGB) getreten. Die steuerliche Gewinnermittlung knüpft dabei an die neu definierte, idR umsatzabhängige unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB an. Die neuen Rechnungslegungsvorschriften gelten grundsätzlich ab dem ersten im Jahr 2007 beginnenden Geschäftsjahr. Es bestehen jedoch sowohl nach dem UGB als auch nach dem EStG bis zum Jahr 2010 reichende Übergangsregelungen.

Der bisherige Begriff „Handelsrecht“ wurde generell durch den Begriff „Unternehmensrecht“ ersetzt, aus dem „Kaufmann“ wird der „Unternehmer“.

HGB	UGB
Handelsgewerbe	Unternehmen
Handelsrecht	Unternehmensrecht
handelsrechtlich	unternehmensrechtlich
kaufmännisch	unternehmerisch
Einzelkaufmann	Einzelunternehmer
Handelsbilanz	UGB-Bilanz

Die wichtigsten Änderungen im Überblick:

	bis 2006	ab 2007
	Handelsgesetzbuch (HGB)	Unternehmensgesetzbuch (UGB)
Gilt für	Kaufleute (Rz 403)	Unternehmer (Rz 430f)
Handels- /unternehmens- rechtliche Buchführungspflicht, gilt über § 124 BAO auch steuerlich	für Vollkaufleute iSd HGB (Rz 403 f)	für Unternehmer bei Rechnungslegungspflicht iSd § 189 UGB (Rz 430e bis Rz 430k)

<p>Steuerliche Buchführungspflicht nach § 125 BAO (ist immer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, siehe dazu unten)</p>	<p>für Land- und Forstwirte: wenn Umsatz > 400.000 Euro oder Einheitswert > 150.000 Euro</p> <p>für Gewerbetreibende: wenn Umsatz > 400.000 Euro, bei Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändlern > 600.000 Euro</p>	<p>für Land- und Forstwirte: wenn Umsatz > 400.000 Euro oder Einheitswert > 150.000 Euro (ab 2020: Umsatz > 700.000 Euro)</p> <p>für Gewerbetreibende: entfällt (ausgenommen bei Aufschub-Option iSd § 124b Z 134 EStG 1988, siehe Rz 430p)</p>
<p>Steuerliche Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988</p>	<p>zwingend für im Firmenbuch protokollierte Gewerbetreibende</p>	<p>zwingend für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende</p> <p>freiwillig zur Beibehaltung der § 5-Ermittlung für nicht (mehr) rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende, Rz 430b und Rz 430c</p>

§ 125 BAO bezieht sich für 2007 beginnende Wirtschaftsjahre hinsichtlich der steuerlichen Buchführungspflicht bei Übersteigen der Umsatz- oder Einheitswertgrenze (**ab 2020: Umsatzgrenze**) nur auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe und land- und forstwirtschaftliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 31 BAO). Außerhalb der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft hat § 125 BAO hinsichtlich der steuerlichen Buchführungspflicht keinen Anwendungsbereich. Die Umsatzdefinition ist als Anknüpfung im Bereich von Pauschalierungen (zB § 17 EStG 1988, Gaststätten**gewerbepauschalierung**) weiterhin bedeutsam.

Rz 430g wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage, Rechtsprechung):

430g

Rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen, (insbesondere nach dem Vereinsgesetz, Genossenschaftsgesetz, Versicherungsaufsichtsgesetz, Bankwesengesetz **sowie der**

Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung der öffentlichen Hand 2015 (nicht hingegen die VRV 1997, vgl. VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022 sowie KStR 2013 Rz 95) gehen der Anwendung des UGB vor (§ 189 Abs. 3 UGB) und sind als andere, mit der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB vergleichbare bundesgesetzliche Vorschriften iSd § 5 Abs. 1 EStG 1988 maßgeblich. Hinsichtlich der Maßgeblichkeit der VRV 2015 ist § 7 Abs. 3 KStG 1988 zu beachten (siehe KStR 2013 Rz 95a).

[...]

Rz 430i wird geändert (KonStG 2020):

430i

Als Land- und Forstwirte iSd § 189 Abs. 4 UGB gelten Steuerpflichtige mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG 1988. Für sie ~~gelten~~ **gilt die Grenzen des § 125 BAO** unverändert weiter.

Der weite Unternehmerbegriff umfasst ferner auch Personen und Personengesellschaften mit Überschusseinkünften (zB Vermietung und Verpachtung), auch sie unterliegen aber nicht der Rechnungslegungspflicht kraft Schwellenwerts nach § 189 Abs. 1 Z 2 UGB.

Rz 454 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

454

Im Bilanzsteuerrecht unterscheidet man folgende Arten von Wirtschaftsgütern:

- [...]
- Geringwertige Wirtschaftsgüter - Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten von mehr als **1.000 Euro** (bis 31.12.2022: 800 Euro; (bis 31.12.2019: 400 Euro)
- [...]

Die Aufteilung hat Bedeutung für die Bilanzierung, die Bewertung, die Abschreibung und die Inanspruchnahme von Begünstigungen.

In Rz 504, Rz 505, Rz 508, Rz 516a, Rz 623, Rz 626, Rz 632, Rz 635, Rz 2500, Rz 25171 und Rz 2597 wird jeweils der Verweis auf § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 durch den Verweis auf § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 ersetzt (Beseitigung eines Redaktionsversehens).

Rz 587 wird geändert (Klarstellung):

587

Entschädigungen für Wertminderungen und Ertragseinbußen in der Ernte (Feldinventar) und aus dem stehenden Holz (Wald) sowie für Erschwernisse in der Bewirtschaftung einer Land- und Forstwirtschaft (längere Wege, unrationellere Grundstücksgestaltung) bilden steuerpflichtige Betriebseinnahmen (VwGH 28.9.1962, 0588/63), die nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988 unterliegen. Buchführende Steuerpflichtige können **nach den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung (und damit unabhängig von der betrieblichen Einkunftsart)** in Höhe der Entschädigung für die Wirtschafterschwernisse einen Passivposten **in Form eines Rechnungsabgrenzungspostens** bilden, der verteilt auf die Jahre der Wirtschafterschwernis, **längstens auf 20 Jahre (siehe auch zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Rz 5171)**, abzuschreiben ist (siehe Rz 5170 f). **Im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 können derartige Entschädigungszahlungen auf Antrag gleichmäßig auf drei Jahre verteilt werden (siehe wiederum Rz 5171).**

Rz 613 wird geändert (Klarstellung):

613

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind solche, die einem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen. Der Wertverzehr kann technisch, wirtschaftlich oder zeitlich bedingt sein. Abnutzbar sind Wirtschaftsgüter dann, wenn sie wegen technischen Verschleißes, wegen einer Minderung der Gebrauchsfähigkeit oder wegen Zeitablaufs (insbesondere bei Rechten) nur eine beschränkte Zeit genutzt werden können (VwGH 27.11.1963, 0790/73). Der Umstand, dass bei Wirtschaftsgütern Erhaltungsaufwand anfällt, macht sie für sich allein noch nicht abnutzbar (VwGH 20.12.1963, 2125/62).

Zum abnutzbaren Anlagevermögen gehören vor allem Sachgüter wie Gebäude, Einrichtungsgegenstände, Maschinen, Werkzeuge, Filme (bei Filmproduktions- oder Filmverleihunternehmen), aber auch Rechte und andere immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patente, Wettbewerbsverbote, Belieferungsrechte, betriebliche Erfahrungen, Mietrechte an Geschäftsräumen, die durch ihre zeitliche Begrenzung auch einem Wertverzehr unterliegen. Eine Musterküche gehört zum abnutzbaren Anlagevermögen, wenn sie dazu bestimmt ist, nicht wie eine Ware veräußert zu werden, sondern längerfristig dem Betrieb zu dienen. Das Baurecht ist zwar unbeweglich, aber abnutzbar.

Spezialersatzteile, die nur bei bestimmten Anlagen verwendet werden können, sind mit der Anlage gemeinsam zu aktivieren und gehören daher zum abnutzbaren Anlagevermögen (VwGH 26.4.1977, 0671/75).

Normale Ersatz- und Reserveteile gehören zum abnutzbaren Anlagevermögen, wenn sie keinem schnellen Verschleiß unterliegen und über einen längeren Zeitraum im Betrieb gebraucht werden (andernfalls gehören sie zum Umlaufvermögen, dazu Rz 2308). Die Zuordnung der Ersatz- und Reserveteile zum abnutzbaren Anlagevermögen erfolgt unabhängig davon, ob sie bereits in die Maschine eingebaut wurden oder ob sie noch „auf Vorrat“ liegen. Die Abschreibung der Ersatz- und Reserveteile beginnt jedoch erst mit deren Einbau in die Maschine.

Rz 628 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

628

Zu den Finanzanlagen zählen Beteiligungen an Körperschaften, echte stille Beteiligungen, ~~und Wertpapiere~~ **und Kryptowährungen.**

Rz 628a entfällt (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

628a

~~Kryptoassets (zB Kryptowährungen wie Bitcoins) sind nicht als Währung anerkannt und gelten daher als ein dem Finanzvermögen vergleichbares Wirtschaftsgut. Soll das Kryptoasset langfristig behalten werden, zählt es zum Anlage-, sonst zum Umlaufvermögen.~~

Randzahl 628a: derzeit frei

Rz 652 wird geändert (Judikatur):

652

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 wurde mit 1.1.2013 in Kraft gesetzt und ist erstmals bei der Veranlagung 2004 auf Fehler anzuwenden, ~~deren Wurzel in Veranlagungszeiträumen ab 2003 gelegen ist~~ **die Veranlagungszeiträume ab 2003 betreffen** (vgl. § 124b Z 225 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012 und des AbgÄG 2015). **Ist ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens rechtswidrig nicht in den Bilanzen enthalten, bedeutet die Berichtigung an der Wurzel, dass zu jedem in der Vergangenheit liegenden Bilanzstichtag das Wirtschaftsgut mit dem sich jeweils zu diesem Stichtag aus § 6 Z 1 EStG 1988 ergebenden Wert auszuweisen ist. Jede der Bilanzen, in denen die Vorschrift des § 6 Z 1 EStG 1988 nicht beachtet ist, widerspricht den zwingenden einkommensteuerlichen Vorschriften, sodass für Fehler, die Veranlagungszeiträume ab**

2003 betreffen, ab der Veranlagung 2004 § 4 Abs. 2 EStG 1988 anwendbar ist (vgl. VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011). Zur Fehlerberichtigung bei Ansammlungsrückstellungen siehe Rz 652d.

~~Damit können~~ **Ab dem 1.1.2013 können somit** Fehler der Veranlagungszeiträume ab 2003 auch dann mit steuerlicher Wirkung berichtigt werden, wenn sie – ohne diese Bestimmung – auf Grund des Nachholverbotes wegen eingetretener Verjährung keine steuerliche Auswirkung hätten.

Das Inkrafttreten orientiert sich an der Frist von zehn Jahren für den Eintritt der absoluten Verjährung (§ 209 Abs. 3 BAO). Unter Zugrundelegung dieser Frist bleibt eine ab 2013 erfolgende Bilanzberichtigung für Fehler, ~~deren Ursache in Veranlagungszeiträumen bis 2002 gelegen ist,~~ jedenfalls ohne Auswirkung.

Beispiel:

*Im Jahr 2000 wurde ein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand **von 200.000 Euro (dafür maßgebliche Abschreibungsdauer 20 Jahre)** zu Unrecht sofort als Betriebsausgabe behandelt. Der Fehler wird 2013 entdeckt. **Zu diesem Zeitpunkt ist das letzte nicht verjährte Jahr das Jahr 2007.***

Richtigerweise hätte der Herstellungsaufwand im Jahr 2000 aktiviert und in den Jahren 2000 bis 2019 im Wege der AfA in Höhe von jeweils 10.000 Euro berücksichtigt werden müssen. Da Fehler vor 2003 von der Berichtigungsmöglichkeit nicht erfasst sind, kommen für die Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (nur) die Jahre 2003 bis 2006 und die dort nicht berücksichtigte AfA als Abschlag in Höhe von insgesamt 40.000 Euro in Betracht.

Die Berücksichtigung dieses Abschlages bei der Veranlagung 2007 würde allerdings dem Grundgedanken der Regelung, zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes beizutragen, entgegenlaufen:

Die dazu notwendige Korrektur (auch) der Jahre 2000 bis 2002 im Wege eines Zuschlages von insgesamt 170.000 Euro (Zuschlag von 200.000 für das Jahr 2000 sowie Abschlag für die AfA der Jahre 2000 bis 2002 iHv insgesamt 30.000 Euro) erfolgt nicht.

- ***Ohne Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 werden (über die gesamte ND) insgesamt 330.000 Euro (statt 200.000 Euro) aufwandswirksam berücksichtigt, nämlich 200.000 Euro im Jahr 2000 und 130.000 Euro als AfA für 2007 bis 2019.***
- ***Mit Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 würden hingegen 370.000 Euro aufwandswirksam berücksichtigt, da die AfA der Jahre 2003 bis 2006 in Höhe von insgesamt 40.000 Euro zusätzlich als Abschlag aufwandswirksam wäre. Dieses Ergebnis ist vom richtigen Totalergebnis weiter entfernt als das Ergebnis ohne Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Im Rahmen der***

Ermessensübung ist daher von der Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im Jahr 2007 abzusehen (siehe Rz 652k).

~~Der mit 2003 beginnende, verjährte Zeiträume betreffende Berichtigungszeitraum verlängert sich kontinuierlich. Die Dauer des Zurückliegens des Fehlers ist im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen (siehe Rz 652k).~~

~~Bis 31.12.2012 noch nicht erledigte Anträge nach § 293c BAO können vom Steuerpflichtigen in Anträge nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 abgeändert (bzw. zurückgenommen und neu als Anträge nach § 4 Abs. 2 EStG 1988 eingebracht) werden.~~

Rz 652c wird geändert (Judikatur):

652c

Die Bestimmung ist anwendbar, wenn eine Bilanzberichtigung einen Bilanzansatz der Eröffnungsbilanz des Wirtschaftsjahres des ersten nicht verjährten Veranlagungsjahres betrifft und sich daraus Auswirkungen auf den Totalgewinn ergeben. Eine steuerwirksame Bilanzberichtigung würde die Korrektur von Fehlern aus verjährten Zeiträumen in der Schlussbilanz fordern. Im Interesse der Aufrechterhaltung des Bilanzzusammenhanges erfolgt eine Korrektur in Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 jedoch nicht in der Schlussbilanz, sondern außerbilanziell durch einen Zu- oder Abschlag. Die Bestimmung tritt somit hinsichtlich der Korrektur von Fehlern aus verjährten Zeiträumen an die Stelle einer (erfolgswirksamen) Korrektur dieser Fehler in der Schlussbilanz. Sie ist daher anwendbar, wenn eine im ersten nicht verjährten Zeitraum vorgenommene Berichtigung der Schlussbilanz steuerliche Auswirkungen entfalten würde, die aber infolge der Berichtigung der Eröffnungsbilanz nicht eintreten.

Unterlassene steuerliche Adaptierungen der UGB-Bilanz im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung können dann nicht im Wege des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 korrigiert werden, wenn tatsächlich eine richtige Steuerbilanz vorliegt (vgl. VwGH 22.9.2021, Ro 2020/15/0026 zu einer steuerlichen Einbringungsbilanz).

Rz 652d wird geändert (Judikatur):

652d

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

- Herstellungsaufwand wurde sofort abgesetzt statt aktiviert; **bei einer unterlassenen AfA, die auf eine in der Vergangenheit rechtswidrig unterbliebene Bilanzierung eines Wirtschaftsgutes oder eines Erhaltungsaufwandes zurückzuführen ist, ist § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 anwendbar, wenn bei rechtmäßiger Bilanzierung in der Eröffnungsbilanz des ältesten nicht verjährten Jahres noch ein Buchwert vorhanden**

ist, welcher zumindest für dieses Jahr noch einer AfA zugänglich ist (vgl. VwGH 29.09.2022, Ro 2022/15/0011).

- Erhaltungsaufwand wurde aktiviert statt sofort abgesetzt;

[...]

Rz 652f wird geändert (Judikatur):

652f

Eine auf § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gestützte Änderung eines rechtskräftigen Bescheides setzt voraus, dass ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden kann. Daher ist die Bestimmung nur dann anwendbar, wenn ein Verfahrenstitel vorliegt, der es ermöglichen würde, den fehlerhaften Bescheid in Durchbrechung der Rechtskraft zu korrigieren und der Einsatz dieses Verfahrenstitels bloß deswegen nicht möglich ist, weil dem die eingetretene Verjährung entgegensteht. Auf diese Weise bestehen für eine Fehlerberichtigung in Bezug auf verjährte Zeiträume dieselben verfahrensrechtlichen Anforderungen für die Durchbrechung der Rechtskraft, wie sie für eine derartige Maßnahme in Bezug auf nicht verjährte Zeiträume bestehen. Würde daher – bei Wegdenken der eingetretenen Verjährung – kein Verfahrenstitel vorliegen, um den rechtskräftigen Bescheid zu ändern, kommt eine solche auch nicht durch Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 iVm § 293b BAO in Betracht.

Für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO als Verfahrenstitel ist zu beachten, dass Tatsachen, die dem Steuerpflichtigen schon immer bekannt gewesen sind, deren steuerliche Berücksichtigung er aber unterlassen hat, keinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens eröffnen. Die Kenntnis eines Rechtsvertreters ist dabei der antragstellenden Person zuzurechnen (vgl. VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011).

Rz 652k wird geändert (Judikatur):

652k

Die Berücksichtigung eines Zu- oder Abschlages unterliegt dem Ermessen ("kann") und ist somit unter dem Gesichtspunkt von Billigkeit und Zweckmäßigkeit (§ 20 BAO) zu würdigen.

Dementsprechend ist in einem Berichtigungsfall – gegebenenfalls unter Vornahme ergänzender Ermittlungen – zu erwägen, was für und was gegen die Vornahme von Zu- oder Abschlägen spricht und die getroffene Abwägung ist zu begründen (vgl. VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011).

Da sich die Ermessensübung nach ständiger Rechtsprechung (vgl. ua VwGH 31.3.1998, 93/13/0130) vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat, kommt die Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Fällen nicht in Betracht, in denen sie der Erreichung der

Totalgewinnlichkeit deswegen entgegelläuft, weil eine vollständige Fehlerkorrektur infolge der Nichtberücksichtigung von Fehlern der Jahre bis 2002 nicht erreicht werden kann (siehe Rz 652).

~~In diesem~~ Im Rahmen **der Ermessensübung** ist es einerseits möglich, (im Verhältnis zum Totalgewinn- oder -verlust) geringfügige steuerliche Auswirkungen nicht zu korrigieren; andererseits kann auch die absolute Dauer des Zurückliegens des Fehlers berücksichtigt werden. Je länger der Fehler in die Vergangenheit zurückreicht, umso größer müssen die steuerlichen Auswirkungen sein, um im Rahmen der Ermessensübung einen Zu- oder Abschlag festzusetzen. **Auch auf das Ausmaß der Sorgfaltsverletzung, die dem Fehler zu Grunde liegt, ist Bedacht zu nehmen (VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011).**

Rz 652I wird geändert (Judikatur):

652I

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist hinsichtlich der Korrektur von Fehlern aus verjährten Zeiträumen im Verhältnis von Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO und ESt/KSt-Veranlagungsverfahren des Beteiligten allein auf Ebene des Besteuerungsverfahrens des Beteiligten zu berücksichtigen.

Die Höhe der im Feststellungsbescheid ausgewiesenen Einkünfte ist gemäß § 192 BAO für das Einkommensteuerverfahren verbindlich. Zu- und Abschläge nach § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind jedoch – davon abweichend – im Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen, sofern in Bezug auf das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften ein Verfahrenstitel vorliegt, der eine Bescheidänderung ermöglicht (vgl. VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011).

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 knüpft in seinem Tatbestand an die Verjährung an, deren Vorliegen oder Nichtvorliegen sich allein aus den Verhältnissen des Beteiligten ergibt. Die Bestimmung steht außerhalb der regulären Gewinnermittlung, weil der Zu/Abschlag seinem Wesen nach eine die Gewinnermittlung nicht tangierende Korrekturmaßnahme darstellt. Für den Gegenstand des Feststellungsverfahrens, nämlich die Ermittlung des Gewinnes/Überschusses ist die Verjährung irrelevant, dementsprechend hat dort auch im Rahmen der Gewinnermittlung eine „Wurzelkorrektur“ zu erfolgen. Die Verjährungsprüfung ist allein Gegenstand des abgeleiteten Besteuerungsverfahrens.

Bei einer Wurzelkorrektur im Feststellungsverfahren hat das Feststellungsamt im Rahmen einer Kontrollmitteilung die Veranlagungsämter darüber zu informieren, dass ein Fehler berichtigt wurde, der in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 hinsichtlich der Korrektur von Fehlern aus verjährten Zeiträumen fallen könnte. Die Veranlagungsämter

müssen bis zum ersten nicht verjährten Jahr die davon erfassten Beträge aufsummieren und in weiterer Folge in diesem Jahr einen entsprechenden Zu- oder Abschlag ansetzen.

Rz 711 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

711

Nimmt ein bisher buchführender Steuerpflichtiger erstmals die Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 oder nach den Pauschalierungsverordnungen für das **Gastgewerbe-Gaststätten- und Beherbergungswesen**, für Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler, **oder** für Drogisten ~~oder die Individualpauschalierung~~ in Anspruch, so ist ein Übergangsgewinn (Übergangsverlust) zu ermitteln. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch eine dieser Pauschalierungsformen zur Buchführung übergeht.

Rz 724 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

724

Im Falle der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles mit Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 3 und 17 EStG 1988 oder nach den Pauschalierungsverordnungen für das **Gastgewerbe Gaststätten- und Beherbergungswesen**, für Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler, **oder** für Drogisten ~~oder die Individualpauschalierung~~, ist der Gewinn aus dem Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.

Rz 740 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

740

Soweit Vorsteuerbeträge nach den in den vorstehenden Absätzen genannten Grundsätzen nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes gehören, sind sie auch nicht in die für geringwertige Wirtschaftsgüter maßgebende Wertgrenze von **1.000 Euro (bis 31.12.2022: 800 Euro; (bis 31.12.2019: 400 Euro)** (§ 13 EStG 1988) einzubeziehen. In Fällen, in denen eine Berichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus Gründen einer Verwaltungsvereinfachung unterbleibt (Rz 738 und 741), bestehen keine Bedenken, die Begünstigung des § 13 EStG 1988 unberührt zu belassen.

Rz 765 wird geändert (Judikatur):

765

Die Besteuerung der im Grundstück enthaltenen stillen Reserven erfolgt im Falle der Realisierung dieser stillen Reserven. Voraussetzung ist daher die entgeltliche Übertragung (zB Verkauf oder Tausch; zur Abgrenzung einer entgeltlichen Übertragung zur unentgeltlichen siehe Rz 5571 f), die Entnahme oder die Zuschreibung von Wertsteigerungen des Grundstückes. Beim nackten Grund und Boden kommt es aber bei der Entnahme zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven, weil die Entnahme von Grund und Boden nach dem 31.3.2012 zum Buchwert erfolgt, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 und 4 EStG 1988 vorliegt (siehe dazu Rz 6682 ff). Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung der Einnahmen gelten die allgemeinen Regeln.

Eine Realisierung der stillen Reserven wird auch durch den Erhalt einer Versicherungsentschädigung für die durch einen Schadensfall (zB Brand) eingetretene Entwertung des Grundstückes bewirkt. Auf diese Versicherungsentschädigung ist § 30a Abs. 3 erster Satz EStG 1988 daher analog anzuwenden (VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0003).

Rz 787 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

787

Substanzgewinne (zB Aktiengewinne) und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 **und seit 1. März 2022 auch Kryptowährungen iSd § 27 Abs. 4a EStG 1988** unterliegen im betrieblichen Bereich nicht der Abgeltungswirkung, die Besteuerung erfolgt vielmehr im Wege der Veranlagung. Bei der Veranlagung steht für Substanzgewinne, ~~und~~ Derivate **und Kryptowährungen** idR ebenfalls ein Sondersteuersatz (25% bzw. 27,5%) zu, die einbehaltene KESt ist anzurechnen.

Im betrieblichen Bereich können damit auch allfällige Teilwertabschreibungen weiter berücksichtigt werden, die Höhe der aufwandswirksamen Teilwertabschreibung wird allerdings eingeschränkt (dazu unten Rz 794 ff).

Der Umstand, dass Stückzinsen nicht als Früchte, sondern als Teil der Wertsteigerung erfasst werden, hat keinerlei Auswirkung auf die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung. Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 sind Zinsen im Zuge einer Abgrenzung ertragswirksam gegen Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens zu erfassen. Die kalkulatorischen Zinsen bei Nullkuponanleihen sowie Unterpriori-Emissionen sind finanzmathematisch zu errechnen. Die Konvertierung einer Fremdwährungsforderung führt zu Einkünften iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 (zum Nachlass einer Forderung siehe aber Rz 6143). Wertsteigerungen aus Forderungen gegenüber Banken unterliegen dem besonderen

Steuersatz von 25% gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988, nachdem auch die Zinsen daraus zum besonderen Steuersatz zu besteuern sind. Hingegen führt die Konvertierung einer Fremdwährungsverbindlichkeit nicht zu Einkünften gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988, womit ein Konvertierungsverlust in voller Höhe ausgleichsfähig ist und ein Konvertierungsgewinn nicht dem Sondersteuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegt (VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0026).

Rz 789 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

789

§ 27a Abs. 1 EStG 1988 sieht für die meisten Kapitaleinkünfte einen Sondersteuersatz iHv 25% bzw. 27,5% vor (dazu Abschnitt 20.3); dieser Sondersteuersatz gilt nach § 27a Abs. 6 EStG 1988 auch für den betrieblichen Bereich. Bei Substanzgewinnen (zB Aktiengewinnen), ~~und~~ **und** **verbrieften Derivaten und Kryptowährungen** kommt im betrieblichen Bereich ~~einer der Sondersteuersätze~~ **in Höhe von 27,5%** bei der Veranlagung zur Anwendung, die einbehaltene KESt ist anzurechnen. Im Falle von sonstigen negativen betrieblichen Einkünften steht die Regelbesteuerungsoption offen.

Ergeben sich aus Kapitalanlagen Verluste (zB aus Aktien), ist die Verrechenbarkeit mit den übrigen Einkünften auf die Hälfte bzw. auf 55% (ab 2016) eingeschränkt; mit Zinsen aus Sparbüchern und sonstigen Geldeinlagen/~~F~~**Geldforderungen** bei Kreditinstituten **sowie laufenden Einkünften aus Kryptowährungen** können solche Verluste aus Kapitalanlagen grundsätzlich nicht verrechnet werden, außer im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption.

Beispiele:

1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 20~~12~~**20** Aktien, die sich auf einem Depot bei einem österreichischen Kreditinstitut befinden. Im Jahr 20~~21~~**24** veräußert der Steuerpflichtige die Aktien mit einem Gewinn iHv 1.000. Das Kreditinstitut behält 27,5% KESt ein. Da im betrieblichen Bereich für Aktiengewinne mit der KESt keine Abgeltung verbunden ist, sind die Aktiengewinne bei der Veranlagung zu erklären und unterliegen einem Sondersteuersatz iHv 27,5%; die bereits einbehaltene KESt ist in der Steuererklärung ebenfalls anzugeben und wird angerechnet. Da im betrieblichen Bereich die Anschaffungsnebenkosten auch zu den Anschaffungskosten zählen (dazu unten), sind diese im Zuge der Veranlagung geltend zu machen.

2. Wie in Beispiel 1, der Steuerpflichtige erwirbt neben den Aktien im Jahr 20~~12~~**20** auch Fondsanteile; die Aktien veräußert er im Jahr 20~~21~~**24** mit einem Gewinn iHv 1.000, die Fondsanteile mit einem Verlust iHv 400. Das Kreditinstitut behält auf die Aktiengewinne 27,5% KESt ein (= 2750). Es hat wiederum eine Veranlagung zu erfolgen, wobei der Aktiengewinn mit dem Fondsverlust zu verrechnen ist; die verbleibenden 600 unterliegen dem Sondersteuersatz iHv 27,5%, die einbehaltene KESt ist anzurechnen (1650) und — im Falle keiner sonstigen betrieblichen Einkünfte — gutzuschreiben oder auf Antrag zu erstatten (1100).

3. Wie Beispiel 2, aus den übrigen betrieblichen Einkünften des Steuerpflichtigen resultiert aber ein Verlust iHv 5.000. Der Steuerpflichtige kann die Regelbesteuerung beantragen, wodurch sich der gesamte betriebliche Verlust auf 4.400 vermindert; die gesamte KESt iHv 2750 ist gutzuschreiben und auf Antrag zu erstatten. Ohne Regelbesteuerungsoption bliebe es hinsichtlich der Kapitalanlagen beim Ergebnis von Beispiel 2, der übrige Verlust iHv 5.000 würde zur Gänze in den Verlustvortrag eingehen.

4. Wie Beispiel 2, der Verlust aus den Fondsanteilen beträgt aber 1.400. Im Zuge der Veranlagung hat eine Verrechnung mit dem Aktiengewinn iHv 1.000 zu erfolgen, wodurch sich ein Verlust iHv 400 ergibt. Dieser Verlust darf nach § 6 Z 2 lit. c letzter Satz EStG 1988 nur zur ~~Halfte~~ **55%** ausgeglichen (bzw. vorgetragen) werden (dazu unten).

5. Wie Beispiel 4, aber zudem gehen im betreffenden Wirtschaftsjahr noch Dividenden iHv 250 ein und es werden Zinsen auf einem betrieblichen Sparbuch iHv 150 gutgeschrieben. Tabellarisch zusammengefasst bedeutet das für das Jahr ~~2022~~**2021**:

Substanzgewinn aus Aktien	+1.000
Verlust aus Fondsanteilen	-1.400
Dividenden	+250
Zinsen Sparbuch	+200

Vorrangig sind die **Fondsverluste mit den Aktiengewinnen** ~~Aktiengewinne und Fondsverluste~~ zu verrechnen; für die Dividenden und Zinsen entfaltet die KESt Abgeltungswirkung auch im betrieblichen Bereich. Der nach der Verrechnung verbleibende Verlustüberhang iHv 400 darf nach § 6 Z 2 lit. c letzter Satz EStG 1988 nur zur ~~Halfte~~ **55%** ausgeglichen (bzw. vorgetragen) werden. Hinsichtlich der Dividenden und Zinsen kann auch in die Regelbesteuerung optiert werden (dazu unten), wodurch aber der ansonsten entstehende Verlustvortrag in Höhe von ~~2200~~ entfiel.

6. Wie Beispiel 5, die übrigen betrieblichen Einkünfte des Steuerpflichtigen ergeben einen Verlust iHv 5.000. Da der Verlustüberhang iHv 400 nur zur ~~Halfte~~ **55%** in den Verlustvortrag eingeht, ergibt sich ein Verlustvortrag iHv 5.2200. Der Steuerpflichtige kann die Regelbesteuerung beantragen, wodurch eine Verrechnung mit den Dividenden und Sparbuchzinsen iHv 450 erfolgen würde (dazu Rz 796). Dadurch reduziert sich der Verlustvortrag auf 4.7750.

Rz 790 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

790

Nach § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 sind bei Kapitalanlagen und Derivaten, die einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) unterliegen, die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Für im Betriebsvermögen gehaltene Kapitalanlagen und Derivate gilt diese Einschränkung nicht. Daher gehören im Betriebsvermögen auch die Anschaffungsnebenkosten von Kapitalanlagen/Derivaten zu den Anschaffungskosten; die Anschaffungsnebenkosten sind auf die Anschaffungskosten der Kapitalanlagen/Derivate hinzuaktivieren. **Bei Kryptowährungen gilt § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 nicht, weshalb die Anschaffungskosten in jedem Fall inklusive Anschaffungsnebenkosten anzusetzen sind.**

Rz 791 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

791

Das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, gilt auch im betrieblichen Bereich. Diese Aufwendungen/Ausgaben sind von den Anschaffungsnebenkosten abzugrenzen. Anschaffungsnebenkosten sind Aufwendungen, die mit der Anschaffung in einem unmittelbaren (zeitlichen und kausalen) Zusammenhang stehen.

Im Zusammenhang mit der Anschaffung von Kapitalanlagen/Derivaten/**Kryptowährungen** kommen als Anschaffungsnebenkosten vor allem in Betracht:

- Vermittlungsprovisionen;
- Handelsgebühren;
- Beratungskosten (für eine rechtliche oder wirtschaftliche Beratung);
- Ausgabeaufschlag (insbesondere bei Fonds);
- Spread bei Zertifikaten **und Kryptowährungen**;
- Börsespesen.

Die aufgezählten Kosten zählen aber nur dann zu den Anschaffungsnebenkosten, wenn sie in einem unmittelbaren (zeitlichen und kausalen) Zusammenhang mit der Anschaffung (= Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums) stehen. Losgelöst von einer konkreten Anschaffung anfallende laufende Beratungskosten über Finanzanlagen/Derivate zählen mangels Anschaffung nicht zu den Anschaffungsnebenkosten. Die Anschaffungsnebenkosten sind im betrieblichen Bereich unabhängig davon zu berücksichtigen, ob sie als solche offen ausgewiesen werden.

Rz 792 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

792

Geltend zu machen sind die Anschaffungsnebenkosten **bei Kapitalanlagen und Derivaten** erst im Rahmen der Veranlagung. Die Bank (= Abzugsverpflichteter ~~für der~~ KEST) darf die Anschaffungsnebenkosten auch dann nicht berücksichtigen, wenn sie weiß, dass die angeschafften Kapitalprodukte (zB Aktien) im Betriebsvermögen gehalten werden; denn nach § 93 Abs. 5 erster TS EStG 1988 ist für Zwecke des Steuerabzuges davon auszugehen, dass die Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 ~~und bis 4a~~ EStG 1988 nicht in einem

Betriebsvermögen gehalten werden. Finanzierungskosten zählen nicht zu den Anschaffungsnebenkosten und können steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Rz 793 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

793

Auf Grund des Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen, sind vor allem Schuldzinsen (Finanzierungskosten), Depotgebühren und laufende Bankspesen nicht abzugsfähig. Das Abzugsverbot gilt auch dann, wenn mit den entsprechenden Einkünften aus Kapitalanlagen/Derivaten in die Regelbesteuerung optiert wird; **dies gilt nicht bei Einkünften aus Kryptowährungen (siehe Rz 6105)**. Werden vom Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 erfasste Aufwendungen/Ausgaben verdeckt als überhöhte Anschaffungsnebenkosten ausgewiesen, ist der entsprechende Teil aus den überhöhten Anschaffungsnebenkosten herauszurechnen und nicht abzugsfähig.

Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums. Zu Kapitalanlagen/Derivaten im Bereich des Depotgeschäfts siehe Rz 6106a.

Rz 794 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

794

Nach § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 sind Teilwertabschreibungen auf und Verluste aus der Veräußerung, Entnahme und Einlösung und sonstigen Abschichtungen aus Kapitalanlagen, ~~und~~ Derivaten **und Kryptowährungen** iSd § 27 Abs. 3 ~~bis~~ **und 4a** EStG 1988 vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Kapitalanlagen, ~~und~~ Derivaten **und Kryptowährungen** desselben Betriebes zu verrechnen. Dies gilt nur für Kapitalanlagen, ~~und~~ Derivate **und Kryptowährungen**, auf deren Erträge einer der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist. Durch diese Verrechnung werden vorrangig jene Gewinne und Verluste (Teilwertabschreibungen) aus Kapitalanlagen, ~~und~~ Derivaten **und Kryptowährungen** wechselseitig neutralisiert, die einem Sondersteuersatz unterliegen.

Beispiele:

1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien; im Jahr 03 veräußert er einen Teil der Aktien mit einem Gewinn iHv 1.000, einen anderen Teil mit einem Verlust iHv 400. Die übrigen betrieblichen Einkünfte des Steuerpflichtigen betragen 100.000. Im Wege der Veranlagung sind die Aktiengewinne zu erklären; die Verluste aus Aktien sind vorrangig mit den Aktiengewinnen zu verrechnen,

sodass der verbleibende positive Saldo iHv 600 dem Sondersteuersatz von 27,5% unterliegt. Die übrigen betrieblichen Einkünfte unterliegen dem allgemeinen Steuertarif.

2. Wie in Beispiel 1, die "Verlustaktien" werden vom Steuerpflichtigen aber nicht veräußert, sondern teilwertberichtigt. Die Teilwertabschreibung iHv 400 ist vorrangig mit den Aktiengewinnen zu verrechnen.

Dies gilt durch analoge Anwendung von § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 auch bei negativen Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 aufgrund der Rückzahlung von Einnahmen **sowie bei negativen laufenden Einkünften aus Kryptowährungen**, bei denen ein besonderer Steuersatz anwendbar ist (**auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption**).

Rz 795 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

795

Sollten keine Gewinne aus Kapitalanlagen, ~~oder~~ Derivaten **oder Kryptowährungen** vorliegen, hat die vorrangige Verrechnung gegen Zuschreibungen zu erfolgen.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 die X-Aktien und Y-Aktien; im Jahr 03 erfolgt auf die X-Aktien eine Teilwertabschreibung iHv 500. Im Jahr 05 steigt der Wert der X-Aktien und es hat eine Zuschreibung iHv 300 zu erfolgen. Im selben Jahr veräußert der Steuerpflichtige zudem die Y-Aktien mit einem Verlust iHv 200. Die Verrechnung des Verlustes hat vorrangig mit der Zuschreibung zu erfolgen; der verbleibende Zuschreibungsbetrag iHv 100 unterliegt dem Sondersteuersatz iHv 27,5%.

Rz 796 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

796

Die vorrangige Verrechnung gilt allgemein nur für Kapitalanlagen, ~~und~~ Derivate **und Kryptowährungen**, die einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen; Teilwertabschreibungen auf oder Veräußerungsverluste aus nicht einem der beiden besonderen Steuersätze unterliegenden Kapitalanlagen, ~~oder~~ Derivaten **oder Kryptowährungen** (zB nicht verbriefte obligationenähnliche Genussrechte, Anteilscheine an nicht öffentlich angebotenen Immobilienfonds **oder wenn die Erzielung der Kapitaleinkünfte einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt, zB beim gewerblichen „Mining“**) sind nicht vorrangig zu verrechnen und voll aufwandswirksam.

Rz 797 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

797

Sollte eine Verrechnung von Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverlusten aus Kapitalanlagen, ~~und~~ Derivaten **und Kryptowährungen** mangels ausreichend hoher

Veräußerungsgewinne oder Zuschreibungsbeträge im Wirtschaftsjahr nicht möglich sein, darf nach § 6 Z 2 lit. c letzter Satz EStG 1988 der "verbleibende negative Überhang" nur zur Hälfte bzw. zu 55% (ab 2016) ausgeglichen werden.

Rz 798 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

798

Der gekürzte negative Überhang aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten ist sodann wie ein "normaler" betrieblicher Verlust, zunächst innerbetrieblich und sodann nach allgemeinen Ertragsteuergrundsätzen zu verrechnen.

Beispiele:

1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, die er im Jahr 03 mit einem Verlust iHv 1.000 veräußert. Ansonsten tätigt der Steuerpflichtige im Jahr 03 keinerlei "Kapitalgeschäfte", aus Geldeinlagen bei Banken resultieren Zinsen iHv 100; die übrigen betrieblichen Einkünfte des Steuerpflichtigen betragen 100.000. Da mangels anderer Veräußerungsgewinne aus oder Zuschreibungen auf Kapitalanlagen/Derivaten/**Kryptowährungen** eine vorrangige Verrechnung nicht möglich ist, darf nur die Hälfte des Veräußerungsverlustes (= 500) mit den übrigen Einkünften ausgeglichen werden (ab 2016 dürfen 55% des Veräußerungsverlustes ausgeglichen werden = 550); ein Verlustausgleich mit den Zinsen scheidet zudem aufgrund von § 97 Abs. 1 EStG 1988 aus. Die Zinsen unterliegen der KEST mit Abgeltungswirkung.
2. Wie in Beispiel 1, aus den übrigen betrieblichen Einkünften ergibt sich ein Verlust iHv 10.000. In den Verlustvortrag gehen dadurch 10.500 bzw. 10.550 (ab 2016) ein (= 10.000 + der gekürzte Veräußerungsverlust); zu einer allfälligen Regelbesteuerungsoption hinsichtlich der Zinsen siehe Beispiel 3.
3. Wie in Beispiel 2, der Steuerpflichtige bezieht zudem Dividenden iHv 200; die Situation für den Steuerpflichtigen stellt sich daher wie folgt dar:

Verlust aus Aktien	-1.000
Zinsen (Geldeinlagen)	+100
Dividenden	+200
sonstige betriebliche Einkünfte	-10.000

Da mangels anderer Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen/Derivaten/**Kryptowährungen** oder Zuschreibungen eine vorrangige Verrechnung der Verluste aus Aktien nicht möglich ist, darf nur der gekürzte Veräußerungsverlust (= 500 bzw. 550 ab 2016) mit den sonstigen Einkünften ausgeglichen werden. Da die sonstigen betrieblichen Einkünfte ebenfalls negativ sind, gehen wie in Beispiel 2 10.500 bzw. 10.550 (ab 2016) in den Verlustvortrag ein. Die Zinsen und Dividenden unterliegen der Abgeltungswirkung und könnten nur im Wege einer Regelbesteuerungsoption gegengerechnet werden. Im Falle einer Regelbesteuerungsoption

können im betrieblichen Bereich aber auch Verluste aus Aktien mit Zinsen gegengerechnet werden, weil durch die vorangegangene "Kürzung" der Aktienverluste diese gewissermaßen zu "normalen" betrieblichen Verlusten umqualifiziert werden und daher die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 27 Abs. 8 EStG 1988 nicht mehr greift. Im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption würde sich der Verlustvortrag auf 10.200 bzw. 10.250 (ab 2016) vermindern.

4. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, die er im Jahr 03 mit einem Verlust iHv 1.000 veräußert. Die sonstigen betrieblichen Einkünfte des Stpfl betragen Null. Der Steuerpflichtige verkauft im Jahr 03 zudem noch privat Aktien mit Gewinn iHv 800 (Anschaffung ebenfalls ~~2012~~201). Der ~~Stpfl~~ **Steuerpflichtige** beantragt die Regelbesteuerung; da der betriebliche Aktienverlust nur gekürzt als betrieblicher Verlust gilt, können nur 500 bzw. 550 (ab 2016) mit dem privaten Aktiengewinn verrechnet werden, 300 unterliegen dem allgemeinen Steuertarif. Würde der ~~Stpfl~~ **Steuerpflichtige** mit den privaten Aktiengewinnen nicht in die Regelbesteuerung optieren, wäre die Besteuerung mit der KEST abgegolten und im betrieblichen Bereich würden 500 bzw. 550 (ab 2016) in den Verlustvortrag eingehen.

5. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erzielt 2023 folgende betriebliche Einkünfte:

Substanzgewinn aus Aktien	+1.000
Verlust aus Fondsanteilen	-1.400
Dividenden	+250
Zinsen Sparbuch	+200
Substanzverlust aus Kryptowährungen	-500
Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen	+400

Vorrangig sind die Fondsverluste und die Substanzverluste aus Kryptowährungen mit den Aktiengewinnen zu verrechnen (-900); für die Dividenden und Zinsen entfaltet die KEST Abgeltungswirkung auch im betrieblichen Bereich. Der nach der Verrechnung verbleibende Verlustüberhang iHv 900 darf nach § 6 Z 2 lit. c letzter Satz EStG 1988 nur zu 55% ausgeglichen (bzw. vorgetragen) werden. Hinsichtlich der Dividenden, Zinsen und laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen kann auch in die Regelbesteuerung optiert werden, wodurch der ansonsten entstehende Verlustvortrag in Höhe von 495 verbraucht wird.

Rz 799 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

799

Wie Veräußerungsverluste dürfen auch Teilwertabschreibungen nur gekürzt ausgeglichen werden. Teilwertabschreibungen auf Kapitalanlagen/Derivate/**Kryptowährungen** senken im

vollen Umfang der Teilwertabschreibung den Buchwert der Kapitalanlagen/Derivate/**Kryptowährungen**, außerbilanziell ist der gekürzte Betrag des Teilwertabschreibungsbetrages wieder hinzuzurechnen (nur der gekürzte Teil der Teilwertabschreibung wird aufwandswirksam), wodurch es zu einer 50% bzw. 45% (ab 2016)–Neutralisierung der Teilwertabschreibung kommt.

Beispiele:

1. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, auf die er im Jahr 03 eine Teilwertabschreibung iHv 1.000 durchführt. Der ~~Stpfl~~ **Steuerpflichtige** veräußert im Jahr 03 im Rahmen seines Betriebes zudem Aktien mit einem Gewinn iHv 1.000 (Anschaffung der Aktien ebenfalls 01). Die Teilwertabschreibung senkt im vollen Umfang den Buchwert der Aktien; da ausreichend Aktiengewinne vorhanden sind und vorrangig eine Verrechnung mit diesen stattzufinden hat, hat keine außerbilanzmäßige Hinzurechnung zu erfolgen.

2. Ein Steuerpflichtiger ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG 1988 und erwirbt im Jahr 01 Aktien, auf die er im Jahr 03 eine Teilwertabschreibung iHv 1.000 durchführt. Ansonsten ~~tätigt der Stpfl~~ **Steuerpflichtige** im Jahr 03 keinerlei "Kapitalgeschäfte"; die Teilwertabschreibung senkt im vollen Umfang den Buchwert der Aktien, außerbilanziell ist der gekürzte Betrag der Teilwertabschreibung wieder hinzuzurechnen (daher wird nur der gekürzte Teil der Teilwertabschreibung aufwandswirksam).

Rz 800 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

800

Zuschreibungen nach § 6 Z 13 EStG 1988, die nicht gegen Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverluste verrechnet werden können, unterliegen wie Veräußerungsgewinne aus Kapitalanlagen/Derivaten/**Kryptowährungen** einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%).

Rz 801 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

801

Nach § 6 Z 5 EStG 1988 sind Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Eine Ausnahme davon gab es vor dem BBG 2011 nur für Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988: Beteiligungen, deren Veräußerung nach § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 zu erfassen gewesen wäre, waren stets mit den Anschaffungskosten anzusetzen, wenn dieser niedriger als der Teilwert im Einlagezeitpunkt war. Die bisherige Sonderregelung für Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 wird durch das BBG 2011 und das BBG 2012 auf Kapitalanlagen/Derivate erweitert, weil nach dem 31.12.2010 angeschaffte Anteile an Körperschaften unabhängig von der Behaltdauer und dem Beteiligungsausmaß auch im Privatvermögen steuerpflichtig sind. Nach § 6 Z 5 lit. a EStG 1988 sind daher Wirtschaftsgüter und Derivate **iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie seit dem ÖkoStRefG**

2022 Teil I auch Kryptowährungen iSd § 27 Abs. ~~3 und 4a~~ EStG 1988 mit den Anschaffungskosten anzusetzen, wenn diese niedriger als der Teilwert im Einlagezeitpunkt sind.

Werden daher zB Aktien, GmbH-Anteile, ~~oder~~ Derivate **oder Kryptowährungen** in einen Betrieb eingelegt, sind folgende Werte maßgeblich:

- grundsätzlich: (ursprüngliche) Anschaffungskosten;
- ausnahmsweise der Teilwert, wenn der Teilwert im Einlagezeitpunkt niedriger ist als die Anschaffungskosten.

Rz 802 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

802

§ 6 Z 5 lit. a EStG 1988 tritt nach § 124b Z 228 iVm Z 181 EStG 1988 mit 1.4.2012 in Kraft und ist ab diesem Zeitpunkt anzuwenden auf

- nach dem 31.12.2010 erworbene Anteile an Körperschaften und Anteilscheinen an Fonds,
- nach dem 30.9.2011 entgeltlich erworbene andere Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988.

Auf vor den jeweiligen Zeitpunkten erworbene Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 ist § 6 Z 5 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 weiter anzuwenden. Danach sind "Altanteile" und "Altderivate" weiterhin mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage anzusetzen; nur für "Altbeteiligungen" iSd § 31 EStG 1988 idF vor dem BBG 2011 sind die Anschaffungskosten anzusetzen, sofern der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage nicht niedriger ist.

§ 6 Z 5 lit. a EStG 1988 idF ÖkoStRefG 2022 Teil I trat mit 1. März 2022 in Kraft und ist ab diesem Zeitpunkt auch auf Kryptowährungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2021 angeschafft worden sind. Für Kryptowährungen, die vor dem 28. Februar 2021 angeschafft worden sind, gilt § 6 Z 5 lit. d EStG 1988 (Teilwert im Zeitpunkt der Einlage).

Nach Abschnitt 4.8.5 wird folgender Abschnitt 4.8.5a „Tausch von Kryptowährungen gegen Kryptowährungen“ samt Rz 803a eingefügt (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

4.8.5a Tausch von Kryptowährungen gegen Kryptowährungen

803a

Die steuerliche Unbeachtlichkeit des Tausches von Kryptowährungen iSd § 27b Abs. 4 EStG 1988 gegen Kryptowährungen iSd § 27b Abs. 4 EStG 1988 gilt aufgrund des

einkunftsartenunabhängigen Verständnisses der Nichtrealisierung von Konvertierungsgewinnen von Fremdwährung in eine andere eurolabile Fremdwährung auch im betrieblichen Bereich (siehe dazu Rz 6178ab).

Nach Rz 1037 wird Rz 1037a eingefügt (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

Energiekostenzuschuss

1037a

Der Energiekostenzuschuss gemäß Unternehmens-Energiekostenzuschussgesetz – UEZG, BGBl. I Nr. 117/2022, stellt eine Betriebseinnahme dar; § 20 Abs. 2 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG 1988 (Aufwandskürzung) sind nicht anzuwenden.

Gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988 ist der Zuschuss bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung dem Jahr zuzuordnen, für das der Anspruch besteht, sodass jedenfalls das Kalenderjahr 2022 betroffen ist. Bei Bilanzierung darf die bilanzielle Erfassung mangels eines Rechtsanspruches erst erfolgen, wenn spätestens zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung eine konkrete, vorbehaltlose Förderzusage vorliegt.

Rz 1069 wird geändert (AbgÄG 2022, VO BGBl. II Nr. 468/2022):

1069

Wird einem Steuerpflichtigen, der eine (verkaufs)beratende Tätigkeit oder eine Tätigkeit nach § 22 Z 2 EStG 1988 selbständig ausübt, ein Kraftfahrzeug, **ein Kraftrad oder ein Fahrrad** 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 **bzw. § 4b** der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II Nr. 416/2001, in der jeweils geltenden Fassung, ergibt.

Abweichend davon kann der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges, **Kraftrades oder Fahrrades** 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, **Kraftrad oder Fahrrad** befindet sich im Betriebsvermögen des überlassenden Unternehmens. Die mit ~~dem Kraftfahrzeug~~ **diesen Fahrzeugen** zusammenhängenden Aufwendungen stellen – soweit sie betrieblich veranlasst sind – 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 1099 wird geändert (Judikatur):

1099

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen ist grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft. Der Steuerpflichtige hat die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (VwGH 26.9.1990, 86/13/0097).

Im Rahmen der Beweiswürdigung kann das Finanzamt von mehreren Möglichkeiten die als erwiesen annehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Offenkundig fingierte Ausgaben sind nicht anzuerkennen (VwGH 8.4.1992, 90/13/0132; VwGH 26.9.1990, 89/13/0239). Wer einen den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechenden Sachverhalt (zB die überwiegende betriebliche Nutzung dreier Kraftfahrzeuge durch eine Person) behauptet, hat hierfür den Nachweis zu erbringen (VwGH 31.7.1996, 92/13/0020). Den Steuerpflichtigen trifft für von ihm behauptete Sachverhalte, die nach dem Gesamtbild der festgestellten Gegebenheiten außergewöhnlich und daher nicht zu vermuten sind, die Beweislast (VwGH 15.9.1988, 87/16/0165). Es kann nicht Sache der Behörde sein, weitgehende Ermittlungen über Umstände anzustellen, für deren Vorhandensein nach der gegebenen Sachlage nur eine geringe Wahrscheinlichkeit besteht (VwGH 22.6.1967, 0153/65). Für die Darlegung der betrieblichen Veranlassung von Zahlungen bedarf es seitens des Abgabepflichtigen einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen, wie Kontaktvermittlung, Know-how-Überlassung, "Bemühungen", uä. erfolgt sein sollen. Die Anerkennung der betrieblichen Veranlassung solcher Zahlungen hat eine konkrete und detaillierte Beschreibung der erbrachten Leistungen zur Voraussetzung (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0274; **19.4.2018, Ra 2017/15/0041; 27.11.2020, Ra 2019/15/0162**).

Rz 1217 wird geändert (Judikatur):

1217

Die bloße Erklärung, die Rechte an einem Wirtschaftsgut künftig (nur noch) als Treuhänder für einen anderen ausüben zu wollen, ohne die schuldrechtliche Vereinbarung anzuführen, auf die sich die Treuhandschaft begründet, entspricht nicht den Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118). Zwischen Fremden würden derartige Verhältnisse nicht ohne eindeutige Festlegung seines Inhaltes betr. Gegenstand, Dauer, Beendigung sowie beidseitige Rechte und Pflichten eingegangen (VwGH 16.03.1989, 89/14/0024). Die nicht offen gelegten, die

wahren wirtschaftlichen Gegebenheiten widerspiegelnden Verhältnisse sind zu ermitteln (VwGH 22.12.1988, 84/17/0069). Da der Inhalt einer derartigen Vereinbarung den Abgabenbehörden nicht bekannt sein kann, trifft die Parteien die Pflicht zur Darlegung des maßgeblichen Inhaltes (VwGH 16.03.1989, 89/14/0024).

Entspricht das tatsächliche Geschehen nicht einer vertraglich vereinbarten Treuhandenschaft, kann eine solche Treuhandenschaft nicht mit steuerlicher Wirkung anerkannt werden (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118).

Bei einer verdeckten Treuhandenschaft ist das wirtschaftliche Eigentum am Treuhandvermögen dem Treugeber zuzurechnen (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; 20.9.1988, 87/14/0167; 27.11.2020, Ra 2019/15/0162). Überlässt der Treuhänder dem Treugeber wiederum die Nutzung des Treugutes, liegt somit in der Nutzungsüberlassung keine wirtschaftliche Leistung des Treuhänders vor, die ein vom Treugeber zu entrichtendes Nutzungsentgelt rechtfertigen könnte (VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162).

Nach Rz 1235a wird Rz 1235b eingefügt (Judikatur):

1235b

Entfallen die gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988 zu den Betriebsausgaben zählenden Pflichtbeiträge auf ausländische Betriebsstätteinkünfte, so sind diese aufgrund der DBA-Freistellungsmethode vorrangig im Ausland zu berücksichtigen. Können aber die Pflichtbeiträge im EU-Ausland insbesondere aufgrund einer dortigen beschränkten Steuerpflicht nicht berücksichtigt werden, so können diese aufgrund der unionsrechtlichen Grundfreiheiten in Österreich zum Abzug gebracht werden. Folglich dürfen aber diese Sozialversicherungsbeiträge bei der für Zwecke der nach österreichischem Recht vorzunehmenden Ermittlung des Progressionsvorbehalts nicht (zusätzlich) in Abzug gebracht werden (VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0077; 29.9.2022, Ra 2021/15/0005). Der Abgabepflichtige hat im Rahmen der ihn bei Auslandssachverhalten treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht (Rz 1119 ff) darzutun, dass die Sozialversicherungsbeiträge nach dem ausländischen Steuerrecht nicht zum Abzug zugelassen sind.

Rz 1244 wird geändert (Judikatur):

1244

Derartige Beitragsleistungen sind nur solche, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann, zu denen er also ohne bspw. einen Versicherungsvertrag abgeschlossen zu haben, verpflichtet ist (VwGH 28.10.1975, 1708/75). Beiträge, die darüber hinaus an eine derartige Einrichtung geleistet werden, können ggf. Sonderausgaben darstellen (VwGH

14.9.1977, 1952/75). Für die Berücksichtigung dieser Beiträge als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 kommt es darauf an, ob deren Entrichtung auf Grund eines Bescheides des zuständigen Kammerorganes zwingend vorgeschrieben wird.

Beitragsordnungen sehen zT für ihre Mitglieder die Möglichkeit einer Herabsetzung der Pflichtbeiträge bis zu einem Mindestbeitrag vor (zB aus wirtschaftlichen oder sozialen Gründen). Erfolgt in derartigen Fällen antragsgemäß eine reduzierte Beitragsvorschreibung, stellt der vorgeschriebene reduzierte Betrag Betriebsausgaben dar.

Die Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen müssen zwar nicht nach dem Versicherungsprinzip eingerichtet sein, sie müssen aber der Kranken-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen.

Die auf eine als Liebhaberei anzusehende Tätigkeit zurückzuführenden Pflichtbeiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen für künftige Pensionsleistungen sind als freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung anzusehen (VwGH 20.6.2006, 2004/15/0038).

Soweit Beiträge zu einer Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, die auf Grundlage einer freiwillig eingegangenen Verpflichtung geleistet werden, einen Anspruch auf steuerpflichtige Bezüge oder Vorteile aus der Versorgungseinrichtung gemäß § 22 Z 4 EStG 1988 begründen, sind sie wie Pflichtbeiträge als Betriebsausgaben abzugsfähig (vgl. VwGH 21.7.2021, Ro 2021/13/0001).

Rz 1257 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

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 in %	Höchstbeitrag monatlich
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
2020	6.265 Euro	7,65	479,27 Euro
2021	6.475 Euro	7,65	495,34 Euro
2022	6.615 Euro	7,65	506,05 Euro
2023	6.825 Euro	7,65	522,12 Euro

Nach Abschnitt 5.5.2.3 wird Abschnitt „5.5.3 Arbeitsplatzpauschale (§ 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988)“ samt Rz 1298 bis Rz 1303 eingefügt (BGBl. I Nr. 227/2021):

5.5.3 Arbeitsplatzpauschale (§ 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988)

1298

Ab der Veranlagung 2022 ist die Berücksichtigung eines Arbeitsplatzpauschales möglich.

Durch das Arbeitsplatzpauschale wird die betriebliche Komponente von wohnraumbezogenen Aufwendungen des Steuerpflichtigen, wie zB Strom, Heizung, Beleuchtung oder die AfA, berücksichtigt. Aufwendungen, die nicht wohnraumspezifisch sind, sondern ein betriebliches „Arbeitsmittel“ betreffen, sind davon nicht erfasst (insbesondere Computer, Drucker, Kopierer); sie bleiben weiterhin neben dem Pauschale abzugsfähig.

Die Berücksichtigung des Pauschales setzt voraus, dass dem Steuerpflichtigen Ausgaben aus der Nutzung der Wohnung erwachsen; es muss sich dabei nicht um den Hauptwohnsitz handeln. Ein Pauschale steht jedenfalls nicht zu, wenn dem Steuerpflichtigen keine Aufwendungen erwachsen, weil er die Möglichkeit hat, Räumlichkeiten zur Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit unentgeltlich zu nutzen.

1299

Das Arbeitsplatzpauschale ist – unabhängig von seiner Höhe – an die allgemeine Voraussetzung geknüpft, dass dem Steuerpflichtigen zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit kein anderer ihm zurechenbarer Raum zur Verfügung steht. Diese Beurteilung ist auf den jeweiligen Betrieb bezogen.

Beispiele:

- 1. A ist Ärztin mit eigener Ordination (Betrieb 1) und Reiseschriftstellerin (Betrieb 2). Für die schriftstellerische Tätigkeit nutzt sie ihre Wohnung, in der sie kein Arbeitszimmer hat.
A steht beim Betrieb 2 ein Arbeitsplatzpauschale zu, weil ihr für die Ausübung der Tätigkeit als Reiseschriftstellerin kein anderer Raum zur Verfügung steht.*
- 2. B ist selbständige Vertreterin. Für Innendiensttätigkeiten steht ihr nur ihre Wohnung zur Verfügung. Ansonsten übt B ihre Tätigkeit im Außendienst aus (Kundenbesuche).
B steht ein Arbeitsplatzpauschale zu, weil ihr für die Ausübung ihrer Tätigkeit sonst kein anderer Raum zur Verfügung steht.*
- 3. C betreibt eine Reparaturwerkstätte für Fahrräder. Gelegentlich nutzt er seine Wohnung für administrative Tätigkeiten im Zusammenhang mit seinem Betrieb.
C steht kein Arbeitsplatzpauschale zu, weil ihm für die Ausübung seiner Tätigkeit ein anderer Raum als die Wohnung zur Verfügung steht.*

1300

Werden Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 berücksichtigt, steht kein Arbeitsplatzpauschale zu, weil in diesem Fall die betriebliche Nutzung der Wohnung bereits durch den Abzug der Kosten für das Arbeitszimmer angemessen berücksichtigt wird. Dies gilt auch dann, wenn das Arbeitszimmer einer anderen Einkunftsquelle zuzuordnen ist.

Beispiel:

D ist Werbetexterin (Betrieb 1) und hat in ihrer Wohnung ein Arbeitszimmer, dessen Kosten nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Sie beginnt zusätzlich mit einer Tätigkeit als Lektorin (Betrieb 2), die sie ausschließlich in ihrem Arbeitszimmer ausübt. Da beim Betrieb 1 ein Arbeitszimmer zu berücksichtigen ist, kommt die zusätzliche Berücksichtigung eines Arbeitsplatzpauschales beim Betrieb 2 nicht in Betracht. Da D beide Tätigkeiten in ihrem Arbeitszimmer ausübt, sind die Aufwendungen dafür auf die Betriebe 1 und 2

aufzuteilen, wobei mangels anderer Anhaltspunkte auf das Verhältnis der Betriebseinnahmen abzustellen ist (LStR 2002, Rz 333).

1301

Steht das Arbeitsplatzpauschale dem Grunde nach zu, ist es in unterschiedlicher Höhe zu berücksichtigen. Die betragliche Abstufung richtet sich nach der Höhe zusätzlicher Erwerbseinkünfte:

- Werden keine anderen Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit erzielt, für die außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht, oder betragen diese höchstens 11.000 Euro, steht ein Pauschale in Höhe von 1.200 Euro zu. Als „Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit“ sind dabei Einkünfte aus einem aktiven Dienstverhältnis und solche aus einer aktiven betrieblichen Tätigkeit (§§ 21 bis 23 EStG 1988) zu verstehen; Einkünfte aus Vermögensverwaltung (Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen) oder einer Pension bleiben somit außer Betracht. Mit dem Arbeitsplatzpauschale von 1.200 Euro sind sämtliche Aufwendungen in Bezug auf die Wohnung berücksichtigt, sodass daneben keine wohnungsspezifischen Ausgaben absetzbar sind.

Beispiele:

- 1. E ist nichtselbständig tätig. Ihre Einkünfte aus dem Dienstverhältnis betragen 10.000 Euro. Daneben entwickelt sie auf selbständiger Basis ein Softwareprogramm für Anwaltskanzleien; diese Tätigkeit übt sie in ihrer Wohnung außerhalb eines Arbeitszimmers aus. E steht ein Arbeitsplatzpauschale von 1.200 Euro zu, weil ihre nichtselbständigen Einkünfte, für die ihr außerhalb der Wohnung ein Raum zur Verfügung steht, 11.000 Euro nicht übersteigen.***
 - 2. F ist technischer Sachverständiger (Gutachter, Betrieb 1). Seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit betragen 65.000 Euro. Daneben ist er technischer Fachschriftsteller (Betrieb 2). Seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit betragen 15.000 Euro. Beide Tätigkeiten übt er ausschließlich in seiner Wohnung außerhalb eines Arbeitszimmers aus. F steht ein Arbeitsplatzpauschale von 1.200 Euro zu, weil er keine Einkünfte bezieht, für die ihm außerhalb der Wohnung ein Raum zur Verfügung steht.***
- Übersteigen die anderen Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit, für die außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht, 11.000 Euro, steht ein Pauschale in Höhe von 300 Euro zu. Neben diesem Pauschale sind nur Aufwendungen und Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar (insbesondere Schreibtisch, Drehstuhl, Beleuchtung) nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a zweiter und dritter Satz EStG 1988 zusätzlich abzugsfähig. Demensprechend ist für diese Betriebsausgaben die Deckelung von 300 Euro in den Jahren 2021 bis 2023 maßgeblich; die Berücksichtigung einer AfA kommt nicht in Betracht. Abweichend von der korrespondierenden Regelung nach § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a EStG 1988 besteht aber

kein Erfordernis, zumindest 26 Homeoffice-Tage zu leisten. Stehen derartige Ausgaben auch mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Zusammenhang, sind sie zur Gänze entweder als Werbungskosten oder als Betriebsausgaben zu berücksichtigen; eine Aufteilung hat zu unterbleiben.

Beispiel:

G arbeitet im Rahmen ihres Dienstverhältnisses auch in ihrer Wohnung und hat sich dafür im Jahr 2021 ergonomisch geeignetes Mobiliar im Gesamtbetrag von 800 Euro angeschafft. Daneben ist sie selbstständige Fachschriftstellerin. Für diese Tätigkeit steht ihr kein Raum außerhalb ihrer Wohnung zur Verfügung. G hat im betreffenden Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 35.000 Euro erzielt. Bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit steht G ein Arbeitsplatzpauschale von 300 Euro zu. Die Aufwendungen für ergonomisch geeignetes Mobiliar kann sie wahlweise bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder bei ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigen. Unabhängig davon, welcher Einkunftsquelle sie zugeordnet werden, sind die Aufwendungen somit im Jahr 2021 in Höhe von 300 Euro zu berücksichtigen. Im Jahr 2022 sind 300 Euro, im Jahr 2023 sind die restlichen 200 Euro zu berücksichtigen.

1302

Das Arbeitsplatzpauschale ist der Höhe nach jeweils auf ein zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr bezogen. Wird die betriebliche Tätigkeit begonnen oder beendet und liegt aus diesem Grund ein Rumpfwirtschaftsjahr vor, ist eine Aliquotierung vorzunehmen. Für jeden (vollen oder angefangenen) Monat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, steht als Pauschale der jeweilige Zwölftelbetrag zu, somit entweder 100 Euro oder 25 Euro.

Die gleiche Aliquotierung kommt auch dann zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen für das Pauschale während des Jahres wegfallen. Das ist der Fall, wenn die Tätigkeit in einen Raum außerhalb der Wohnung verlagert wird (zB bei Wechsel in einen Coworking Space) oder ein steuerliches Arbeitszimmer begründet wird.

1303

Werden mehrere betriebliche Tätigkeiten ausgeübt, steht das Arbeitsplatzpauschale nur einmal zu. Dabei ist das Arbeitsplatzpauschale nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen der betroffenen Betriebe aufzuteilen.

Beispiel:

H ist selbstständiger IT-Dienstleister und verfügt über eine Betriebsstätte außerhalb der Wohnung (Betrieb 1). Daneben ist er als Fachschriftsteller (Betrieb 2) und als Vortragender (Betrieb 3) tätig. Für die Tätigkeit als Fachschriftsteller und Vortragender nutzt er seine Wohnung außerhalb eines Arbeitszimmers. Er erzielt folgende Einkünfte:

– IT-Dienstleister: 27.000 Euro

- **Fachschriftsteller: 12.000 Euro (Betriebseinnahmen: 15.000 Euro)**
- **Vortragender: 18.000 Euro (Betriebseinnahmen: 25.000 Euro)**

Für die Tätigkeit als Fachschriftsteller kommt ein Arbeitsplatzpauschale von 300 Euro in Betracht, weil die Einkünfte als IT-Dienstleister, für die ein Raum außerhalb der Wohnung zur Verfügung steht, 11.000 Euro übersteigen. Gleiches gilt für die Tätigkeit als Vortragender. Das Arbeitsplatzpauschale ist auf den Betrieb 2 und den Betrieb 3 nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen der jeweiligen Betriebe aufzuteilen. Auf Betrieb 2 entfallen 37,5 %, auf den Betrieb 2 entfallen 62,5 % der gesamten Betriebseinnahmen. Das Arbeitsplatzpauschale für den Betrieb 2 beträgt 112,50 Euro (300 x 37,5 %), das Arbeitsplatzpauschale für den Betrieb 3 beträgt 187,50 (300 x 62,5 %).

Liegen neben einer betrieblichen Tätigkeit auch Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit vor, kann sowohl das Arbeitsplatzpauschale als auch das Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 lit. a bzw. § 16 Abs. 1 Z 7a lit. b EStG 1988 zustehen.

Rz 1330 wird geändert (Klarstellung):

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 **idR** keine Geldspende dar. **Allerdings kann die Spende eines Gutscheins als Geldspende angesehen werden, wenn der Gutschein nur auf Geld lautet, keinen weiteren Konnex zu anderen Wirtschaftsgütern aufweist und zudem in Geld abgelöst werden kann.**

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 1332 wird geändert (Klarstellung):

1332

Die Zuwendungen an die im § 4a Abs. 3 EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen bestimmt sein.

Soweit sich die Körperschaft mit Lehraufgaben befasst, müssen sich diese an Erwachsene richten, Fragen der Wissenschaft (oder bei Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 auch der Kunst) zum Inhalt haben und nach Art ihrer Durchführung den Lehrveranstaltungstypen des Universitätsgesetzes 2002 entsprechen. Die Maßstäbe des Erwachsenenbildungsgesetzes, BGBl. Nr. 171/1973, sind für die Anwendung des § 4a Abs. 3 EStG 1988 nicht maßgeblich. Demzufolge ist auch die Lehrtätigkeit von Universitäten, Kunsthochschulen und der Akademie der bildenden Künste für die Anwendung des § 4a Abs. 3 EStG 1988 als Erwachsenenbildung anzusehen.

Privathochschulen und seit 1.1.2021 auch Fachhochschulen gelten hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 des EStG 1988 (§ 6 Abs. 2 PrivHG bzw. § 2 Abs. 7 FHG). **Auch das Institute of Science and Technology – Austria gilt gemäß § 12 Abs. 4 ISTAG hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen als Universität.**

Rz 1338aa wird geändert (AbgÄG 2022):

1338aa

Eine Einrichtung gemäß § 4a Abs. 4a EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die Einrichtung erhält mindestens alle zwei Jahre eine Förderung des Bundes, eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien im Bereich Kunst und Kultur.
2. Die Förderungen müssen in der Transparenzdatenbank ~~im Tätigkeitsbereich~~ **unter** „Kunst und Kultur“ ersichtlich gemacht sein.

[...]

Rz 1338b wird geändert (AbgÄG 2022):

1338b

Die Zuwendungen an die in § 4a Abs. 5 EStG 1988 genannten Empfänger müssen für folgende Bereiche verwendet werden:

[...]

- Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen iSd Tierschutzgesetzes (inkl. der veterinärmedizinischen Betreuung), **einschließlich Tierasylen oder Gnadenhöfen**. Ein Tierheim ist nach § 4 Z 9 Tierschutzgesetz, BGBl. I Nr. 118/2004, eine nicht auf Gewinn gerichtete ~~dauerhafte~~ Einrichtung, die ~~der~~ **die Verwahrung und Vermittlung** herrenloser oder fremder Tiere ~~dient~~ **anbietet**. Unter den Begriff des Tierheimes **iwS** fallen auch Tierasyle und Gnadenhöfe (**Einrichtungen zur dauerhaften Verwahrung von herrenlosen oder fremden Tieren, § 4 Z 9b TSchG**). Die Tierhaltung muss eine von der privaten Sphäre einzelner Vereinsmitglieder klar abgegrenzte eigenständige wirtschaftliche Einrichtung darstellen. Die Haltung, Pflege und Betreuung von Tieren im häuslichen Bereich ist daher nicht begünstigt (zB Tierheim auf dem privaten Wohngrundstück des Vereinsvorstandes, BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013). Nicht begünstigt ist auch eine Betreuungstätigkeit, die im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit entfaltet wird (zB die Erteilung des Gnadenbrotes an alte Reitpferde im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit, vgl. dazu auch BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013). Die Führung des Tierheimes muss den Anforderungen des Tierschutzgesetzes und der ~~Tierheim-Verordnung~~ **Tierschutz-Sonderhaltungsverordnung**, BGBl. II Nr. ~~490/2004~~ **139/2018**, entsprechen. Werden Verstöße gegen das Tierschutzgesetz behördlich festgestellt, ist die erteilte Spendenbegünstigung unverzüglich zu widerrufen. Begünstigt ist auch die Betreuung von Tieren in einem Tierheim in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR, wenn es mit einem Tierheim iSd Tierschutzgesetzes vergleichbar ist.

Voraussetzung ist, dass die begünstigten Spendenempfänger die Maßstäbe der §§ 34 ff BAO erfüllen und die Förderung eigennütziger Zwecke ausgeschlossen wird.

Rz 1345d wird geändert (Klarstellung):

1345d

Das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation ist von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung des Rechnungs- oder

Jahresabschlusses zu bestätigen. Die Haftungsbeschränkung des § 275 Abs. 2 UGB ist anzuwenden.

Die Prüfungspflicht umfasst dabei die Einhaltung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 1 bis 4 EStG 1988 und betrifft neben der Überprüfung des von der Organisation zu erstellenden Jahresabschlusses oder Rechnungsabschlusses (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensaufstellung) auch die Überprüfung der auf der Satzung oder einer sonstigen Rechtsgrundlage beruhenden Organisationsverfassung und die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Vorgaben des § 4a Abs. 8 EStG 1988. Dagegen ist die Einhaltung der Datenübermittlungsverpflichtung mangels Nennung in den Z 1 bis 4 des § 4a Abs. 8 EStG 1988 von der Prüfungspflicht nicht erfasst und somit auch nicht Gegenstand der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers.

Die Prüfung hat den (gesamten) Jahresabschluss zu erfassen. § 22 Abs. 3 und 4 des Vereinsgesetzes 2002 sind nicht anzuwenden.

Die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers ist dem Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen. Das Finanzamt Österreich (~~bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23~~) hat die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen jährlich mit Bescheid zu bestätigen. Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) vor, hat das Finanzamt Österreich (~~bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23~~) dies bescheidmäßig auszusprechen und den Begünstigungsbescheid zu widerrufen. Ein Widerruf hat auch dann zu erfolgen, wenn die Bestätigung dem Finanzamt Österreich (~~bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23~~) nicht fristgerecht (neun Monate nach dem Abschlussstichtag) vorgelegt wird.

In sinngemäßer Anwendung des § 3a Abs. 2 des Gesellschaftsrechtlichen COVID-19-Gesetzes idF ~~des 4. COVID-19-Gesetzes, BGBl. I Nr. 24/2020~~, **BGBl. I Nr. 224/2022** hat die Vorlage der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers gemäß § 4a Abs. 8 EStG 1988 infolge der COVID-19-Pandemie spätestens 12 Monate (in Fällen des § 3a Abs. 1 leg. cit.: 13 Monate) nach dem Abschlussstichtag zu erfolgen. **Dies gilt für Abschlussstichtage bis 30.6.2022. Bei Stichtagen ab 1.7.2022 bis zum 30.9.2022 schleift sich die Frist für die Vorlage der Bestätigung ein und endet immer mit 30.6.2023. Bei Stichtagen danach gilt wieder die Neunmonatsfrist.**

Spenden, die ab dem Tag der Veröffentlichung der Aberkennung des Status als begünstigter Spendenempfänger geleistet wurden, sind nicht mehr absetzbar.

Der Abschnitt 5.5.4.7.3 samt Rz entfällt (obsolet):

~~5.5.4.7.3 Erstmalige Listenaufnahme für Einrichtungen des Umwelt-, Natur- und Artenschutzes iSd § 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988 sowie des Tierschutzes iSd § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e EStG 1988 – § 124b Z 196 EStG 1988~~

~~1345f~~

~~Gemäß § 124b Z 196 EStG 1988 sind § 4a und § 18 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 auf alle nach dem 31.12.2011 erfolgenden Zuwendungen anzuwenden. Die Spendenabzugsfähigkeit ist grundsätzlich an die Eintragung der empfangenden Organisation in der Liste gebunden. Grundsätzlich sind nur solche Spenden abzugsfähig, die nach Veröffentlichung der Eintragung in der Liste geleistet wurden.~~

~~Für das Jahr 2012 sind begünstigte Organisationen, die bis 31.12.2011 einen Antrag auf Erteilung der Spendenbegünstigung gestellt haben, bis spätestens zum 31.3.2012 in der Liste zu veröffentlichen. Das führt dazu, dass auch Spenden, die im Jahr 2012 vor diesem Tag geleistet wurden, abzugsfähig sind. Dazu ist folgendes Verfahren vorgesehen:~~

~~Die spendensammelnde Organisation muss bis 31.12.2011 den Antrag auf Aufnahme in die Liste stellen. Diese Frist ist nicht verlängerbar; die vollständigen Anträge müssen bis Ablauf des 31.12.2011 dem Finanzamt Wien 1/23 zukommen (31.12.2011 = Tag der Postaufgabe). Für die Aufnahme in die Liste ist eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen zu den Abschlussstichtagen der Jahre 2008, 2009 und 2010 und die Vorlage der dem Gesetz entsprechenden aktuellen Rechtsgrundlage erforderlich.~~

~~Kann auf Grund berücksichtigungswürdiger Gründe eine Anpassung der Rechtsgrundlage an die speziellen Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 EStG 1988 nicht bis 31.12.2011 erfolgen, ist folgende Vorgangsweise zu wählen: Die vorgesehene Änderung der Rechtsgrundlage ist zusätzlich zur bestehenden vorzulegen. Dazu ist eine nach der Satzung rechtsgültige Verpflichtungserklärung der antragstellenden Organisation beizubringen, dass dieser Änderungsvorschlag dem befugten Gremium zur Beschlussfassung vorgelegt und dass ein Beschluss darüber bis zum 31.3.2012 herbeigeführt wird. Das Ergebnis des Beschlusses ist dem Finanzamt Wien 1/23 umgehend mitzuteilen. Nur unter dieser Voraussetzung kann eine Bescheiderlassung erfolgen.~~

~~Die Versäumung der Frist bis 31.12.2011 schließt die Aufnahme in die Liste mit Stichtag 1.1.2012 aus, verhindert aber nicht die spätere Aufnahme in die Liste.~~

Der Abschnitt 5.5.4.7.4 samt Rz entfällt (obsolet):

~~5.5.4.7.4 Erstmalige Listenaufnahme für Kunst- und Kultureinrichtungen iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988 – § 124b Z 272 und Z 312 EStG 1988~~

~~1345g~~

~~Gemäß § 124b Z 272 EStG 1988 ist § 4a Abs. 2 Z 5 und Abs. 4a EStG 1988 und idF des GG 2015 (BGBl. I Nr. 160/2015) auf alle nach dem 31.12.2015 erfolgenden Zuwendungen anzuwenden. Die Spendenabzugsfähigkeit ist grundsätzlich an die Eintragung der empfangenden Organisation in der Liste gebunden. Grundsätzlich sind nur solche Spenden abzugsfähig, die nach Veröffentlichung der Eintragung in der Liste geleistet wurden.~~

~~Für das Jahr 2016 waren begünstigte Kunst- und Kultureinrichtungen, die bis 30.6.2016 einen Antrag auf Erteilung der Spendenbegünstigung gestellt haben, bis spätestens zum 31.10.2016 in der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 zu veröffentlichen. Das führt dazu, dass nach dem 31.12.2015 getätigte Zuwendungen auch dann abzugsfähig sind, wenn sie vor dem Tag Erteilung der Spendenbegünstigung getätigt wurden.~~

~~Voraussetzung dafür war aber, dass die spendensammelnde Organisation bis 30.6.2016 den Antrag auf Aufnahme in die Liste gestellt hat. Für die Aufnahme in die Liste war eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen zu den Abschlussstichtagen der Jahre 2013, 2014 und 2015 und die Vorlage der dem Gesetz entsprechenden aktuellen Rechtsgrundlage erforderlich. Die Organisation muss daher insbesondere mindestens zweimal in der Transparenzdatenbank ausgewiesene Kulturförderungen in diesem Zeitraum erhalten haben (§ 4a Abs. 4a Z 2 EStG 1988).~~

~~Die Versäumung der Frist bis 30.6.2016 schließt die Aufnahme in die Liste mit Stichtag 1.1.2016 aus, verhindert aber nicht die spätere Aufnahme in die Liste.~~

~~Für Kunst- und Kultureinrichtungen, deren Zweck die allgemein zugängliche Präsentation von Kunstwerken ist, gilt dies gleichermaßen mit der Maßgabe, dass der Antrag auf Aufnahme in die Liste bis 31.3.2017 gestellt wurde. In diesem Fall hatte eine Erteilung der Spendenbegünstigung durch das Finanzamt Wien 1/23 bis längstens 30.6.2017 zu erfolgen. Das führt dazu, dass nach dem 31.12.2015 getätigte Zuwendungen auch dann abzugsfähig sind, wenn sie vor dem Tag Erteilung der Spendenbegünstigung getätigt wurden.~~

Randzahl 1345f und 1345g: *derzeit frei*

Rz 1349 wird geändert (obsolet):

1349

Rechtslage für die Veranlagung 2012

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

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

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

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

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

[...]

Rz 1349f wird geändert (BGBl. I Nr. 194/2022):

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 Zuwendung 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 1.1.2022 2024 erfolgt (§ 124b Z 274 EStG 1988 idF COVID-19-StMG BGBl. I Nr. 194/2022).

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).

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den § 4b Abs. 1 Z 5 lit. b sowie § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war (§ 124b Z 369 EStG 1988 idF COVID-19-StMG).

Nach Rz 1520 wird Rz 1520a eingefügt (BGBl. I 220/2022):

Energiekostenbeitrag-Strom

1520a

Der Energiekostenbeitrag-Strom (EKB-S) stellt gemäß § 3 Abs. 6 Bundesgesetz über den Energiekrisenbeitrag-Strom (EKBSG, BGBl. I 220/2022) eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar.

Rz 1528 wird geändert (AbgÄG 2022):

1528

- [...]
- Zu Fahrtkosten im Zusammenhang mit am selben Ort ausgeübter selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit siehe Rz 1614.
- **Die Wahl des Verkehrsmittels ist dem Abgabepflichtigen freigestellt. Fahrtkosten für öffentliche Verkehrsmittel sind demnach in Höhe der tatsächlichen Ausgaben Betriebsausgaben (kein Abstellen auf billigstes öffentliches Verkehrsmittel, sodass auch die Kosten einer Bahnkarte erster Klasse bzw. bei Flugreisen bspw. ein Ticket der "Business-Class" abzugsfähig sind). Bei Netzkarten kommt es insoweit zu einer Durchbrechung des Aufteilungsverbot, als der auf die betriebliche oder berufliche Verwendung entfallende Anteil abzugsfähig ist (VwGH 27.3.1996, 92/13/0205). Vgl. Rz 1567 und 1700a.**
- [...]

Rz 1567 wird geändert (AbgÄG 2022):

1567

~~Die diesbezüglichen Kosten sind entsprechend der betrieblichen oder beruflichen Verwendung abzugsfähig (VwGH 27.3.1996, 92/13/0205).~~ **Vgl. Rz 1700a.** Hinsichtlich der Qualifikation der Zurverfügungstellung an einen Arbeitnehmer als geldwerter Vorteil siehe LStR 2002 Rz ~~713~~ **714**.

Nach Rz 1700 wird Rz 1700a eingefügt (AbgÄG 2022):

Wochen-, Monats- oder Jahreskarten für Massenbeförderungsmittel

1700a

Bei Netzkarten für den öffentlichen Verkehr, die sowohl für betrieblich veranlasste als auch private Fahrten genutzt werden (können), hat eine Aufteilung der Kosten zu erfolgen. Die dazu ergangene Rsp des VwGH (27.3.1996, 92/13/0205) verlangt eine Erfassung der privaten und beruflichen Fahrten, um die Aufteilung vornehmen zu können.

Nach § 4 Abs. 4 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 können allerdings ohne weiteren Nachweis 50 % der aufgewendeten Kosten für eine nicht übertragbare Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Massenbeförderungsmittel für Einzelpersonen geltend gemacht werden, wenn glaubhaft gemacht wird, dass diese Karte auch für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet wird. Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob die Netzkarte für die 1. oder die 2. Klasse erworben wurde.

Hingegen sind Aufpreise für Familienkarten, für die Übertragbarkeit der Wochen-, Monats- oder Jahreskarte (Mitnutzung durch andere Personen), für die Mitnahme von Hunden oder Fahrrädern sowie Aufpreise für die Nutzung der 1. Klasse im Rahmen von Einzelfahrten von § 4 Abs. 4 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 nicht erfasst.

Die Möglichkeit, der Berücksichtigung als Betriebsausgaben die tatsächlichen Kosten für Netzkarten zu Grunde zu legen, bleibt nach dem ersten Satz unberührt. In diesem Fall ist – entsprechend der bisherigen Praxis – der betriebliche Nutzungsanteil in Bezug auf sämtliche Kosten zu ermitteln und glaubhaft zu machen.

Die Abzugsfähigkeit gilt nach § 17 Abs. 1 und Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 auch bei Basispauschalierung (s Rz 4127a) und Kleinunternehmerpauschalierung (s Rz 4139i). Sind Fahrt- und Reisekosten schon bislang im Rahmen einer anderen Betriebsausgabenpauschalierung abgegolten, ergeben sich durch die Neuregelung keine Änderungen (keine zusätzliche Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe).

Bei Körperschaften hat die Regelung keinen Anwendungsbereich. Überlässt eine Körperschaft eine derartige Fahrkarte einem Arbeitnehmer, liegt bei ersterer zur Gänze eine Betriebsausgabe vor, bei letzterem ist § 26 Z 5 EStG 1988 anzuwenden. Wird die Karte etwa einem Gesellschafter-Geschäftsführer überlassen, liegt bei diesem eine Betriebseinnahme vor, § 4 Abs. 4 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 ist anwendbar.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht muss für den Vorsteuerabzug die tatsächliche unternehmerische Nutzung nachgewiesen werden. Unternehmer können jedoch nach der Rsp des EuGH (C-415/98, *Bakcsi*, Rz 26) gemischt genutzte Leistungen zu 100 % dem Privatvermögen zuordnen, was zur Folge hat, dass dann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. In diesem Fall sind ertragsteuerlich die Ausgaben inklusive Umsatzsteuer (brutto) maßgebend, sodass bei Inanspruchnahme der Pauschalregelung 50 % der Kosten der Wochen-, Monats- oder Jahreskarte inkl. USt als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Beispiel 1:

A erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Er kauft sich für das Kalenderjahr 2022:

- ein Klimaticket Classic Familie um 1.205 Euro (das entspricht dem Preis für ein Klimaticket Classic von 1.095 Euro und einem Familienaufschlag von 110 Euro), das er auch betrieblich nutzt,***
- für Fahrten mit den ÖBB ein Upgrade für die 1. Klasse um 1.355 Euro,***
- ein Businessplatz-Abo (Sitzplatzreservierungen) bei den ÖBB für 50 Stück um 450 Euro, wobei 30 Stück auf berufliche Fahrten entfallen.***

Von der Pauschalregelung erfasst sind die Ausgaben für das Klimaticket Classic iHv 1.095 Euro sowie das Upgrade für die 1. Klasse um 1.355 Euro. Es sind daher 50 % dieser Ausgaben, somit 1.225 Euro ohne Nachweis als Betriebsausgabe absetzbar. Weiters

absetzbar sind bei Glaubhaftmachung der beruflichen Veranlassung die Kosten der Sitzplatzreservierungen für 30 Fahrten um 270 Euro (9 Euro/Fahrt * 30).

Beispiel 2:

Die freiberuflich tätige und zum Vorsteuerabzug berechnigte B aus Salzburg kauft sich das Klimaticket Salzburg PLUS um 465 Euro (inklusive 10 % USt). Dieses ist im Gegensatz zum Klimaticket Salzburg (365 Euro, inklusive 10 % USt) übertragbar.

Als Betriebsausgaben sind im Rahmen der Pauschalregelung 50 % der Ausgaben für das Klimaticket Salzburg abzugsfähig. B verzichtet auf den Vorsteuerabzug, somit sind 182,50 Euro absetzbar.

Beispiel 3:

C wohnt in Linz und hat dort einen Gewerbebetrieb. Er ist nicht zum Vorsteuerabzug berechnigt. Für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb und für private Fahrten kauft er ein Mega-Ticket (Jahreskarte) der Linz Linien um 285 Euro. Aus Anlass von Kundenbesuchen in anderen Städten bezahlt er für Zugfahrkarten (1. und 2. Klasse), Sitzplatzreservierungen und Busfahrten insgesamt 2.527 Euro.

Im Rahmen der Pauschalregelung sind 50% der Ausgaben für das Mega-Ticket der Linz Linien, somit 142,50 Euro absetzbar. Die gesamten Fahrtkosten aus Anlass der betrieblichen Reisen sind daneben absetzbar.

Rz 2305 wird geändert (Textstraffung):

2305

Im § 6 Z 1 EStG 1988 wird fingiert, dass der ~~nach dem 31. Dezember 1988~~ entgeltlich erworbene Firmenwert bei Land- und Forstwirten (sowie bei Gewerbetreibenden) immer als abnutzbares Anlagevermögen gilt. ~~Firmenwerte, die vor diesem Zeitraum erworben und als nicht abnutzbares Anlagevermögen behandelt wurden, bleiben weiterhin nicht abnutzbar.~~ Der ~~nach dem 31. Dezember 1988~~ entgeltlich erworbene Firmenwert ist zwingend auf einen Zeitraum von fünfzehn Jahren abzuschreiben. ~~Bei Firmenwerten, die vor diesem Zeitpunkt erworben wurden und abnutzbar sind, ist die bisherige Nutzungsdauer weiterhin maßgebend.~~ In der Praxis kommt der Firmenwert bei Land- und Forstwirten selten vor.

Rz 2308 wird geändert (Klarstellung):

2308

Im Speziellen zählen dazu:

- der angeschaffte Bodenschatz (zB Schotter) bei Abbaubetrieben (VwGH 12.2.1998, 94/15/0184),
- Ersatz- und Reserveteile, nicht jedoch Spezialersatzteile (VwGH 26.4.1977, 0671/75), **wenn diese aufgrund schnellen Verschleißes nur vorübergehend dem Betrieb dienen (im Falle der längeren Nutzung siehe zum Anlagevermögen Rz 613),**

- Gebäude und Wohnungen, die der Veräußerung dienen (VwGH 7.6.1983, 87/14/0318),
- Grundstücke bei einem Immobilienhandel (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188),
- geschlägertes Holz (VwGH 16.6.1987, 86/14/0188) und
- Vorfürswagen (VwGH 2.7.1975, 2306/74).

Rz 2439 wird geändert (Verweisanpassung; Anpassung an aktuelle Rechtslage):

2439

Ist der Teilwert einer Verbindlichkeit gestiegen, so kann bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 der höhere Teilwert angesetzt werden. Bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 muss im Hinblick auf § 211 Abs. 1 in Verbindung mit § 201 Abs. 2 Z 4 UGB der höhere **Teilwert (Erfüllungsbetrag)** im Jahr der Entstehung angesetzt werden (so genanntes Höchstwertprinzip; **zum Fall einer erneuten „Werterholung“ siehe Rz 2440**). Ein höherer Wert der Verbindlichkeit kann sich vor allem aus einer Wertsicherung, bei Verbindlichkeiten in ausländischer Währung aus Kurssteigerungen sowie bei besonders hoch verzinslichen Verbindlichkeiten ergeben.

Nach Abschnitt 6.12.6 wird Abschnitt „6.12.7 Einlage von Wirtschaftsgütern, deren Veräußerung nach § 31 EStG 1988 zu erfassen wäre“ samt Rz 2503 eingefügt (Klarstellung):

6.12.7 Einlage von Wirtschaftsgütern, deren Veräußerung nach § 31 EStG 1988 zu erfassen wäre

2503

Wirtschaftsgüter, deren Veräußerung nach § 31 EStG 1988 als Spekulationsgeschäft zu erfassen wäre, sind mit dem Teilwert im Einlagezeitpunkt zu bewerten. Für Wertveränderungen vor dem Einlagezeitpunkt ist zu unterscheiden:

- **Erfolgt die Veräußerung innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungskosten noch als Einkünfte im Sinne des § 31 EStG 1988 zu erfassen.**
- **Erfolgt die Veräußerung nicht innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung, sind die bis zur Einlage entstandenen Wertveränderungen nicht steuerbar.**

Wertveränderungen, die nach der Einlage erfolgen, sind in beiden Fällen im Rahmen der betrieblichen Einkünfte zu erfassen.

Randzahlen ~~2503~~ bis 2504: *derzeit frei*

Rz 2509 wird geändert (Verweisanpassung):

2509

Einer Betriebsstätte sind alle Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die der Erfüllung ihrer Betriebsstättenfunktion dienen (VwGH 23.4.1985, 84/14/0160; zur funktionalen Zuordnung von Beteiligungen und Wertpapieren aus abkommensrechtlicher Sicht: VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014, VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007; siehe auch VPR ~~2010~~ **2021** Rz ~~189~~ **288** ff; KStR 2013 Rz 433). Dies gilt vor allem für Wirtschaftsgüter, welche zur ausschließlichen Verwertung und Nutzung für diese Betriebsstätte bestimmt sind. Ausschlaggebend für die Zuordnung sind die tatsächlichen und objektiven Verhältnisse und die jeweiligen Funktionen der Betriebsstätte.

Rz 2510 wird geändert (Verweisanpassung):

2510

Keine Überführung iSd § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 ist anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut nur vorübergehend in einem anderen Betrieb/einer anderen Betriebsstätte verwendet wird. Als vorübergehende Verwendung ist ein Zeitraum von nicht mehr als zwölf Monaten anzusehen (siehe auch Rz 3710). Bei Baugerät, das bei Bau- und Montagetätigkeiten zum Einsatz gelangt, wird regelmäßig auch dann keine Wirtschaftsgutüberführung in die Bau- oder Montagebetriebsstätte vorliegen, wenn der Einsatz länger als zwölf Monate dauert (siehe auch VPR ~~2010~~ **2021** Rz ~~225~~ **326**).

Die Bestimmungen des § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 sind auch auf sonstige Leistungen zwischen den in Rz 2506 genannten verbundenen wirtschaftlichen Einheiten anzuwenden (siehe auch schon EAS 1090 vom 19. Juni 1997), nicht jedoch im außerbetrieblichen Bereich (BFG 18.07.2019, RV/1100628/2016).

Rz 2511 wird geändert (Verweisanpassung):

2511

Gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 ist jener Wert anzusetzen, der im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wäre, was dem sog. Fremdvergleichswert entspricht.

§ 6 Z 6 EStG 1988 bildet auch die primäre innerstaatliche Rechtsgrundlage für Gewinnerhöhungen zur Wahrnehmung des in Art. 9 der DBA verankerten Fremdvergleichsgrundsatzes (siehe dazu Rz 2512 f und VPR ~~2010~~ **2021** Rz 14 ff).

Im Verhältnis zu Staaten, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, unterliegt die Ermittlung des fremdvergleichskonformen Wertes des § 6 Z 6 EStG 1988 auch den

gleichlaufenden Regeln der den Artikeln 7 und 9 des OECD-Musterabkommens nachgebildeten Abkommensvorschriften (sowie im EU-Raum den Artikeln 4 Abs. 1 und 2 der Schiedskonvention). Dies hat zur Folge, dass die auf österreichischer Seite als Ausgangsland angesetzten fremdvergleichskonformen Preise mit jenen übereinstimmen müssen, die auf ausländischer Seite als Eingangsland des Wirtschaftsgut- oder Leistungstransfers angesetzt werden. Findet im Ausland keine den internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen entsprechende Bewertung statt und führt dies zum Eintritt des Risikos einer internationalen Doppelbesteuerung, kann durch Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens eine grenzüberschreitende Konfliktlösung herbeigeführt werden. Dieser Antrag ist im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers zu stellen bzw. sollte bei verbundenen Kapitalgesellschaften grundsätzlich im Staat der Muttergesellschaft gestellt werden.

Rz 2513 wird geändert (Verweisanpassung):

2513

In Verständigungsverfahren getroffene Abkommensauslegungen bleiben davon unberührt. (Erlass BMF 27.10.1995, AÖF Nr. 284/1995).

Weiters sind die von der OECD überarbeiteten und ergänzten "Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmungen und Steuerverwaltungen" zu berücksichtigen (siehe dazu VPR ~~2010~~ **2021** Rz 1 ff).

Rz 2518 wird geändert (Klarstellung):

2518

Nach § 6 Z 6 lit. b EStG 1988 idF AbgÄG 2015 sind Wirtschaftsgüter ebenfalls mit dem Fremdvergleichswert gemäß § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 anzusetzen, wenn sonstige Umstände eintreten, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter führen. Damit sind sämtliche sonstige – nicht bereits von § 6 Z 6 lit. a EStG 1988 erfasste – Umstände, welcher Art auch immer, gemeint. Eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen ist für den Eintritt von Umständen iSd lit. b nicht erforderlich (siehe auch Rz 6148a); daher sind davon auch Handlungen anderer Personen oder rechtliche Vorgänge erfasst.

§ 6 Z 6 lit. b EStG 1988 ist daher insbesondere auf folgende Umstände anwendbar:

- Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer bislang unbeschränkt steuerpflichtigen betrieblich tätigen Körperschaft vom Inland in das Ausland in Bezug auf Wirtschaftsgüter, die keinem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen waren (zB Betriebsstättenvermögen bzw. Immobilienvermögen in Staaten, mit denen im DBA die Anrechnungsmethode verankert ist);

- Die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung einer bislang unbeschränkt steuerpflichtigen Holdinggesellschaft vom Inland in das Ausland in Bezug auf Wirtschaftsgüter, für deren Veräußerung nach einem DBA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat der Holdinggesellschaft das Besteuerungsrecht zukommt (zB für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften);
- Die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern, die keinem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen sind, an eine im Ausland ansässige Person;
- Die grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen ausländischen Betriebsstätten bei Einschränkung von österreichischem Besteuerungssubstrat;
- Die Änderung oder der Neuabschluss eines DBA, wenn hierdurch Österreich in seinem Recht auf Besteuerung jener stillen Reserven in Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens eingeschränkt wird, die bis zum Inkrafttreten des Abkommens entstanden sind, zB durch
 - die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs, durch welchen ein Zurechnungswechsel von Wirtschaftsgütern vom inländischen Betrieb zur ausländischen Betriebsstätte erfolgt;
 - den Wechsel von der Anrechnungs- zur Befreiungsmethode in Bezug auf die Veräußerung von ausländischem Immobilienvermögen oder von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.

Eine Einschränkung des Besteuerungsrechts durch ein neues oder geändertes DBA liegt allerdings nicht vor, wenn der DBA-Partnerstaat der Abkommensauslegung Österreichs folgt, die in der Bemerkung Österreichs zum OECD-Musterkommentar Ausdruck findet, wonach der Neuabschluss eines Abkommens einen Vertragsstaat nicht in der Ausübung des Rechts auf Besteuerung jener stillen Reserven hindert, die vor Inkrafttreten des Abkommens entstanden sind (OECD-MK Art. 13 Rz 32.1). Siehe zB im Verhältnis zu Japan EAS 3402 und EAS 3424, **im Verhältnis zu Argentinien EAS 3434**.

Rz 3109 wird geändert (Klarstellung):

3109

Grundsätzlich ist die einzig zulässige Form der Abschreibung die lineare AfA (**§ 7 Abs. 1 EStG 1988**; gleichmäßige Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer). Für bestimmte nach dem 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter besteht allerdings die Möglichkeit einer degressiven AfA (§ 7 Abs. 1a EStG 1988; siehe Rz 3261 ff). **In beiden Fällen ist die Halbjahres-AfA gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 zu beachten.**

Die Bildung so genannter Festwerte (siehe Rz 2276 ff) ist als besondere Bewertungsmethode anzusehen; eine AfA vom Festwert ist nicht zulässig.

Rz 3111 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3111

Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, mit denen das Wirtschaftsgut aktiviert wird, ersatzweise der Teilwert, die fiktiven Anschaffungskosten oder der gemeine Wert. Erfolgt keine Aktivierung, so steht auch keine AfA zu. Der Investitionsfreibetrag kürzt die AfA-Bemessungsgrundlage nicht (**siehe § 11 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 idF ÖkoStRefG 2022 Teil I, BGBl. I Nr. 10/2022**). Bei der Übertragung stiller Reserven gilt der um die stillen Reserven gekürzte Betrag als Anschaffungskosten (siehe § 12 Abs. 5 EStG 1988). Übertragene Rücklagen (§ 12 Abs. 8 EStG 1988) sowie steuerfreie Anlagesubventionen vermindern ebenfalls die Anschaffungskosten und damit die AfA-Bemessungsgrundlage. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind auch dann anzusetzen, wenn ein so genannter Schrottwert für quantitativ und qualitativ ins Gewicht fallendes Material angesetzt wird.

Eine Aktivierung eines Wirtschaftsgutes und damit die Vornahme der AfA ist nicht zulässig, wenn der Empfänger der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht genannt wird (VwGH 9.4.1986, 84/13/0089).

Rz 3115 wird geändert (Klarstellung):

3115

Die Nutzungsdauer ist vom Steuerpflichtigen zu schätzen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162;; VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Dabei sind alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen, und zwar sowohl jene, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch jene, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)Form im Betrieb des Steuerpflichtigen ergeben (VwGH 24.6.2003, 99/14/0015). Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255).

Sofern eine Nutzungsdauer im Gesetz nicht vorgegeben ist, gilt:

1. Für Baugeräte, die in der Österreichischen Baugeräteliste enthalten sind, können die anzuwendenden Nutzungsdauern nach Maßgabe der Rz 3115a ermittelt werden.
2. Für Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Unternehmenszweck eines Energieversorgungsunternehmens dienen, bestimmt sich die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ (§ 7 EStG 1988) nach Rz 3115b und der Tabelle laut Anhang I.

3. Für Wirtschaftsgüter, die von Punkt 1 und 2 nicht erfasst sind, können die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Hilfsmittel bei Ermittlung der Nutzungsdauer von Anlagegütern herangezogen werden. Die im deutschen BMF-Schreiben vom 26.2.2021 vorgesehene Herabsetzung der Nutzungsdauern von Computerhardware und Software auf ein Jahr ist nicht anzuwenden. **(E-)Fahrrädern kann eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren zugrundegelegt werden.**

Rz 3123 wird geändert (Judikatur):

3123

Leistet der Mieter unter bestimmten Auflagen Mietvorauszahlungen – bei Einzug des Mieters wird das Lokal entsprechend den Bedürfnissen des Mieters formell vom Vermieter errichtet bzw. adaptiert, der Vermieter stimmt einem Kündigungsverzicht für jenen Zeitraum zu, der Berechnung der Vorleistung des Mieters zu Grunde gelegt wurde, die vertraglichen Rechte und Pflichten gehen auf den jeweiligen Rechtsnachfolger über, dem Mieter wird das Recht der Weiter- und Untervermietung eingeräumt, das Bestandrecht wird im Grundbuch intabuliert –, dann unterscheidet sich dieser Sachverhalt wirtschaftlich nicht von jenem, in dem der Mieter selbst Investitionen im gemieteten Objekt durchführt. Mieterinvestitionen sind **wie Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum des grundsätzlich dem Mieters nach den Grundsätzen der §§ 7 und 8 EStG 1988 abzuschreiben (VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0013) als dessen wirtschaftlicher Eigentümer zuzurechnen.** Es ist daher davon auszugehen, dass durch derartige Mietvorauszahlungen ein **wie** im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehendes unbewegliches Wirtschaftsgut (Gebäudeinvestition) angeschafft wird.

Rz 3133 entfällt (obsolet):

3133

~~Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten können sich dagegen im Fall von unentgeltlichen Übertragungen vor dem 1. August 2008 Gesamtabsetzungsbeträge für mehr als ein Jahr ergeben (zB Schenkung im November 2007: Ganzjahres-AfA beim Geschenkgeber, Halbjahres-AfA beim Empfänger).~~

Rz 3139a wird geändert (Judikatur):

3139a

Gebäude in Leichtbauweise, die bis 2006 angeschafft oder fertig gestellt werden:

Bei derartigen Gebäuden, genügt die Art der Gebäudekonstruktion als solche für einen Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer. Höhere AfA-Sätze sind in

diesem Fall ohne Vorlage eines Gutachtens möglich. Leichtbauweise liegt etwa bei Bauausführung im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden zB aus Holz, Blech, Faserzement oder Ähnlichem und nicht massiven Dächern vor (zB Papp-, Blech- oder Wellfaserzementausführung).

Gebäude, die ab 2007 angeschafft oder fertig gestellt werden:

Es sind die gesetzlichen AfA-Sätze anzuwenden. Sollen höhere AfA-Sätze angewendet werden, ist die Nutzungsdauer nachzuweisen. Es bestehen aber keine Bedenken, bei Gebäuden, die nicht in Massivbauweise errichtet werden, eine Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren auch ohne Vorlage eines Gutachtens anzuerkennen.

Massivbauweise liegt vor bei Bauten aus Ziegel- oder Steinmauerwerk, aus Stahlbeton, aus Stahl (zB in Form von Skelett-, Rahmenbau oder Fachwerkbau), ~~oder~~ Bauten aus massiven Holzkonstruktionen (wie zB Nagel- oder Leimbändern, Massivholzplatten) **und nach modernen Bauweisen errichtete Fertighäuser**. Die Ausfachung der Wände kann aus Ziegel- oder Steinmauerwerk, Gasbeton, Betonfertigteilen, Sandwichpaneelen aus Metall, Kunststoff, Glasbausteinen, massivem Glas, Massivholz oder Massivholzplatten bestehen.

Rz 3139c wird geändert (Klarstellung):

3139c

Die beschleunigte AfA kommt bei einem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer (siehe dazu Rz 3139) nicht zur Anwendung.

Ebenso ausgeschlossen ist die beschleunigte AfA für Gebäude, die nicht in Massivbauweise errichtet wurden und für die von vornherein ohne Nachweis eine kürzere Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde (siehe Rz 3139a), sowie für Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Interesse der Denkmalpflege, die gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988 auf zehn Jahre gleichmäßig verteilt abgeschrieben werden. Die beschleunigte AfA ist auch nicht auf Gebäude, die vor 1915 erbaut wurden, anzuwenden, sofern von einem einfachen AfA-Satz iHv 2% ausgegangen wird (siehe Rz 6444).

Es kann nicht zuerst eine beschleunigte AfA auf Basis des gesetzlichen AfA-Satzes und anschließend eine verkürzte Nutzungsdauer geltend gemacht werden.

Rz 3164 wird geändert (Klarstellung):

3164

Durch einen nachträglichen aktivierungspflichtigen Aufwand kann sich die Restnutzungsdauer eines Gebäudes verlängern. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Investitionsaufwand den Restbuchwert des Betriebsgebäudes übersteigt und die

Restnutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als die für die Zusatzinvestition ermittelte Nutzungsdauer. Bei Zusatzinvestitionen, die den Charakter eines eigenständigen Gebäudeteils aufweisen (zB Aufstockung, An- und Zubauten), sind für die Ermittlung der Nutzungsdauer für die Zusatzinvestitionen die Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 anwendbar (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162), bei anderen Zusatzinvestitionen (Badezimmereinbau, Einbau von Aufzugsanlagen, Einbau von Heizungsanlagen) ist **für die Frage, ob die für die Zusatzinvestition ermittelte Nutzungsdauer die Restnutzungsdauer des Betriebsgebäudes übersteigt**, die Nutzungsdauer nach allgemeinen Kriterien zu ermitteln. **Da diese anderen Zusatzinvestitionen weder den Charakter eines eigenständigen Gebäudeteils haben, noch ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellen, können sie nicht unabhängig vom Gebäude abgeschrieben werden.**

Beispiel 2:

Rechtslage bis Veranlagung 2000

Ein Hotelgebäude wird im Jänner 1989 mit einem Herstellungsaufwand von 2 Millionen Schilling fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen. Der AfA-Satz beträgt 4%. Im Jänner 1997 wird das Gebäude mit einem Herstellungsaufwand von 1,5 Millionen Schilling aufgestockt.

~~1.360.000 S (Buchwert 1. Jänner 1997) + 1.500.000 S (Aufstockung) = 2.860.000 S (neuer Restbuchwert)~~

Auf Gebäudeteile wie ein gesamtes Stockwerk ist ein AfA-Satz von 4% anzuwenden, die Nutzungsdauer beträgt also 25 Jahre. Die bisherige Restnutzungsdauer von 17 Jahren ist daher auf 25 Jahre zu verlängern. Auf den neuen Restbuchwert ist ein AfA-Satz von 4% anzuwenden.

Rechtslage ab Veranlagung 2001 bis Veranlagung 2015

[...]

Rechtslage ab Veranlagung 2020

Beispiel 5:

Ein Betriebsgebäude wird im Jänner 2021 mit Herstellungskosten von 500.000 Euro fertiggestellt und sofort in Betrieb genommen. Nachträglich fallen im Jänner 2036 aktivierungspflichtige Aufwendungen in Höhe von 350.000 Euro (gänzliche Aufstockung des Gebäudes) an. Der einfache AfA-Satz beträgt 2,5%, wobei die beschleunigte AfA in Anspruch genommen wird. 2021 beträgt der AfA-Satz 7,5%, 2022 5% und ab dem Jahr 2023 2,5%. Die Nutzungsdauer beträgt aufgrund der beschleunigten AfA 37 Jahre.

Unter Berücksichtigung der beschleunigten AfA beträgt der Buchwert zum 31.12.2035 275.000 Euro. Die Restnutzungsdauer zum 1.1.2036 beträgt 22 Jahre.

Da der Investitionsaufwand den Restbuchwert des Betriebsgebäudes und dessen Nutzungsdauer die Restnutzungsdauer des Betriebsgebäudes übersteigt, gilt:

- *Der Investitionsaufwand im Jänner 2036 in Höhe von 350.000 Euro kann beschleunigt abgeschrieben werden (2036: 7,5%, 2037: 5% und ab dem Jahr 2038: 2,5%).*
- *Durch Anwendung der beschleunigten AfA ergibt sich eine Nutzungsdauer von 37 Jahren. Die Restnutzungsdauer des Altbestandes verlängert sich somit auf 37 Jahre (statt bisher 22 Jahre).*

Variante:

Ein Betriebsgebäude wird im Jänner 2020 mit Herstellungskosten von 500.000 Euro fertiggestellt und sofort in Betrieb genommen. Nachträglich fallen im Jänner 2036 aktivierungspflichtige Aufwendungen in Höhe von 350.000 Euro (gänzliche Aufstockung des Gebäudes) an.

Für das Betriebsgebäude kann die beschleunigte AfA nicht geltend gemacht werden. Die Nutzungsdauer beträgt 40 Jahre. Der Buchwert des Gebäudes beträgt zum 31.12.2035 300.000 Euro. Die Restnutzungsdauer zum 1.1.2036 beträgt 24 Jahre.

Da der Investitionsaufwand den Restbuchwert des Betriebsgebäudes und dessen Nutzungsdauer die Restnutzungsdauer des Betriebsgebäudes übersteigt, gilt:

- ***Der Investitionsaufwand im Jänner 2036 in Höhe von 350.000 Euro kann beschleunigt abgeschrieben werden (2036: 7,5%, 2037: 5% und ab dem Jahr 2038: 2,5%).***
- ***Durch Anwendung der beschleunigten AfA ergibt sich eine Nutzungsdauer von 37 Jahren. Die Restnutzungsdauer des Altbestandes verlängert sich somit auf 37 Jahre (statt bisher 24 Jahre).***

Rz 3184 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3184

Die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages **ist aufgrund von § 11 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 idF ÖkoStRefG 2022 Teil I für die Anschaffung und Herstellung von Gebäuden generell und damit auch für denkmalgeschützte Gebäude iSd § 8 Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen (siehe näher Rz 3817); dies gilt unabhängig davon, ob die begünstigte Abschreibung des § 8 Abs. 2 EStG 1988 tatsächlich in Anspruch genommen wird. schließt die Abschreibung gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988 aus. Zum Ausschluss kommt es nur dann, wenn der Investitionsfreibetrag von den Denkmalschutzmaßnahmen geltend gemacht wird, nicht hingegen auch bei Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages anlässlich der Anschaffung des Gebäudes.**

Rz 3185 entfällt (obsolet):

3185

~~Steht nur ein Teil eines Gebäudes unter Denkmalschutz und erfolgt damit nur ein geringer abgrenzbarer Teil eines Aufwandes im Interesse der Denkmalpflege, so erscheint es denkbar, für den nicht begünstigten Aufwand bei Vorliegen der Voraussetzungen den Investitionsfreibetrag in Anspruch zu nehmen. Dies kann auch in den Fällen gelten, in denen An- und Zubauten vorgenommen werden, die nicht im Interesse der Denkmalpflege erfolgen und eine gewisse wirtschaftliche Eigenständigkeit haben.~~

Rz 3187 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage; Textstraffung):

3187

~~Der nach dem 31. Dezember 1988~~ entgeltlich erworbene Firmenwert bei "Land- und Forstwirten" und bei "Gewerbetreibenden" gilt auf Grund gesetzlicher Fiktion (§ 6 Z 1 zweiter Satz EStG 1988) als abnutzbar (siehe Rz 2287 ff) und ist gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 zwingend auf einen Zeitraum von 15 Jahren linear abzuschreiben. ~~Gemäß § 114 Abs. 3 EStG 1988 gilt diese Nutzungsdauer nur für jene Firmenwerte, die nach dem 31. Dezember 1988 entgeltlich erworben wurden. Bei Firmenwerten, die vor diesem Zeitpunkt erworben wurden und abnutzbar sind, ist die bisherige Nutzungsdauer weiterhin maßgebend.~~

Rz 3216 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

3216

Die Mindestnutzungsdauer bei Neufahrzeugen beträgt acht Jahre. Dies entspricht einem AfA-Satz von 12,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Als Neufahrzeuge gelten Fahrzeuge, die weder beim Steuerpflichtigen selbst noch beim Voreigentümer des Fahrzeuges in Nutzung gestanden sind. Die bloße Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen lässt die Eigenschaft als Neufahrzeug unberührt. Als Neufahrzeug gelten auch Vorführgewagen. Es bestehen keine Bedenken, wenn bei einem länger als sechs Monate als Vorführgewagen eingesetzten Fahrzeug vom "Verbrauch" einer Nutzungsdauer im Ausmaß eines halben Jahres ausgegangen wird.

Beispiel 1:

Ein PKW wird drei Monate als Vorführgewagen eingesetzt und sodann an einen Unternehmer veräußert. Der Unternehmer setzt als Mindestnutzungsdauer eine solche von acht Jahren an.

Beispiel 2:

Ein PKW wird neun Monate als Vorführfahrzeug eingesetzt und sodann an einen Unternehmer veräußert. Der Unternehmer setzt als Mindestnutzungsdauer eine solche von siebeneinhalb Jahren an.

Ab der Veranlagung 2023 sind Vorführwagen wie Gebrauchtwagen zu behandeln. Zur Mindestnutzungsdauer von Gebrauchtwagen siehe Rz 3218.

Rz 3218 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

3218

Die Mindestnutzungsdauer von Gebrauchtfahrzeugen errechnet sich anhand der so-*genannten Differenzmethode*. Als Gebrauchtfahrzeug gilt jedes Fahrzeug, das beim Voreigentümer einer Nutzung zugeführt worden ist, die nicht im Rahmen des Umlaufvermögens erfolgt ist. Bei der Differenzmethode wird von der Mindestnutzungsdauer von acht Jahren der Zeitraum der Nutzung durch den (die) Voreigentümer abgezogen. Es ist dabei gleichgültig, ob der (die) Voreigentümer das Fahrzeug für betriebliche Zwecke, für eine außerbetriebliche Einkunftserzielung oder für die private Lebensführung genutzt hat (haben). Für Zwecke der Ausmessung der Dauer der Fahrzeugnutzung beim Voreigentümer (bei den Voreigentümern) ist auch die Regelung für die Halbjahres-AfA zu beachten. Als Zeitpunkt der ersten Nutzungsnahme gilt im Zweifel der Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung.

Beispiel 1:

Ein Fahrzeug wird am 4.2.1996 erstmals in Nutzung genommen. Am 10.6.1998 wird es als Gebrauchtfahrzeug erworben. Es sind verstrichen:

das volles Nutzungsjahr 1996 ("Ganzjahres-AfA"),

das volle Nutzungsjahr 1997 ("Ganzjahres-AfA"),

das halbe Nutzungsjahr 1998 ("Halbjahres-AfA").

Die Mindestabschreibungsdauer nach der Differenzmethode beträgt 8 Jahre minus 2 1/2 Jahre, also 5 1/2 Jahre. Der AfA-Satz beträgt demgemäß 18,18%. Es stehen dem Erwerber des Fahrzeuges für die Jahre 1998 bis 2002 jeweils eine Ganzjahres-AfA zu, für das Jahr 2003 kommt eine Halbjahres-AfA zum Tragen.

Ab der Veranlagung 2023 gilt als Gebrauchtfahrzeug jedes Fahrzeug, das bereits beim Voreigentümer einer Nutzung zugeführt worden ist. Ob diese Nutzung im Rahmen des Umlaufvermögens erfolgt ist oder nicht, ist nicht relevant.

Abschnitt 7.9. entfällt (obsolet):

7.9 Vorzeitige Absetzung für Abnutzung (§ 7a EStG 1988)

7.9.1 Allgemeines

3250

Zur Unterstützung von Investitionen besteht für bestimmte körperliche Anlagegüter, die in den Kalenderjahren 2009 und 2010 angeschafft oder hergestellt werden, die Möglichkeit einer vorzeitigen AfA in Höhe von 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

3251

Für die vorzeitige AfA gelten folgende Regelungen:

- ~~Sie steht nur für abnutzbares körperliches Anlagevermögen (teilweise jedoch eingeschränkt) zu.~~
- ~~Sie kann nur bei betrieblichen Einkünften beansprucht werden und grundsätzlich nur bei Bilanzierung oder vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Bei Inanspruchnahme einer Pauschalierung ist sie nur dann zulässig, wenn die Absetzung für Abnutzung nicht abpauschaliert ist. Damit steht eine vorzeitige AfA bei folgenden Pauschalierungen jedenfalls nicht zu:~~
 - ~~— Land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 258/2005,~~
 - ~~— Basispauschalierung (§ 17 Abs. 1 EStG 1988) einschließlich Drogisten (Verordnung BGBl. II Nr. 229/1999),~~
 - ~~— Gaststättenpauschalierung (Verordnung BGBl. II Nr. 227/1999),~~
 - ~~— Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhandel (Verordnung BGBl. II Nr. 228/1999).~~

~~Die Inanspruchnahme einer vorzeitigen Abschreibung ist hingegen grundsätzlich nicht ausgeschlossen bei der Pauschalierung für Handelsvertreter (Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000) und der Künstler- und Schriftstellerpauschalierung (Verordnung BGBl. II Nr. 417/2000, allerdings hier nur hinsichtlich jenes abnutzbaren körperlichen Anlagevermögens, welches gemäß der Verordnung nicht vom Betriebsausgabenpauschale erfasst ist. Ebenso ist die Inanspruchnahme einer vorzeitigen Abschreibung bei der Pauschalierung für nichtbuchführende Gewerbetreibende, BGBl. Nr. 55/1990, und bei der Sportlerpauschalierung, BGBl. II Nr. 418/2000 zulässig.~~

3252

Für die vorzeitige AfA bestehen folgende Grundsätze:

- ~~Die vorzeitige AfA ist (unabhängig von der Inbetriebnahme) im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr geltend zu machen; der Abschreibungssatz beträgt 30%, ein niedrigerer~~

Satz kann nicht angewendet werden. Im Falle einer Teilherstellung oder Teilanschaffung steht vorzeitige AfA anteilig für die jeweils zu aktivierenden Teilherstellungs-/Teilanschaffungskosten zu. Zur Geltendmachung bei Teilherstellungskosten siehe auch Rz 3257.

- ~~Im Falle der Inbetriebnahme im selben Wirtschaftsjahr umfasst die vorzeitige AfA auch die lineare AfA, welche in den Satz von 30% einzurechnen ist (siehe dazu auch Rz 3254).~~
- ~~Die vorzeitige AfA zieht die Abschreibungsbeträge der letzten Jahre ins Investitionsjahr vor. Sie führt daher insgesamt nicht zu einer Abschreibung von mehr als 100%, sondern verkürzt die Abschreibungsdauer.~~
- ~~Es besteht keine "Behaltefrist", innerhalb welcher die Anlagegüter nicht veräußert oder entnommen werden dürfen.~~
- ~~Soweit für Investitionen steuerfreie Subventionen oder gewidmete Spenden (§ 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988) empfangen worden sind (zB aus dem Katastrophenfonds), kürzen diese die Berechnungsbasis (§ 6 Z 10 EStG 1988). Ebenso kürzt die Übertragung stiller Reserven oder die Übertragung von Rücklagen nach § 12 EStG 1988 die Berechnungsbasis.~~

7.9.2 Sachliche Voraussetzungen

3253

Die vorzeitige AfA ist für folgende Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ausgeschlossen:

- ~~Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude (zum Gebäudebegriff siehe Rz 3140 ff);~~
- ~~Pkws und Kombis, außer sie werden als Fahrschulkraftfahrzeuge oder zu mindestens 80% für die gewerbliche Personenbeförderung genutzt;~~
- ~~Luftfahrzeuge;~~
- ~~Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden;~~
- ~~Gebrauchte Wirtschaftsgüter und Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht (siehe Rz 3705). Für Zwecke der vorzeitigen Abschreibung liegen derartige Wirtschaftsgüter nicht vor, wenn innerhalb eines Konzerns der Einkauf durch eine Einkaufsgesellschaft zentral auch für eine andere Konzerngesellschaft erfolgt und die eingekauften Wirtschaftsgüter unmittelbar (dh. vor der Inbetriebnahme) an die Konzerngesellschaft ohne Aufschlag oder mit einem angemessenen (fremdüblichen) Kostenaufschlag weiterverrechnet werden. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 7a EStG 1988 steht daher für derartige Wirtschaftsgüter bei der anderen Konzerngesellschaft eine vorzeitige Abschreibung zu. Die Einkaufsgesellschaft kann keine vorzeitige Abschreibung geltend machen, da die eingekauften Wirtschaftsgüter bei ihr kein Anlagevermögen darstellen.~~

- ~~Wirtschaftsgüter, mit deren Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. Jänner 2009 begonnen worden ist. Zum Anschaffungszeitpunkt siehe Rz 2166, zum Beginn der Herstellung siehe Rz 2205).~~

3254

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung steht auch bei Anschaffung oder Herstellung im 2. Halbjahr die vorzeitige AfA in Höhe von 30% zu. Die Halbjahresabschreibungsregel (§ 7 Abs. 2 EStG 1988) ist insoweit nicht anzuwenden.

3255

Im Fall der (nicht überwiegenden) Privatnutzung eines Wirtschaftsgutes ist ~~analog zur normalen AfA die vorzeitige AfA um einen Privatanteil zu kürzen.~~

Beispiel:

Anschaffung eines Computers am 1.4.01 um 100; Nutzungsdauer 5 Jahre, gleich bleibender Privatanteil von 40%.

Jahr	AfA	Vz.-AfA	Buchwert	PA (%)	Nutzungs-entnahme	AfA (steuerwirksam)
1	20	10	70	40	12	18
2	20		50	40	8	12
3	20		30	40	8	12
4	20		10	40	8	12
5	10		-	40	4	6

3256

Hinsichtlich der Bewertungsreserve (§ 205 UGB; siehe Rz 3259) ist zu beachten:

Erfolgt die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes im Jahr der Anschaffung oder Herstellung, ist die lineare AfA in den Abschreibungssatz von 30% der vorzeitigen AfA einzurechnen.

Erfolgt die Inbetriebnahme in der zweiten Jahreshälfte ist hinsichtlich der linearen AfA die Halbjahresabschreibungsregel anzuwenden. Dadurch erhöht sich der Anteil der vorzeitigen AfA an der 30-prozentigen Abschreibung. Auf die Abschreibungsdauer hat dies aber keinen Einfluss.

Beispiel:

Es wird eine Maschine um 30.000 Euro angeschafft. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre.

a) Die Anschaffung und Inbetriebnahme erfolgt im ersten Halbjahr 2009:

Anschaffungskosten	Lineare AfA	Vorzeitige AfA	Gesamt	
30.000	3.000	6.000	9.000	30%

b) Die Anschaffung und Inbetriebnahme erfolgt im zweiten Halbjahr 2009:

Anschaffungskosten	Lineare AfA	Vorzeitige AfA	Gesamt	

30.000	1.500	7.500	9.000	30%
--------	-------	-------	-------	-----

c) Die Anschaffung erfolgt 2009, die Inbetriebnahme erst 2010:

Anschaffungskosten	Lineare AfA	Vorzeitige AfA	Gesamt	
30.000	0	9.000	9.000	30%

In allen drei Varianten beträgt die AfA in 2010 bis 2016 jeweils 3.000.

7.9.2.1 Teilherstellung bzw. Teilanschaffungskosten

3257

Erstreckt sich die Herstellung oder Anschaffung des Wirtschaftsgutes über mehr als ein Wirtschaftsjahr (zB die Montage erfolgt erst im folgenden Jahr), ist die vorzeitige AfA von den auf die einzelnen Jahre entfallenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Nur bei Herstellungs- und Anschaffungsvorgängen, die dem Auftraggeber abschnittsweise zuwachsen (insbesondere bei einer im eigenen Unternehmen durchgeführten Herstellung von Anlagevermögen), kommt eine vorzeitige AfA von Teilherstellungskosten in Betracht. Bei Herstellungs- und Anschaffungsvorgängen, die erst nach Fertigstellung übertragen werden (zB die Herstellung von Maschinen im Werk des Auftraggebers), ist die vorzeitige AfA von den gesamten Herstellungs- oder Anschaffungskosten zu bemessen. Für Anzahlungen für noch zu erbringende Leistungen aus einem schwebenden Vertrag kann keine vorzeitige Abschreibung geltend gemacht werden. Es besteht kein Wahlrecht, die vorzeitige AfA erst im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung zur Gänze in Anspruch zu nehmen. Die Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind dabei für die Einrechnung der linearen AfA wie eigene Anschaffungen oder Herstellungen zu werten.

Beispiel:

Ein Wirtschaftsgut wird über die Jahre 2009 und 2010 hergestellt. Die Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre.

a) Die Inbetriebnahme erfolgt in der ersten Jahreshälfte 2010:

Jahr	Teil-HK	Lineare AfA	Vorzeitige AfA	Gesamt	RBW
2009	50.000	0	15.000	15.000	35.000
2010	50.000	10.000 ¹⁾	10.000 ²⁾	20.000	65.000
2011-2016	0	10.000/anno	0	60.000	5.000
2017	0	5.000	0	5.000	0

¹⁾ Lineare AfA aus Teilherstellungskosten 2009 (5.000) und 2010 (5.000).

²⁾ 30% vorzeitige AfA von Teilherstellungskosten 2010 (15.000) abzüglich der linearen AfA aus Teilherstellungskosten 2010 (5.000).

b) Die Inbetriebnahme erfolgt in der zweiten Jahreshälfte 2010:

Jahr	Teil-HK	Lineare AfA	Vorzeitige AfA	Gesamt	RBW
2009	50.000	0	15.000	15.000	35.000

2010	50.000	5.000 ¹⁾	12.500 ²⁾	17.500	67.500
2011-2016	0	10.000/anno	0	60.000	7.500
2017	0	7.500	0	7.500	0

¹⁾ Lineare Halbjahres-AfA aus Teilerstellungskosten 2009 (2.500) und 2010 (2.500).

²⁾ 30% vorzeitige AfA von Teilerstellungskosten 2010 (15.000) abzüglich der linearen Halbjahres-AfA aus Teilerstellungskosten 2010 (2.500).

Erfolgt die Fertigstellung eines Wirtschaftsgutes nach dem 31.12.2010, kann die vorzeitige Abschreibung von in den Jahren 2009 und 2010 anfallenden Teilerstellungskosten geltend gemacht werden. Die Kostenabgrenzung kann dabei vom Kontostand der "in Bau befindlichen Anlagen" abgeleitet werden.

7.9.2.2 Nachträgliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

3258

Kommt es in einem späteren Wirtschaftsjahr zu einer nachträglichen Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bleibt die vorzeitige AfA unberührt. Es ist der Restbuchwert im Ausmaß der nachträglichen Kostenminderung abzustocken und auf die verbleibende Abschreibungsdauer zu verteilen.

7.9.2.3 Inanspruchnahme der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung

3259

Die Geltendmachung der vorzeitigen AfA ist in der der Steuererklärung zu Grunde liegenden Gewinnermittlung darzustellen.

Einnahmen-Ausgaben-Rechner müssen die vorzeitige AfA im Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 ausweisen (siehe Rz 3134 ff).

Bilanzierende Steuerpflichtige nach § 5 EStG 1988 müssen die vorzeitige AfA bereits in der UGB-Bilanz über die Bewertungsreserve nach § 205 UGB ansetzen

(Maßgeblichkeitsgrundsatz). Die Bewertungsreserve ist aufzulösen, soweit die durch die vorzeitige AfA vorzeitig abgeschrieben bzw. Herstellungskosten durch die Normal-AfA aufgebraucht wurden oder wenn das Wirtschaftsgut, für dessen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sie gebildet wurde, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Eine freiwillige Auflösung ist möglich (§ 6 Z 13 EStG 1988; siehe dazu auch Rz 2577 ff).

Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn für ein abweichendes Wirtschaftsjahr 2008/09 mit Bilanzstichtag spätestens zum 30.4.2009 die vorzeitige AfA lediglich in der Mehr-Weniger-Rechnung geltend gemacht wird.

7.9.3 Sonstige Rechtsfolgen der Geltendmachung der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung

3260

Wurde für ein Wirtschaftsgut die vorzeitige AfA gemäß § 7a EStG 1988 in Anspruch genommen, ist die Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG 1988 insoweit (= im

~~Ausmaß der Vorzeitigkeit der 30-prozentigen Absetzung nach § 7a EStG 1988) ausgeschlossen.~~

~~Eine Übertragung stiller Reserven kann aber insoweit vorgenommen werden, als die stille Reserve auch ohne vorzeitige AfA angefallen wäre (zB wenn das Wirtschaftsgut zwischenzeitig vollständig abgeschrieben ist) oder wenn die vorzeitige AfA durch Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 wieder rückgängig gemacht wird.~~

Randzahl 3250 bis Rz 3260: derzeit frei

Rz 3261 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3261

Für nach dem 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter besteht alternativ zur linearen AfA die Möglichkeit einer degressiven AfA (§ 7 Abs. 1a EStG 1988). Für die Beurteilung des Herstellungszeitpunktes ist der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich, sodass für die Inanspruchnahme der degressiven AfA das Wirtschaftsgut nach dem 30. Juni 2020 fertiggestellt worden sein muss.

Die degressive AfA erfolgt nach einem unveränderlichen Prozentsatz von höchstens 30%, wobei dieser Prozentsatz auf den jeweiligen Buchwert (Restbuchwert) anzuwenden ist. Für bis zum 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter ergeben sich in Bezug auf die AfA keine Änderungen. Zur Durchbrechung des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit bei erstmaliger Inanspruchnahme der degressiven AfA siehe Rz 2128.

Damit vor dem Hintergrund der COVID-19-Krise dem mit dem KonStG 2020 primär verfolgten Zweck der Investitionsförderung und Konjunkturbelebung bestmöglich entsprochen wird, besteht für Anschaffungen und Herstellungen bis zum 31.12.2024 die Berechtigung, die degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs. 1a EStG 1988 unabhängig vom Unternehmensrecht vorzunehmen (keinerlei Maßgeblichkeit, § 124b Z 356 letzter Satz EStG 1988 idF ÖkoStRefG 2022 Teil I). **Für Anschaffungen und Herstellungen ab dem 1.1.2023 kann die degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs. 1a EStG 1988 hingegen nur nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung vorgenommen werden (Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts dem Grunde und der Höhe nach); die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages gemäß § 11 EStG idF ÖkoStRefG 2022 Teil I schließt die gleichzeitige Geltendmachung der degressiven Abschreibung für dieses Wirtschaftsgut nicht aus (siehe Rz 3803). Lediglich für Elektrizitätsunternehmen im Sinne des § 7 Z 11 EIWOG 2010, BGBl. I Nr. 110/2010, kann die degressive Abschreibung gemäß § 7 Abs. 1a EStG 1988 befristet – für Anschaffungen und Herstellungen vor dem 1.1.2026 – weiterhin unabhängig vom Unternehmensrecht vorgenommen werden (§ 124b Z 356 letzter Halbsatz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 220/2022).**

Die auch bei Vornahme einer degressiven AfA bleibt die Halbjahresabschreibungsregelung gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 ist – wie bei der linearen Abschreibung – auch im Falle der Inanspruchnahme der degressiven Abschreibung zu beachten – aufrecht.

Beispiel:

Anschaffung eines Wirtschaftsgutes im zweiten Halbjahr 2020 um 100.000

Degressive AfA 2020: $(100.000 \times 30\%)/2 = 15.000$

Restbuchwert Ende 2020: 85.000

Degressive AfA 2021: $85.000 \times 30\% = 25.500$

Restbuchwert Ende 2021: 59.500

Degressive AfA 2022: $59.500 \times 30\% = 17.850$

Restbuchwert Ende 2022: 41.650

Degressive AfA 2023: $41.650 \times 30\% = 12.495$

Restbuchwert Ende 2023: 29.155

usw.

Rz 3262 wird geändert (Klarstellung):

3262

Von der degressiven AfA ausgenommen sind

1. Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG 1988 eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist:
 - a) Gebäude (**der Ausschluss von der degressiven Abschreibung besteht auch, wenn die zur beschleunigten AfA nicht in Anspruch genommen wird; von Gebäuden siehe Rz 3139b ff und Rz 6443a ff**)
 - b) Firmenwerte
 - c) Wirtschaftsgüter, die einer Absetzung für Substanzverringerung unterliegen (zB Bodenschätze),
 - d) Pkw und Kombis (siehe Rz 3212; zur Abgrenzung siehe insbesondere die Verordnung BGBl. Nr. 273/1996 sowie BGBl. II Nr. 193/2002) mit Ausnahme von Fahrschulfahrzeugen und Kraftfahrzeugen, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen (§ 8 Abs. 6 EStG 1988) und Kraftfahrzeugen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer.

Lastkraftwagen, Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse können degressiv abgeschrieben werden.

2. Unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung und Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind. Selbst bei einer Zuordnung zu diesen Bereichen sind jene unkörperlichen Wirtschaftsgüter von der degressiven AfA ausgeschlossen, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden;
3. Gebrauchte Wirtschaftsgüter (**darunter fallen auch Vorführfahrzeuge**);
4. Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen. Darunter fallen Energieerzeugungsanlagen, sofern sie mit fossiler Energie betrieben werden, Tank- und Zapfanlagen für Treib- und Schmierstoffe sowie Brennstofftanks, wenn diese der energetischen Nutzung fossiler Kraft- und Brennstoffe dienen und Luftfahrzeuge (taxative Aufzählung in § 7 Abs. 1a Z 1 lit. d EStG 1988).

Rz 3263 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3263

Der Steuerpflichtige kann im Wirtschaftsjahr, in dem die AfA erstmalig zu berücksichtigen ist, wählen, ob die lineare oder die degressive AfA zur Anwendung kommen soll. Für Anschaffungen und Herstellungen bis zum 31.12.2022~~1~~ besteht im Rahmen der § 5-Gewinnermittlung vor dem Hintergrund der COVID-19-Krise dabei keine Maßgeblichkeit, um in Krisenzeiten dem Zweck der Investitionsförderung und Konjunkturbelebung bestmöglich zu entsprechen (**§ 124b Z 356 EStG 1988 idF ÖkoStRefG 2022 Teil I; ab dem 1.1.2023 ist die Maßgeblichkeit des UGB zu beachten, es sei denn, es handelt sich um Elektrizitätsunternehmen im Sinne des § 7 Z 11 EIWOG 2010, BGBl. I Nr. 110/2010** (siehe Rz 3261)).

Entscheidet sich der Steuerpflichtige für die degressive AfA, kann er den AfA-Satz innerhalb des Höchstmaßes von 30% (**im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 ab dem 1.1.2023 jedoch nach Maßgabe des UGB**) frei wählen; dieser Satz ist sodann unverändert fortzuführen. Anzuwenden ist der AfA-Satz auf den jeweiligen Buchwert (Restbuchwert).

Die Inanspruchnahme der degressiven AfA steht unabhängig von der Gewinnermittlungsart zu. Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bezieht sich die Verpflichtung zum Ausweis des jährlichen AfA-Betrages in der Anlagekartei (§ 7 Abs. 3 EStG 1988) auch auf die degressive AfA. Die Möglichkeit der degressiven AfA steht auch im außerbetrieblichen Bereich zu (**§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988; siehe LStR 2002 Rz 235**).

Wurde vom Steuerpflichtigen mit der Abschreibung nach der degressiven Abschreibungsmethode begonnen, ist er in den Folgejahren daran gebunden. Dennoch ist ein Wechsel zur linearen Abschreibungsmethode mit Beginn eines Wirtschaftsjahres zulässig; nicht zulässig ist hingegen der umgekehrte Wechsel von der linearen zur degressiven Abschreibung. Entscheidet sich der Steuerpflichtige daher bei erstmaliger Berücksichtigung für die lineare Abschreibung, ist die Möglichkeit der degressiven Abschreibung für dieses Wirtschaftsgut in der Folge ausgeschlossen.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige für einen Wechsel von der degressiven zur linearen Abschreibung, wird im Jahr des Wechsels der Restbuchwert durch die Zahl der auf Basis der tatsächlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes noch verbleibenden Restnutzungsdauer dividiert, sodass sich ab dem Wirtschaftsjahr des Wechsels gleichbleibende, lineare Abschreibungsbeträge ergeben.

Beispiel:

Anschaffungskosten: 100.000 Euro, Anschaffung und Inbetriebnahme im Jänner 2021, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 8 Jahre; das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Degressive Abschreibung bis 2025; 2026 erfolgt der Wechsel zur linearen Abschreibung.

Degressive AfA 2021: $100.000 \times 30\% = 30.000$

Restbuchwert Ende 2021: 70.000

Degressive AfA 2022: $70.000 \times 30\% = 21.000$

Restbuchwert Ende 2022: 49.000

Degressive AfA 2023: $49.000 \times 30\% = 14.700$

Restbuchwert Ende 2023: 34.300

Degressive AfA 2024: $34.300 \times 30\% = 10.290$

Restbuchwert Ende 2024: 24.010

Degressive AfA 2025: $24.010 \times 30\% = 7.203$

Restbuchwert Ende 2025: 16.807

Wechsel zur linearen AfA 2026:

Lineare AfA ab 2026 bis 2028: je 5.602 (Restbuchwert Ende 2025 iHv 16.807 / Restnutzungsdauer 3 Jahre)

Im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 ist bei Anschaffungen ab dem 1.1.2023 (ausgenommen bei Elektrizitätsunternehmen, siehe Rz 3261) ein etwaiger Wechsel von der degressiven zur linearen Abschreibungsmethode bereits in der UGB-Bilanz vorzunehmen.

Rz 3304 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage, Judikatur):

3304

Ermittelt der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 5 EStG 1988, hat er die unternehmensrechtlich zu bildenden Rückstellungen aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips grundsätzlich auch für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung anzusetzen (**vgl. u.a. VwGH 29.3.2017, Ra 2016/15/0005; 27.4.2020, Ra 2020/15/0014; 7.4.2022, Ro 2021/13/0009**). Dies gilt insoweit nicht, als sich aus der taxativen Aufzählung des § 9 EStG 1988 ein Passivierungsverbot ergibt (zB für Aufwandsrückstellungen). Besteht unternehmensrechtlich **ausnahmsweise** ein Passivierungswahlrecht für Verbindlichkeitsrückstellungen (Rückstellungen **für nicht wesentliche Beträge nach § 198 Abs. 8 Z 3 UGB** von untergeordneter Bedeutung), ist die Ausübung des Wahlrechtes in der UGB-Bilanz auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.

Rz 3307 wird geändert (redaktionelle Anpassung):

3307

Da die Bildung von Rückstellungen eine Gewinnermittlung durch **Betriebsvermögensbestandsvergleich** voraussetzt, können Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, künftige Ausgaben nicht im Wege von Rückstellungen berücksichtigen (VwGH 11.5.1962, 0051/60).

Rz 3309 wird geändert (Klarstellung):

3309

Für die Bewertung von Rückstellungen gelten grundsätzlich dieselben Bewertungsprinzipien wie für Verbindlichkeiten. Sie sind **mit dem Teilwert anzusetzen. Dabei handelt es sich um mit jenem Betrag anzusetzen**, der nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag voraussichtlich zur Erfüllung notwendig sein wird (voraussichtlicher Erfüllungsbetrag). Voraussichtliche Preis- und Kostensteigerungen (siehe Rz 3309a) sind folglich zu berücksichtigen. **Im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind Rückstellungen auch in der UGB-Bilanz mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen (§ 211 Abs. 1 UGB).**

Rz 3309a wird geändert (Judikatur):

3309a

Gemäß § 9 Abs. 5 EStG 1988 sind Rückstellungen im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 und Z 4 EStG 1988 mit ihrem Teilwert anzusetzen; dieser entspricht dem voraussichtlichen unabgezinsten Erfüllungsbetrag (Rz 3309; **bestätigt durch VfGH 27.11.2020, G 307/2020**). Künftige Preis-

und Kostensteigerungen sind im Erfüllungsbetrag zu berücksichtigen, wenn ausreichend objektive Hinweise auf deren Eintritt schließen lassen. Davon ist auszugehen, wenn im jeweiligen Einzelfall künftige Preis- und Kostensteigerungen bereits feststehen (zB aufgrund einer Indexanpassung der Kosten) oder sich bereits abzeichnen (zB aufgrund verlässlicher statistisch aufbereiteter Erfahrungswerte der Vergangenheit).

Rz 3309i wird geändert (Judikatur):

3309i

Der Erfüllungsbetrag von Rückstellungen ist gleichmäßig über ihre Laufzeit anzusammeln, wenn für das Entstehen der zu Grunde liegenden Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist („Ansammlungsrückstellungen“; **vgl. auch VwGH 30.4.2015, 2011/15/0198 zur Verpflichtung eines Seilbahnunternehmens zur Abtragung der Anlage und Rekultivierung des Skigebietes nach Ablauf der Betriebszeit**). Eine „Ansammlung“ des Erfüllungsbetrages hat **daher** typischerweise für langfristige „Umweltrückstellungen“, Rekultivierungs-, Abwrack- oder Entsorgungsverpflichtungen zu erfolgen (zB Verpflichtung für die Beseitigung einer durch den laufenden Betrieb einer Anlage verursachten Bodenkontamination). Bei Ansammlungsrückstellungen ist der zum jeweiligen Bilanzstichtag angesammelte Erfüllungsbetrag mit 3,5% abzuzinsen (**§ 9 Abs. 5 EStG 1988**).

Nach Rz 3309j wird Rz 3309k eingefügt (Anpassung an geltende Rechtslage):

3309k

§ 9 Abs. 5 EStG 1988 unterscheidet im Hinblick auf den Bewertungsmaßstab (Erfüllungsbetrag) und die Abzinsung nicht zwischen Einzelrückstellungen und nach Maßgabe von § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF COVID-19-StMG pauschal gebildeten Rückstellungen (siehe dazu näher Rz 3315 und Rz 3319). Bei Pauschalrückstellungen ist zunächst die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass eine Inanspruchnahme nur zu einem Teil der Summe der gleichartigen Verpflichtungen erfolgt, sodass die wahrscheinlichste Höhe des künftigen Gesamterfüllungsbetrages zu bestimmen (und nicht der Gesamtbetrag der jeweiligen Einzelverpflichtungen zu addieren) ist. Auch Pauschalrückstellungen sind in weiterer Folge abzuzinsen, wobei im Unterschied zu Einzelrückstellungen eine durchschnittliche Laufzeit der zu Grunde liegenden Einzelverpflichtungen zu bestimmen ist. Bei typischerweise kurzläufigen Verpflichtungen kann aus Vereinfachungsgründen von einer Abzinsung abgesehen werden; dies wird wiederum vom jeweiligen Unternehmensgegenstand abhängen.

Rz 3315 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3315

Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (oder eines Verlustes, Rz 3320) ernsthaft zu rechnen ist.

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2021 beginnen, gilt:

~~Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen ist gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG nur zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.~~ Unzulässig ist **aufgrund von § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG hingegen** die Bildung von Pauschalrückstellungen (siehe dazu näher Rz 3319). Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dürfen daher nur gebildet werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

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

Die pauschale Berechnung gruppenweiser zusammengefasster Einzelrückstellungen nach einem einheitlichen Satz ist in solchen Fällen zulässig (pauschal berechnete steuerlich zulässige Einzelrückstellung, siehe Rz 3319 Beispiel 2).

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, gilt:

Die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen (**nicht hingegen Drohverlustrückstellungen, siehe Rz 3320**) ist gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF COVID-19-StMG unter den Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 UGB idF BGBl. I Nr. 22/2015 **jedoch** auch pauschal möglich. Die Zulässigkeit der Bildung pauschaler Rückstellungen ist an deren unternehmensrechtliche Zulässigkeit geknüpft: Gemäß § 201 Abs. 2 Z 7 UGB muss die Bestimmung eines Wertes, die nur auf Basis von Schätzungen möglich ist, auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen. Liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleichgelagerten Sachverhalten vor, sind diese zu berücksichtigen. Der pauschale Prozentsatz ist kaufmännisch auf zwei Nachkommastellen zu runden. Verpflichtungen, für die bereits im Wege einer Einzelrückstellung vorgesorgt wurde, sind keiner pauschalen Rückstellungsbildung zugänglich.

Im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 besteht im Falle der unternehmensrechtlichen Bildung pauschaler Rückstellungen aufgrund der Maßgeblichkeit eine Pflicht, die pauschale Rückstellungsbildung auch für steuerliche Zwecke vorzunehmen; im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 besteht hingegen ein Wahlrecht zur Bildung pauschaler Rückstellungen nach (abstrakter) Maßgabe der unternehmensrechtlichen Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 UGB.

Stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein, kann die Bildung pauschaler Rückstellungen erstmals zum Bilanzstichtag 31.12.2021 erfolgen. Dabei ist zu beachten, dass auch „Altrückstellungen“ einer pauschalen Rückstellungsbildung zugänglich sind, dh. solche Rückstellungen, bei denen der Anlass für deren erstmalige Bildung in früheren Wirtschaftsjahren liegt (§ 124b Z 372 lit. b EStG 1988 **idF AbgÄG 2022, BGBl. I Nr. 108/2022; dies gilt somit auch bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2020/2021**). Die steuerwirksame Nachholung dieser Rückstellungsbeträge hat über fünf Jahre verteilt zu erfolgen (§ 124b Z 372 lit. c EStG 1988). Zur rechnerischen Ermittlung des „Rückstellungsaltsbestandes“ siehe sinngemäß die Ausführungen in Rz 2373.

Rz 3316 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3316

Die bloße Möglichkeit der Inanspruchnahme reicht **für die Bildung einer Einzelrückstellung bzw. einer Pauschalrückstellung (aufgrund von § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG, Rz 3315)** ~~somit~~ nicht aus. Der Abgabepflichtige muss vielmehr entweder ausdrücklich mit einer Inanspruchnahme konfrontiert werden (zB schriftliche Inanspruchnahme einer Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung, behördlicher Auftrag zur Beseitigung eines Umweltschadens) oder selbst Schritte zur Sanierung eines eingetretenen Schadens gesetzt haben, die eine schriftliche Inanspruchnahme im Einzelfall erübrigen.

Beispiel 1:

Die schriftliche Inanspruchnahme einer Gewährleistungsverpflichtung durch den Berechtigten ist ein konkreter Umstand, nach dem im jeweiligen Einzelfall mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

Beispiel 2:

Mit dem Nachweis eines innerbetrieblichen Beschlusses eine Rückholaktion durchzuführen, liegt ein konkreter Umstand vor, nach dem im jeweiligen Einzelfall mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

Rz 3319 wird geändert (redaktionelle Anpassung):

3319

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2021 beginnen, gilt:

Steuerlich unzulässige Pauschalrückstellungen **gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** sind Rückstellungen, bei denen die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch Dritte gegeben ist, ohne dass bereits konkrete Umstände im jeweiligen Einzelfall eine Verbindlichkeit (Verpflichtung) erwarten lassen. Sie werden dem Grunde nach anhand von Erfahrungswerten angesetzt. Dazu zählen bestimmte Arten dem Grunde nach pauschal gebildeter Verbindlichkeitsrückstellungen (zB vom Umsatz abgeleitete Rückstellungen für Gewährleistungen, Garantieplichten, Kulanzfälle, Produkthaftung, Umwelthaftung). Es handelt sich auch dann um eine unzulässige Pauschalrückstellung, wenn gleichartige Einzelrückstellungen dem Grunde nach gruppenweise aufgrund von Erfahrungswerten der Vergangenheit zusammengefasst werden (VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085).

Rz 3320 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage bzw redaktionelle Anpassung):

3320

Übersteigt am Bilanzstichtag der Wert der Leistungsverpflichtung aus einem Vertragsverhältnis den Wert der Gegenleistung, droht also aus dem Geschäft ein Verlust, so ist dieser im Wege einer Rückstellung jener Periode zuzuweisen, in welcher sich die Unausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung einstellt (VwGH 15.7.1998, 97/13/0190; **27.4.2020, Ra 2020/15/0014; 7.4.2022, Ro 2021/13/0009**). **Für die Beurteilung, ob eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der Bilanz anzusetzen ist, sind jene Verhältnisse maßgeblich, die am Bilanzstichtag bestanden haben (vgl. VwGH 16.5.2007, 2006/14/0019; 27.4.2020, Ra 2020/15/0014).**

Voraussetzung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ist, dass der Vertrag bereits abgeschlossen oder zumindest ein bindendes Vertragsangebot vom Rückstellungsbildenden gestellt worden ist. Für die Frage, ob ein Verlust "droht", sind die allgemeinen Grundsätze der Rückstellungsbildung heranzuziehen. Die Grundsätze für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gelten auch für ~~die~~ Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften; **allerdings können Verbindlichkeitsrückstellungen aufgrund von § 9 Abs. 3 EStG 1988 idF COVID-19-StMG pauschal gebildet werden (siehe Rz 3315 sowie 3319), während für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften unverändert nur die Bildung von Einzelrückstellungen zulässig ist.**

Auch die Grundsätze für die Bewertung von Rückstellungen gelten für Verbindlichkeitsrückstellungen und Drohverlustrückstellungen gleichermaßen: § 9 Abs. 5 EStG 1988 sieht den Ansatz von Rückstellungen mit dem Teilwert (bzw. den mit 3,5% abgezinsten Teilwert) vor. Der Teilwert ist ein Bewertungsmaßstab auf Vollkostenbasis. Folglich sind (Droh)verlustrückstellungen ~~sind~~ wie Verbindlichkeitsrückstellungen steuerlich auf Vollkostenbasis zu bewerten. ~~Die Bewertung zu Vollkosten ergibt sich schon aus dem~~

~~Gesetz: § 9 Abs. 5 EStG 1988 sieht für die Bewertung von Rückstellungen den Teilwert (bzw. den mit 3,5% abgezinsten Teilwert) als Bewertungsmaßstab vor. Es lässt sich schon nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht rechtfertigen, bei den Verbindlichkeitsrückstellungen die Vollkosten und bei den Verlustrückstellungen nur die Teilkosten anzusetzen. Der Teilwert ist ein Bewertungsmaßstab auf Vollkostenbasis. Das gilt für alle Rückstellungen, also für Verbindlichkeits- und Verlustrückstellungen gleichermaßen.~~

Rz 3322 wird geändert (Klarstellung):

3322

Es ist keine Saldierung mit Gewinn bringenden gleichartigen schwebenden Geschäften vorzunehmen. Erfolgsmäßig miteinander verknüpfte Geschäfte sind aber als Einheit zu bewerten. Mehrere Verträge sind somit dann vom Saldierungsbereich umfasst, wenn ein Geschäft das andere ursächlich bedingt, dh. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen den Geschäften besteht. Werden beispielsweise verlustbringende Geschäfte mit einer Firma in Kauf genommen, um andere Gewinn abwerfende Geschäfte mit dieser Firma nicht zu gefährden, ~~ist kann~~ eine Saldierung **vorzunehmen**~~vorgenommen werden~~.

Beispiel:

Mietet ein Apotheker Ordinationsräume, um sie einem Arzt verbilligt weiter zu vermieten, dann kann für den Mietverlust keine Rückstellung gebildet werden, soweit nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Fehlbetrag durch andere mit dem Leistungsaustausch zusammenhängende Erträge (Einkäufe der Patienten des Arztes) ~~auszugleichen ist~~wird.

Nach Rz 3322 wird Rz 3322a eingefügt (Judikatur):

3322a

Eine Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes für jedes einzelne schwebende Geschäft (Rz 3321) durch Qualifizierung mehrerer Rechtsgeschäfte als einheitliches Rechtsgeschäft ist jedenfalls dann geboten, wenn ein unmittelbarer zeitlicher (und betraglicher) Zusammenhang zwischen den einzelnen Rechtsgeschäften besteht, sie in unmittelbarem Zusammenhang zueinander bereits im Vorhinein vereinbart wurden und somit hinsichtlich ihrer späteren Abwicklung keine weiteren Dispositionen möglich waren (vgl. VwGH 19.10.2016, Ro 2014/15/0014; 27.4.2020, Ra 2020/15/0014). Einheitlich zu beurteilen sind insbesondere jene Geschäfte, die unmittelbar aufeinander bezogen abgeschlossen wurden (vgl. VwGH 27.4.2020, Ra 2020/15/0014). Im Falle einer Zinsswap-Vereinbarung zur Absicherung gegen das Risiko einer Zinssatzänderung (Tausch von variabler Verzinsung gegen fixe Verzinsung) als Maßnahme der Planungssicherheit ist aufgrund des Zusammenhangs zwischen dem Grundgeschäft (Kreditvertrag) und dem Sicherungsgeschäft (Zinsswap-Vereinbarung) für die Frage der Bildung einer

Drohverlustrückstellung bei wirtschaftlicher Betrachtung von einem einheitlichen Geschäft auszugehen (weiter Saldierungsbereich; vgl. VwGH 27.4.2020, Ra 2020/15/0014). Folglich kann nicht schon deshalb eine Drohverlustrückstellung gebildet werden, weil aufgrund des Absinkens des marktüblichen Zinsniveaus der fixe Zinssatz über dem variablen Zinssatz liegt und ohne die Zinsswap-Vereinbarung lediglich der niedrigere variable Marktzins zu entrichten gewesen wäre.

Rz 3326 wird geändert (Judikatur):

3326

Bei beschaffungsorientierten Dauerrechtsverhältnissen (wie zB bei beschaffungsseitigen Mietverträgen) ist der Wert der Mietzinszahlung dem Wert des Sachleistungsanspruches gegenüberzustellen, den die Mietsache zum Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens leistet. Rückstellungen für drohende Verluste aus beschaffungsorientierten Dauerrechtsverhältnissen sind jedoch idR unzulässig, weil der Beitrag des Dauerrechtsverhältnisses (Wert des Sachleistungsanspruches) zum Unternehmenserfolg nicht eindeutig quantifizierbar und bewertbar ist (vgl. VwGH 17.3.1994, 91/14/0001; VwGH 7.4.2022, Ro 2021/13/0009). Eine Ausnahme kommt nur in Betracht, wenn der Sach- oder Dienstleistungsanspruch des Unternehmers für den Betrieb keinen Wert mehr hat („Fehlmaßnahme“, vgl. VwGH 7.4.2022, Ro 2021/13/0009 unter Verweis auf BFH 23.6.1997, GrS 2/93, "Apothekerfall"). Dies ist der Fall, wenn eine Mietsache im Betrieb nicht mehr genutzt werden kann, dh. diese weder vom Unternehmen selbst genutzt noch untervermietet werden kann. Diesfalls ist für die Verpflichtung zur Zahlung des Mietzinses eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden (vgl. VwGH 7.4.2022, Ro 2021/13/0009 zu bereits geschlossenen Filialen im Lebensmitteleinzelhandel). Wird eine Mietsache hingegen nach wie vor im Betrieb genutzt, ist eine Reduktion des Wertes des Sachleistungsanspruches nicht erkennbar, weshalb die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften im Hinblick auf die weiterhin genutzte Mietsache unzulässig ist (vgl. VwGH 7.4.2022, Ro 2021/13/0009 zu vom Unternehmen nach wie vor betriebenen „verlustträchtigen“ Filialen im Lebensmitteleinzelhandel). Im Hinblick auf die weiterhin genutzten Filialen gilt dies auch dann, wenn bereits die variablen Kosten die Erlöse übersteigen (negativer Deckungsbeitrag).

Rz 3393 wird geändert (Klarstellung):

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 **aus dem Dienstverhältnis** zugesagte Pension darf einschließlich der **(auf das nämliche Dienstverhältnis entfallenden)** 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). [...]

Rz 3403b wird geändert (Klarstellung):

3403b

Eine Wertpapierunterdeckung zu einem Bilanzstichtag würde an sich in zwei Wirtschaftsjahren zu einem entsprechenden 30-prozentigen Gewinnzuschlag führen, weil die Wertpapierunterdeckung in einem solchen Fall sowohl zum Schluss des einen als auch zum Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres vorliegt. Da es aber unbillig erscheint, dass eine Wertpapierunterdeckung gleichen Ausmaßes nur deswegen zu einem zweifachen Gewinnzuschlag führt, weil sie nicht nur während eines Wirtschaftsjahres, sondern schon am vorangegangenen Bilanzstichtag vorgelegen hat, bestehen keine Bedenken, von einem Gewinnzuschlag für das zweite Wirtschaftsjahr Abstand zu nehmen, wenn die fehlenden Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Ende des ersten Wirtschaftsjahres nachgeschafft werden.

Werden die fehlenden Wertpapiere innerhalb der zweimonatigen Nachfrist nicht nachgeschafft, führt die Unterdeckung auch in diesem Wirtschaftsjahr zu einem Gewinnzuschlag. Die Höhe des Gewinnzuschlages bestimmt sich nach der jeweils höchsten Unterdeckung in diesem Wirtschaftsjahr. Ein mehrfacher Gewinnzuschlag bei länger andauernden oder mehrmaligen Unterdeckungen in einem Wirtschaftsjahr ist nicht vorzunehmen.

Beispiel 3:

Ausgehend vom Beispiel 2 in Rz 3403a wird angenommen:

<i>Gewinnzuschlag</i>	<i>Wirtschaftsjahr 2009</i>	<i>Wirtschaftsjahr 2010</i>
<i>a) Der Aufstockungsverpflichtung (20.000) wird erst nach dem 31.12.2009, wohl aber bis Ende Februar 2010 entsprochen</i>	<i>6.000</i>	<i>-</i>
<i>b) Der Aufstockungsverpflichtung wird auch nicht bis Ende Februar 2010 entsprochen</i>	<i>6.000</i>	<i>6.000</i>

<i>c) Die Nachbeschaffung der getilgten Wertpapiere (10.000) erfolgt nach dem 10.1.2010, aber noch vor dem 1.3.2010</i>	3.000	-
<i>d) Die Nachbeschaffung der getilgten Wertpapiere erfolgt nicht bis Ende Februar 2010</i>	3.000	3.000
<i>e) Es trifft sowohl die Annahme a) als auch die Annahme c) zu</i>	9.000	-
<i>f) Es trifft sowohl die Annahme a) als auch die Annahme d) zu</i>	9.000	3.000
<i>g) Es trifft sowohl die Annahme b) als auch die Annahme c) zu</i>	9.000	6.000
<i>h) Es trifft sowohl die Annahme b) als auch die Annahme d) zu</i>	9.000	9.000

Abschnitt 9.1 samt Rz 3701 bis 3730 wird geändert (Zusammenfassung und Straffung der bisherigen Abschnitte 9.2 und 9.2a, ÖkoStRefG 2022 Teil I, Klarstellungen. Inhaltlich unveränderter (sondern nur verschobener oder umformulierter) Text wird nicht fett gedruckt, nur inhaltlich geänderter oder ergänzter Text wird **fett** dargestellt. Dabei wird jeweils die bisherige Rz genannt. Alttext wird nicht angeführt.):

9.1 Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988)

9.1.1 Allgemeines

3701 (Rz 3819 aF sinngemäß)

Einkommensteuerpflichtigen mit betrieblichen Einkünften steht ein Gewinnfreibetrag zu. Er setzt für Gewinne bis 30.000 Euro keine Investitionsdeckung voraus; erst die über 30.000 Euro hinausgehenden Gewinne müssen durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt sein.

3702 (Rz 3820 aF)

Der Gewinnfreibetrag für Gewinne bis 30.000 Euro wird als "Grundfreibetrag" bezeichnet. Bei mehreren Betrieben mit positivem Betriebsergebnis (darunter fallen sowohl Einzelbetriebe als auch "Bündelbetriebe" im Rahmen von Mitunternehmerschaften) werden die Gewinne für den Grundfreibetrag zusammengerechnet. Dabei werden nur positive Ergebnisse einbezogen, Verluste bleiben unberücksichtigt.

Für Gewinne über 30.000 Euro steht ein Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gedeckt ist. Dieser Teil des Gewinnfreibetrages wird als "investitionsbedingter Gewinnfreibetrag" bezeichnet.

3703 (Rz 3821 aF)

Der Gewinnfreibetrag steht allen betrieblichen Einkunftsarten offen. Er ist sowohl bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als auch bei Bilanzierung möglich. Die Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter muss in einem Wirtschaftsjahr erfolgen, das im selben Veranlagungsjahr endet.

9.1.1.1 Gewinn

3704 (Rz 3822 und Rz 3845a 1. Absatz aF sinngemäß, ÖkoStRefG 2022)

Bemessungsgrundlage ist der Gewinn ohne Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988 und ohne betriebliche Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und Z 2 EStG 1988, wenn sie mit einem besonderen Steuersatz gem. § 27a Abs. 1 EStG 1988 besteuert werden. Sind im Betriebsgewinn sondersteuersatzbegünstigte Substanzgewinne **oder Gewinne aus Kryptowährungen** enthalten, sind diese Gewinne stets (unabhängig von einer Regelbesteuerungsoption) in die Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag einzubeziehen.

Ein Übergangsgewinn erhöht die Bemessungsgrundlage, ein Übergangsverlust vermindert nach Maßgabe des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 (Siebentelregelung) die Bemessungsgrundlage.

Grundstücksgewinne, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, unabhängig davon, ob sie zum Tarif oder mit dem Sondersteuersatz besteuert werden.

3705 (Rz 3845a ab 2. Absatz aF, ÖkoStRefG 2022)

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

Für die Zuordnung gilt:

- In einem ersten Schritt ist die Höhe des Gewinnfreibetrages auf der Grundlage des (gesamten) Betriebsgewinnes zu ermitteln. Liegt ein Gesamtverlust vor, besteht kein Anspruch auf einen (anteiligen) Gewinnfreibetrag für einen darin allenfalls enthaltenen sondersteuersatzbegünstigten Gewinn.

- Steht ein Gewinnfreibetrag auf Grund eines betrieblichen Gesamtgewinnes zu, ist der gesamte Gewinnfreibetrag in einem zweiten Schritt nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Teil der tarifsteuerepflichtigen Einkünfte und der Teil der mit Sondersteuersatz besteuerten Substanzgewinne zum Betriebsgewinn beiträgt.

Beispiele:

1. Der Verlust beträgt 2.000 €. Davon sind 10.000 € laufender Verlust und 8.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes, der mit **30%** besteuert wird. Im Hinblick auf den Gesamtverlust steht kein GFB zu.
2. Der Gewinn beträgt 20.000 €. Davon sind 2.000 € laufender Verlust und 22.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes, der mit **30%** besteuert wird. Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) ist der (gesamte) Betriebsgewinn, das sind 20.000 €. Der GFB beträgt daher **15%** von 20.000 €, somit **3.000 €**. Der gesamte GFB ist nur dem Grundstücksveräußerungsgewinn zuzuordnen, dieser beträgt daher **19.000 €**.
3. Der Gewinn beträgt **50.000 €**. Davon sind **40.000 €** laufender Gewinn und 10.000 € ein Gewinn aus dem Verkauf eines Betriebsgrundstückes, der mit **30%** besteuert wird. Bemessungsgrundlage für den GFB ist der (gesamte) Betriebsgewinn, das sind **50.000 €**. Der GFB beträgt daher **15%** von **30.000 €** und **13%** von **20.000 €**, somit **7.100 €**. Der gesamte GFB ist zu **80%** dem laufenden Gewinn und zu **20%** dem Grundstücksveräußerungsgewinn zuzuordnen. Der tarifmäßig zu berücksichtigende GFB beträgt daher **5.680 € (80% von 7.100)**; er gliedert sich entsprechend anteilig in einen Grundfreibetrag iHv **3.600 € (80% von 4.500)** und einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag iHv **2.080 € (80% von 2.600)**. Der auf den Grundstücksgewinn entfallende GFB beträgt **1.420 €** und entfällt iHv **900 € (20% von 4.500)** auf den Grundfreibetrag und iHv **520 € (20% von 2.600)** auf den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag. Die Einkünfte betragen:

	Gewinn vor GFB	Grund-FB	Investitionsbedingter GFB	Gewinn nach GFB
Tarifeinkünfte	40.000	3.600	2.080	34.320
Sondersteuersatz-einkünfte	10.000	900	520	8.580
Gesamt	50.000	4.500	2.600	42.900

Eine allfällige Nachversteuerung des Gewinnfreibetrages (Rz 3735 ff) erfolgt im Rahmen des Besteuerungsregimes, in dem sich der Gewinnfreibetrag ausgewirkt hat. Die Bestimmungen, die hinsichtlich des investitionsbedingten Gewinnfreibetrags die Deckungs-, Ausweis- und Nachversteuerungsverpflichtungen betreffen, gelten auch bei Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages im Rahmen der Besteuerung mit **einem Sondersteuersatz**.

Dementsprechend ist erforderlichenfalls beim Deckungswirtschaftsgut danach zu differenzieren, ob dieses einen im Rahmen des Tarifs berücksichtigten Gewinnfreibetrag

oder einen im Rahmen der Besteuerung mit einem Sondersteuersatz berücksichtigten Gewinnfreibetrag deckt.

3706 (Rz 3822a aF; alte Rechtslage gelöscht)

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

Bei Inanspruchnahme der Sportlerpauschalierung (BGBl. II Nr. 418/2000) kann neben dem Grundfreibetrag auch ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen werden. In diesem Fall ist ein Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen; zwei Drittel des unter Berücksichtigung der Freibeträge ermittelten Gewinnes sind progressionserhöhend zu berücksichtigen (§ 2 und § 3 der Sportlerpauschalierungsverordnung).

9.1.1.2 Höhe

3707 (Rz 3846 aF, ÖkoStRefG 2022, alte Rechtslage gelöscht)

Rechtslage bis Veranlagung 2021 (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre)

Der Gewinnfreibetrag beträgt bis zu einer Bemessungsgrundlage von 175.000 Euro 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. Der Gewinnfreibetrag steht 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. Dies gilt analog dazu auch für jene Fälle, in denen mehrere Wirtschaftsjahre zu positiven Ergebnissen in einem Veranlagungsjahr führen.

Beispiele:

	<i>Fall 1</i>	<i>Fall 2</i>	<i>Fall 3</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>190.000</i>	<i>280.000</i>	<i>650.000</i>
<i>Höchstmögliches Ausmaß GFB</i>	<i>23.800¹⁾</i>	<i>30.100</i>	<i>45.350</i>
<i>Grundfreibetrag</i>	<i>3.900</i>	<i>3.900</i>	<i>3.900</i>

<i>Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB</i>	19.900	26.200	41.450
<i>Investitionen in begünstigte WG</i>	24.000	25.000	60.000
<i>Investitionsbedingter GFB</i>	19.900 ²⁾	25.000 ³⁾	41.450
<i>GFB gesamt</i>	23.800	28.900	45.350
<i>Gewinn endgültig</i>	166.200	251.100	604.650

¹⁾ $22.750 (175.000 \times 13\%) + 1.050 (15.000 \times 7\%) = 23.800$

²⁾ $23.800 \text{ (Zeile 2)} - 3.900 \text{ (Zeile 3)} = 19.900$

³⁾ *Mit der Höhe der Investitionen begrenzt*

Rechtslage ab Veranlagung 2022 (nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre)

Der Gewinnfreibetrag beträgt bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro 15%. Überschreitet die Bemessungsgrundlage diesen Betrag, steht für den Überschreibungsbetrag, abhängig von der Höhe der Überschreitung, ein reduzierter Gewinnfreibetrag zu. Für einen Überschreibungsbetrag bis 145.000 Euro stehen 13%, für weitere 175.000 Euro 7% und für weitere 230.000 Euro 4,5% Gewinnfreibetrag zu. Der Gewinnfreibetrag steht somit nur für Gewinne bis zu 580.000 Euro zu. Unter Zugrundelegung der Prozentstaffelung ergibt sich damit ein Maximalausmaß von 45.950 Euro.

Beispiele:

	<i>Fall 1</i>	<i>Fall 2</i>	<i>Fall 3</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	190.000	280.000	650.000
<i>Höchstmögliches Ausmaß GFB</i>	24.400¹⁾	30.700	45.950⁴⁾
<i>Grundfreibetrag</i>	4.500	4.500	4.500
<i>Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB</i>	19.900	26.200	41.450
<i>Investitionen in begünstigte WG</i>	24.000	25.000	60.000
<i>Investitionsbedingter GFB</i>	19.900²⁾	25.000³⁾	41.450
<i>GFB gesamt</i>	24.400	29.500	45.950
<i>Gewinn endgültig</i>	165.600	250.500	604.050

¹⁾ $4.500 (30.000 \times 15\%) + 18.850 (145.000 \times 13\%) + 1.050 ([190.000 - 30.000 - 145.000 = 15.000] \times 7\%) = 24.400$

²⁾ $24.400 \text{ (Zeile 2)} - 4.500 \text{ (Zeile 3)} = 19.900$

3) Mit der Höhe der Investitionen begrenzt

4) Deckel

Enden in einem Veranlagungsjahr mehrere Wirtschaftsjahre (zB ein abweichendes Wirtschaftsjahr und ein Rumpfwirtschaftsjahr), sind die Ergebnisse zu saldieren.

3708 (Rz 3847 aF, ÖkoStRefG 2022)

Übersteigt bei mehreren Betrieben die Bemessungsgrundlage insgesamt **30.000 Euro (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 175.000 Euro)**, ist gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auf Basis der gestaffelten Sätze ein Durchschnittssatz zu ermitteln. Dabei ist zunächst der höchstmögliche Gewinnfreibetrag des Steuerpflichtigen auf Grundlage der Gewinne der einzelnen Betriebe an Hand der gestaffelten Sätze zu errechnen. Daraus ist ein Durchschnittssatz (Gewinnfreibetrag dividiert durch die Bemessungsgrundlage) abzuleiten. Dieser ist sodann für das Höchstausmaß des Gewinnfreibetrages für jeden einzelnen Betrieb maßgebend.

Bei mehreren Betrieben ist der Grundfreibetrag von höchstens **4.500 Euro (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 3.900 Euro)** grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zuzuordnen, subsidiär erfolgt eine Zurechnung im Verhältnis der Gewinne. Übersteigt die Bemessungsgrundlage insgesamt 30.000 Euro, steht unter der Voraussetzung entsprechender Investitionen bei jedem Betrieb **in Höhe des Durchschnittssatzes** ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag zu, soweit diesem Betrieb nicht ohnehin schon ein Grundfreibetrag zugeordnet ist.

Beispiel:

	<i>Betrieb A</i>	<i>Betrieb B</i>	<i>Betrieb C</i>	<i>Gesamt</i>
<i>Bemessungsgrundlagen</i>	<i>40.000</i>	<i>90.000</i>	<i>50.000</i>	<i>180.000</i>
<i>Höchstmögliches Ausmaß GFB für den Steuerpflichtigen insgesamt</i>				<i>23.700¹⁾</i>
<i>Durchschnittssatz</i>				<i>13,16%²⁾</i>
<i>Betriebsbezogene Höchstgrenze für GFB (13,16%¹⁾ des Gewinns)</i>	<i>5.267</i>	<i>11.850</i>	<i>6.583</i>	<i>23.700</i>
<i>Grundfreibetrag (Zuordnung durch Steuerpflichtigen)</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>4.500</i>	<i>4.500</i>

Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt				19.200
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen	5.267	11.850	2.083 ³⁾	19.200
Investitionen in begünstigte WG	6.000	13.000	2.600	
Berücksichtigter investitionsbedingter GFB	5.267	11.850	2.083	19.200
Berücksichtigter GFB	5.267	11.850	6.583	23.700
Betriebliche Einkünfte endgültig	34.733	78.150	43.417	156.300⁴⁾

¹⁾ $4.500 (30.000 \times 15\%) + 18.850 (145.000 \times 13\%) + 350 ([180.000 - 30.000 - 145.000 = 5.000] \times 7\%) = 23.700$

²⁾ Periodisch

³⁾ Da diesem Betrieb der Grundbetrag zugeordnet wurde, ist dieser vom betriebsbezogenen Höchstbetrag abzuziehen; der verbleibende Restbetrag stellt das Potenzial für den investitionsbedingten GFB dar.

⁴⁾ = 180.000 (Bemessungsgrundlagen gesamt) – 23.700 (GFB gesamt)

3709 (Rz 3848 aF, ÖkoStRefG 2022)

Übersteigt die Summe der Betriebsgewinne den Betrag von 580.000 Euro, beträgt der Gewinnfreibetrag höchstens **45.950 Euro (vor dem 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.350 Euro)**. Aus diesem Höchstbetrag ist der Durchschnittssatz abzuleiten und dieser auf die einzelnen Betriebsgewinne anzuwenden.

Beispiel:

	Betrieb A	Betrieb B	Betrieb C	Gesamt
Bemessungsgrundlagen	40.000	90.000	460.000	590.000
Höchstmögliches Ausmaß GFB für den Steuerpflichtigen insgesamt				45.950
Durchschnittssatz				7,7881%¹⁾
Betriebsbezogene Höchstgrenze bei	3.115	7.009	35.826	45.950

Anwendung des Durchschnittssatzes				
Grundfreibetrag	-	-	4.500	4.500
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB gesamt				41.450
Verbleibender möglicher investitionsbedingter GFB betriebsbezogen	3.115	7.009	31.326	41.450
Investitionen in begünstigte WG	4.000	8.000	32.000	
Berücksichtigter investitionsbedingter GFB	3.115	7.009	31.326	41.450
Berücksichtigter GFB	3.115	7.009	35.826	45.950
Betriebliche Einkünfte endgültig	36.885	82.991	424.174	544.050²⁾

¹⁾ $(45.950: 590.000) \times 100$

²⁾ Betriebsgewinne gesamt (590.000) abzüglich GFB gesamt (45.950)

3710 (Rz 3823a aF, ÖkoStRefG 2022)

Bei der Ermittlung des Gewinnfreibetrages sind auch ausländische Teile einer betrieblichen Einkunftsquelle zu berücksichtigen.

Der maximal mögliche Gewinnfreibetrag wird auf Basis des gesamten Betriebsgewinnes ermittelt. Bei DBA mit Befreiungsmethode ist der Gewinnfreibetrag entsprechend dem Anteil der inländischen und der ausländischen Einkünfte aufzuteilen. Dadurch kürzt der Gewinnfreibetrag auch den ausländischen Teil des Gewinnes und wirkt sich daher beim Progressionsvorbehalt aus.

Beispiel:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100, davon im Inland 30 und im Ausland 70.

*Inländische Einkünfte nach GFB **25,50** (30 - 15%).*

*Progressionseinkünfte nach GFB **59,50** (70 - 15%).*

Auch bei teilweisen Verlusten ist der gesamte Gewinn die Obergrenze hinsichtlich der Ermittlung des maximal möglichen Gewinnfreibetrages. Wird im inländischen Teil ein Gewinn und im Ausland ein Verlust erzielt, ist der Verlust nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 in Österreich zu berücksichtigen und kürzt somit den maximal möglichen Gewinnfreibetrag.

Beispiel:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 80, davon im Inland 100, im Ausland -20. Da die negativen ausländischen Einkünfte in Österreich zu berücksichtigen sind, kann der GFB nur von 80 bemessen werden.

In Fällen, in denen ein Verlust im Inland und im Ausland ein diesen Verlust übersteigender Gewinnanteil erzielt wird, ist ebenfalls der gesamte Gewinn die Obergrenze für die Bemessung des Gewinnfreibetrages. Dies ist jedoch nur dann relevant, wenn im Inland aus anderen nicht betrieblichen Einkunftsquellen positive Einkünfte erzielt werden.

Beispiel:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 80, davon im Inland -20, im Ausland 100; zusätzlich inländische Einkünfte aus VuV in Höhe von 50.

Inländische gewerbliche Einkünfte -20 (kein GFB möglich).

*Progressionseinkünfte nach GFB **88** (100 – 15% von 80).*

9.1.1.3 Grundfreibetrag

3711 (Rz 3824 aF, ÖkoStRefG 2022)

Tätigt der Steuerpflichtige keine Investitionen, steht ihm jedenfalls ein Grundfreibetrag in Höhe von **15%** (**vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 13%**) des Gewinnes, höchstens aber in Höhe von **15%** (**vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 13%**) **von 30.000 Euro zu. Der Grundfreibetrag kann daher höchstens 4.500 Euro (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 3.900 Euro)** betragen. Bei zwei oder mehreren betrieblichen Einkunftsquellen kann der Steuerpflichtige den Grundfreibetrag den einzelnen Betrieben (einschließlich Mitunternehmeranteilen) zuordnen, maximal jedoch in Höhe von **15%** (**vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 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 **4.500 Euro (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 3.900 Euro)** pro Person und Veranlagungsjahr ergeben.

3712 (Rz 3825 aF)

Der Grundfreibetrag wird im Einkommensteuerverfahren (Formular E 1a) auch ohne besondere Geltendmachung automatisch zuerkannt. Dies gilt aber nicht im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO. Bei zwei oder mehreren Betrieben erfolgt in Fällen

ohne Zuordnung durch den Steuerpflichtigen eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Gewinne.

9.1.1.4 Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag

3713 (Rz 3826 aF, ÖkoStRefG 2022)

Der Grundfreibetrag erhöht sich um einen "investitionsbedingten Gewinnfreibetrag": Innerhalb des Höchstbetrages von **45.950 Euro (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.350 Euro)** berechnet sich das maximale Ausmaß der Erhöhung aus der Anwendung der gestaffelten Sätze auf die 30.000 Euro übersteigende Bemessungsgrundlage. Voraussetzung dafür ist, dass die Erhöhung zur Gänze durch Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter gedeckt ist.

Das Ausmaß der Erhöhung ist somit zweifach limitiert, und zwar mit

- dem Betrag, der sich aus der Anwendung der gestaffelten Prozentsätze auf die **30.000 Euro übersteigende Bemessungsgrundlage ergibt**, sowie
- der Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter.

Der niedrigere Betrag stellt den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag dar.

3714 (Rz 3826a aF)

Die COVID-19-Investitionsprämie für Unternehmen nach dem Investitionsprämiengesetz, BGBl. I Nr. 88/2020, stellt gemäß § 124b Z 365 EStG 1988 keine Betriebseinnahme dar. § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind auf sie nicht anwendbar. Somit werden die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter (§ 10 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) durch die Investitionsprämie nicht gekürzt.

9.1.1.5 Mehrere Einkunftsquellen

3715 (Rz 3827 aF, ÖkoStRefG 2022)

Bei mehreren begünstigungsfähigen Einkunftsquellen (Betrieben einschließlich Mitunternehmeranteilen) kann der Steuerpflichtige frei entscheiden, welcher betrieblichen Einkunftsquelle bzw. welchen betrieblichen Einkunftsquellen und gegebenenfalls in welchem Ausmaß er den Grundfreibetrag zuordnet (höchstens aber **15%** des jeweiligen Betriebsgewinnes, maximal **4.500 Euro; vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 13%**, maximal 3.900 Euro). Unterbleibt eine Zuordnung, erfolgt die Aufteilung nach dem Verhältnis der Gewinne.

Beispiel:

*Ein Steuerpflichtiger erzielt im Jahr **2022** im Gewerbebetrieb A einen Gewinn von 40.000 Euro und im Gewerbebetrieb B einen Gewinn von 10.000 Euro. In Betrieb B werden begünstigte Wirtschaftsgüter in Höhe von 1.000 Euro angeschafft. Der*

Grundfreibetrag von insgesamt **4.500** Euro kann vom Steuerpflichtigen zB zur Gänze dem Betrieb A zugeordnet werden (siehe a). Der Steuerpflichtige könnte auch beispielsweise **3.000** Euro dem Betrieb A und **1.500** Euro (= Maximalbetrag für Betrieb B) dem Betrieb B zuordnen (siehe b); dies wäre allerdings – ebenso wie wenn er eine Zuordnung unterlässt – nachteilig (siehe c).

a) Zuordnung zur Gänze zum Betrieb A:

	Betrieb A	Betrieb B
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	40.000	10.000
Maximaler Gewinnfreibetrag ¹⁾	5.800	1.300
Investitionen begünstigte WG	-	1.000
Grundfreibetrag	4.500	0
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	0	1.000
Gewinnfreibetrag insgesamt	4.500	1.000
Gewinn endgültig	35.500	9.000
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	44.500	

¹⁾ Bei 50.000 € Gewinn steht insgesamt ein GFB von 7.100 € zu.

b) Zuordnung nach Wahl: Betrieb A **3.000** €, Betrieb B **1.500** €:

	Betrieb A	Betrieb B
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	40.000	10.000
Maximaler Gewinnfreibetrag	5.600	1.500
Investitionen begünstigte WG	-	1.000
Grundfreibetrag	3.000	1.500
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	0	0 ¹⁾
Gewinnfreibetrag insgesamt	3.000	1.500
Gewinn endgültig	37.000	8.500
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	45.500	

¹⁾ Kein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag, da die Bemessungsgrundlage schon durch den Grundfreibetrag ausgeschöpft wurde.

c) Keine Zuordnung, daher Aufteilung des Grundfreibetrages nach dem Gewinnverhältnis:

	Betrieb A	Betrieb B
Gewinn vor Gewinnfreibetrag	40.000	10.000
Maximaler Gewinnfreibetrag ¹⁾	5.680	1.420
Investitionen begünstigte WG	-	1.000
Grundfreibetrag ¹⁾	3.600	900
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	0	520
Gewinnfreibetrag insgesamt	3.600	1.420
Gewinn endgültig	36.400	8.580
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	44.980	

¹⁾ Aufteilung im Verhältnis der Gewinne (80% : 20%).

9.1.2 Begünstigte Investitionen

9.1.2.1 Begünstigte Wirtschaftsgüter

3716 (Rz 3703 aF, Klarstellung)

Voraussetzung für den **investitionsbedingten Gewinnfreibetrag** ist, dass im betreffenden Wirtschaftsjahr abnutzbare körperliche Anlagegüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren angeschafft oder hergestellt worden sind.

Im Fall der gemischten (teils betrieblichen, teils privaten) Nutzung ist auf die Betriebsvermögenszugehörigkeit abzustellen: Bei Überwiegen der betrieblichen Nutzung können die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt werden, im Fall des Überwiegens der privaten Nutzung liegt kein betriebliches Wirtschaftsgut vor, für **das** ein **investitionsbedingter Gewinnfreibetrag** geltend gemacht werden könnte.

Ein Freibetrag steht sowohl für notwendiges, als auch für gewillkürtes Betriebsvermögen zu (vgl. dazu Rz 469, 589 ff). Abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter werden durch die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrags – anders als Wertpapiere (vgl. Rz 3719) – nicht zu notwendigem Betriebsvermögen und vermitteln bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 4 Abs. 3 EStG 1988 keine Berechtigung für den Freibetrag.

3717 (Rz 3828 aF; alte Rechtslage gelöscht)

Es besteht kein Ausschluss von Gebäudeinvestitionen (einschließlich Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude). Kosten für die Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes können in jenem Ausmaß zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen, in dem das Gebäude dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist (siehe dazu Rz 557 ff).

Beispiele:

- 1. Ein angeschafftes Gebäude wird zu 90% privat und zu 10% betrieblich genutzt. Die Anschaffungskosten können infolge Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Privatvermögen nicht zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.*
- 2. Ein angeschafftes Gebäude wird zu 85% betrieblich und zu 15% privat genutzt. Die Anschaffungskosten können infolge Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Betriebsvermögen zur Gänze zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.*
- 3. In einem zu 85% betrieblich und zu 15% privat genutzten Gebäude wird der Privatbereich durch einen Herstellungsaufwand vollständig umgestaltet. Dieser (private) Herstellungsaufwand kann nicht zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.*

3718 (1. Absatz Rz 3829 aF, ab 2. Absatz Rz 3704b aF)

Der Gewinnfreibetrag steht im Herstellungsfall (erst) im Fertigstellungszeitpunkt für die gesamten Herstellungskosten zu.

Im Fall nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind die nachträglich anfallenden Kosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung des Wirtschaftsgutes für den Freibetrag zu berücksichtigen. Nachträgliche Änderungen (Erhöhungen, Verminderungen) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO dar.

Beispiel 1:

Im Jahr 1 wird eine Maschine (Nutzungsdauer fünf Jahre) um 10.000 Euro an den Steuerpflichtigen geliefert. In diesem Ausmaß wird ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen. Im Jahr 2 fallen Montagekosten in Höhe von 500 Euro an. Diese sind im Jahr 1 in die Bemessungsgrundlage für den Freibetrag einzubeziehen, ungeachtet der Tatsache, dass die nachträglichen Anschaffungskosten erst im Jahr 2 zu aktivieren sind.

Vorauszahlungen (Anzahlungen) auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen zu keinem Freibetrag, da im Zeitpunkt der Vorauszahlung noch keine Anschaffung oder Herstellung vorliegt.

Beispiel 2:

Im Jahr 1 wird für eine Maschine (Nutzungsdauer fünf Jahre) eine Anzahlung in Höhe von 1.000 Euro geleistet. Die Maschine wird im Jahr 2 geliefert. Der Kaufpreis beträgt 5.000 Euro, davon werden – nach Abzug der Anzahlung – 4.000 Euro bezahlt. Die gesamten Anschaffungskosten von 5.000 Euro sind in die Bemessung des Freibetrages des Jahres 2 einzubeziehen. Die Anzahlung des Jahres 1 darf nicht in die Bemessung des Freibetrages des Jahres 1 einbezogen werden.

3719 (Rz 3704 aF, 4. und letzter Absatz Rz 3828a aF, Verweisanpassung)

Der **investitionsbedingte Gewinnfreibetrag** steht auch zu, wenn bestimmte Wertpapiere angeschafft werden. Die Wertpapiere sind in § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 umschrieben (siehe dazu Rz 3406c ff). Rückdeckungsversicherungen, die bei der Pensionsrückstellung auf das Ausmaß der erforderlichen Wertpapierdeckung anrechenbar sind, sind für die Inanspruchnahme des **investitionsbedingten Gewinnfreibetrages** nicht geeignet.

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

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

Eine fondsgebundene Lebensversicherung stellt kein zur Deckung des Gewinnfreibetrages taugliches Wirtschaftsgut dar.

Als Anschaffungszeitpunkt ist bei Wertpapieren – unabhängig vom Zahlungsfluss und vom Zeitpunkt der Erteilung des Kaufauftrages – jener Zeitpunkt anzusehen, zu dem das Wertpapier für den Steuerpflichtigen verfügbar ist, das ist jener Zeitpunkt, zu dem das Wertpapier auf dem Depot eingebucht wurde (vgl. BFG 10.6.2014, RV/7100104/2013; BFG 23.10.2014, RV/5101024/2011).

Der Umtausch von Anteilen an einem Kapitalanlagefonds auf Grund **einer Verschmelzung** gemäß **§ 114 bis 127 InvFG 2011** gilt nicht als Tausch (**§ 186 Abs. 4 InvFG 2011**). Die neuen Anteile treten an die Stelle der alten.

Die Widmung für den **investitionsbedingten Gewinnfreibetrag** geschieht bei Wertpapieren durch Aufnahme in das zu führende gesonderte Verzeichnis (§ 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988). In diesem ist betriebsbezogen für jedes Wertpapier der in Anspruch genommene Gewinnfreibetrag der Höhe nach auszuweisen (siehe Rz 3733). Da die Widmung für Zwecke des Gewinnfreibetrages (nur) durch den Ausweis in dem gesonderten Verzeichnis erfolgt, können Wertpapiere, die zur Inanspruchnahme des Freibetrages angeschafft wurden, auch mit privaten Wertpapieren auf einem gemeinsamen Wertpapierdepot gehalten werden.

Ebenso können Wertpapiere, die in mehreren Betrieben für Zwecke des **investitionsbedingten Gewinnfreibetrages** angeschafft wurden, auf einem einzigen Depot gehalten werden. Lautet das Depot auf mehrere Inhaber, muss die Anschaffung nachweislich durch den Steuerpflichtigen erfolgt sein.

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

Angeschaffte und im Verzeichnis ausgewiesene Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 stellen in jenem Umfang, in dem sie einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag vermitteln, notwendiges Betriebsvermögen dar. Für die Bemessung des Gewinnfreibetrages sind bei Wertpapieren die tatsächlichen Anschaffungskosten, die sich mit dem Nennwert bzw. Erstausgabepreis nicht decken müssen, heranzuziehen. Einge kaufte Stückzinsen zählen zu den Anschaffungskosten des Wertpapiers.

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

Eine Veräußerung von Wertpapieren, für die ein Freibetrag geltend gemacht wurde, innerhalb der Behaltefrist ist insoweit unschädlich, als im selben Wirtschaftsjahr begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung, siehe Rz 3737).

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30. Juni 2014 endeten und vor dem 1. Jänner 2017 begannen, waren ausschließlich Wohnbauanleihen begünstigt. Diese Einschränkung ist aufgrund des § 124b Z 252 EStG 1988 nicht mehr anwendbar.

3720 (Rz 3704a aF)

Werden Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, treten innerhalb von zwei Monaten nachbeschaffte Wertpapiere im Umfang der Anschaffungskosten der vorzeitig getilgten Wertpapiere an deren Stelle; es unterbleibt eine Nachversteuerung, in den nachbeschafften Wertpapieren setzt sich der Lauf der Behaltefrist der getilgten Wertpapiere fort (siehe Rz 3737).

Sollte eine vorzeitige Tilgung von Wertpapieren im Kalendermonat Dezember erfolgen, bestehen keine Bedenken, wenn für das Jahr der Tilgung eine Ersatzbeschaffung der getilgten Wertpapiere bis spätestens 31. Jänner des Folgejahres erfolgt; die Ersatzbeschaffung ist dann als zum 31.12. des Jahres der Tilgung erfolgt anzusehen.

3721 (Rz 3828a letzter Absatz aF)

Auch nach Ablauf der Behaltefrist stellen Wertpapiere, die zum Zweck der Deckung eines Gewinnfreibetrages angeschafft worden sind, Betriebsvermögen dar. Dies gilt auch außerhalb der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988. Nur durch eine Entnahme scheiden sie aus dem Betriebsvermögen aus.

3722 (Rz 3828b aF)

Wertpapiere müssen im Jahr der Geltendmachung des Freibetrages die Voraussetzungen als begünstigtes Wirtschaftsgut erfüllen. Eine Änderung der Qualifikation als begünstigtes Wertpapier während der Behalteaue, etwa weil Anlagebestimmungen eines Investmentfonds so geändert werden, dass die entsprechenden Anteile nicht mehr den gesetzlichen Voraussetzungen entsprechen, hat keine Auswirkung und stellt keinen Grund für eine Nachversteuerung dar.

9.1.2.2 Ausgeschlossene Wirtschaftsgüter**3723** (Rz 3705 aF)

Für folgende Wirtschaftsgüter kann **gemäß § 10 Abs. 4 EStG 1988** kein **investitionsbedingter Gewinnfreibetrag** geltend gemacht werden:

- Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen. Die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen" sind im Sinne der Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 auszulegen.
- Luftfahrzeuge.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden.
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter.
 - Im Fall der Anschaffung ist von einem gebrauchten Wirtschaftsgut auszugehen, wenn es im Zeitpunkt der Anschaffung bereits einem nutzungsbedingten Wertverzehr unterlegen ist. Vorführrgeräte (zB Vorführfahrzeuge) sind als gebrauchte Wirtschaftsgüter anzusehen. Ausstellungsstücke (bspw. auf Messen) oder im Probetrieb (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0378) eingesetzte Wirtschaftsgüter sind als ungebrauchte Wirtschaftsgüter zu werten. Ebenso sind dem Grunde nach begünstigte Fahrzeuge, die durch den Händler für einen Tag zugelassen wurden (Tageszulassungen), als ungebrauchte Wirtschaftsgüter zu werten.
 - Für hergestellte Wirtschaftsgüter gilt:
 - Ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut liegt vor, wenn durch die Herstellung ein Wirtschaftsgut entsteht, das sich in seiner Verkehrsgängigkeit von jenem

unterscheidet, aus dessen Bestandteilen es zusammengesetzt ist (in diesem Sinne VwGH 20.2.2008, 2006/15/0130).

- Wird ein Wirtschaftsgut hergestellt und stammen die Bestandteile aus Wirtschaftsgütern, die zuvor dieselbe Marktgängigkeit wie das hergestellte Wirtschaftsgut aufgewiesen haben, führt nicht schon die Herstellung selbst zu einem ungebrauchten Wirtschaftsgut. Das hergestellte Wirtschaftsgut ist ungebraucht, wenn der Wertanteil ungebrauchter Bestandteile und der Eigenleistung mindestens 75% der Herstellungskosten beträgt.
 - Wird ein voll abbeschriebenes Wirtschaftsgut dergestalt generalüberholt, dass die Produktivität massiv erhöht wird, stellt dies eine Änderung der Wesensart dar; es liegt daher ein ungebrauchtes Wirtschaftsgut vor (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0079).
- Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige oder die Mitunternehmerschaft bei Beteiligung an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zu mindestens 20% beteiligt ist (vgl. § 228 UGB) und einen beherrschenden Einfluss ausübt. Gegebenenfalls kann auch auf Grund eines persönlichen Naheverhältnisses ein beherrschender Einfluss vorliegen (zB bei Unternehmen im Familienverband).
- Wirtschaftsgüter, für die eine Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988 in Anspruch genommen wurde.

9.1.2.3 Vierjährige Mindestnutzungsdauer

3724 (Rz 3706 aF)

Die angeschafften oder hergestellten abnutzbaren Wirtschaftsgüter müssen eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben. Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist jene anzunehmen, die der Bemessung der AfA zu Grunde gelegt wird (Rz 3113 ff).

Eine Inanspruchnahme des Freibetrages auf Grund nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist bei einer vierjährigen Nutzungsdauer auch dann möglich, wenn die restliche Nutzungsdauer im Zeitpunkt des Anfalles der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr vier Jahre beträgt.

3725 (Rz 3707 aF)

Wird im Zuge abgabenrechtlicher Überprüfungen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf weniger als vier Jahre reduziert, bleibt ein in Anspruch genommener Freibetrag bestehen, es sei denn, die seinerzeitige Nutzungsdauer wurde willkürlich festgelegt. Die Nutzungsdauer ist jedenfalls nicht willkürlich festgelegt worden, wenn ihr allgemein übliche AfA-Werte (zB Werte laut deutschen AfA-Tabellen, vgl. Rz 3115) zu Grunde liegen.

Wird im Zuge abgabenrechtlicher Überprüfungen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf mindestens vier Jahre erhöht, kann der Freibetrag für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung in Anspruch genommen werden.

Kommt es nachträglich (nach dem Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung) wegen einer wesentlichen und dauernden Änderung der für die Nutzungsdauer maßgeblichen Verhältnisse zu einer Änderung der einmal geschätzten Nutzungsdauer, ergeben sich daraus für den Freibetrag keine Konsequenzen. Bei Absinken der Nutzungsdauer auf unter vier Jahre (etwa durch Einführung eines Mehrschichtbetriebes) hat daher keine Auflösung des ursprünglich zu Recht geltend gemachten Freibetrages zu erfolgen; bei Verlängerung der bisher nicht mindestens vier Jahre betragenden Nutzungsdauer (etwa Einstellung des Mehrschichtbetriebes) kann jedoch keine Bildung eines Freibetrages erfolgen.

9.1.2.4 Zurechnung zu einer Betriebsstätte im Inland

3726 (Rz 3830 aF)

Die begünstigten Wirtschaftsgüter müssen einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sein, der/die der Erzielung von betrieblichen Einkünften dient. Dazu ist eine körperliche Anwesenheit des Wirtschaftsgutes in einer Betriebsstätte im Inland nicht unbedingt erforderlich (zB bei LKWs, Containern). Das Wirtschaftsgut muss dem inländischen Betrieb oder der inländischen Betriebsstätte jedoch dienen, es muss eine funktionelle Zugehörigkeit gegeben sein; das Wirtschaftsgut muss somit dem Aufgabenbereich des inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte zuordenbar sein. Der geforderte Bezug zum inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte ergibt sich zB durch Leistungen für diese oder durch die Einsatzlenkung von dieser aus.

Erfolgen sämtliche kaufmännischen und einsatzorganisatorischen Maßnahmen von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte aus, ist das Wirtschaftsgut diesem Betrieb/dieser Betriebsstätte funktional zuzuordnen. Dies auch dann, wenn das Wirtschaftsgut ausschließlich außerhalb des inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte stationiert ist und die Einsätze von diesem Ort aus erfolgen. Hat ein Unternehmer in einem solchen Fall nur im Inland einen Betrieb/eine Betriebsstätte, können alle zum Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgüter nur diesem Betrieb/dieser Betriebsstätte zugerechnet werden. Der Gewinnfreibetrag steht daher unter diesen Voraussetzungen auch für außerhalb des Betriebs/der Betriebsstätte eingesetzte Wirtschaftsgüter zu.

3727 (Rz 3831 aF)

Hat der Unternehmer hingegen (auch) eine Betriebsstätte außerhalb Österreichs, ist zu prüfen, ob ein im Ausland eingesetztes Wirtschaftsgut der ausländischen Betriebsstätte

zuzurechnen ist. Wird ein Wirtschaftsgut in jenem ausländischen Staat eingesetzt, in dem sich eine Betriebsstätte befindet, ist regelmäßig von einer Zurechnung zu dieser Betriebsstätte auszugehen. Die Zurechnung zu einer ausländischen Betriebsstätte ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut für einen Einsatz in dieser ausländischen Betriebsstätte angeschafft wird. Wird ein Wirtschaftsgut zunächst in einer Betriebsstätte im Inland eingesetzt und sodann vor Ablauf der Behaltefrist in eine ausländische Betriebsstätte verbracht, ist der Gewinnfreibetrag gewinnerhöhend aufzulösen (§ 10 Abs. 5 EStG 1988, Rz 3735 ff). Eine gewinnerhöhende Auflösung unterbleibt nur dann, wenn es sich um einen bloß vorübergehenden Auslandseinsatz von nicht mehr als zwölf Monaten handelt.

3728 (Rz 3832 aF)

Wirtschaftsgüter, die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden, gelten nicht als einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zugehörig. Von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte verleaste Wirtschaftsgüter müssen daher in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden (vgl. EuGH 4.12.2008, Rs C-330/07, *Jobra*, zu § 108e EStG 1988).

9.1.3 Ausweis in der Steuererklärung, Dokumentation begünstigter Wirtschaftsgüter

3729 (Rz 3833 aF)

Für die Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages sieht § 10 Abs. 7 EStG 1988 - anders als für den Grundfreibetrag - als weitere Voraussetzung den Ausweis des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in der Steuererklärung vor, und zwar getrennt nach körperlichen Anlagegütern und Wertpapieren. Wird nur die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in der Steuererklärung ausgewiesen, erfolgt die Berücksichtigung des Grundfreibetrages von Amts wegen.

3730 (Rz 3834 aF)

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 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.

3731 (Rz 3835 aF)

Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 (siehe Rz 3732) und Wertpapiere gemäß § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (siehe Rz 3733) auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zum erstmaligen Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich. Wirtschaftsgüter, die im Verzeichnis nicht enthalten sind, können nach Eintritt der erstmaligen Rechtskraft nicht (mehr) zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages herangezogen werden.

3732 (Rz 3836 aF)

Hinsichtlich abnutzbarer Wirtschaftsgüter ist der in Anspruch genommene Freibetrag bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern im Anlageverzeichnis (§ 7 Abs. 3 EStG 1988) beim jeweiligen Wirtschaftsgut der Höhe nach auszuweisen. Das Anlageverzeichnis ist dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen. Es bestehen keine Bedenken, wenn der Ausweis in einer getrennten Beilage zum Anlageverzeichnis erfolgt.

Bei Bilanzierern kann der Ausweis im Anlagenspiegel oder in einem eigenen Verzeichnis erfolgen.

3733 (Rz 3837 aF)

Begünstigte Wertpapiere, für die der Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen worden ist, sind in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen, das dem Finanzamt auf Verlangen vorzulegen ist; der Ausweis im Anlageverzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 ist für Wertpapiere nicht ausreichend. In dem Verzeichnis ist auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungskosten des jeweiligen Wertpapiers zur Deckung des Freibetrages beitragen. Soweit Wertpapiere zur Deckung eines Gewinnfreibetrages nicht herangezogen worden sind, können sie ohne Nachversteuerung wieder veräußert werden.

3734 (Rz 3838 aF)

Der Freibetrag kann höchstens im Umfang der Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, eine auch nur teilweise Ausschöpfung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Freibetrag ist zulässig.

Unterbleibt bei den begünstigten körperlichen Wirtschaftsgütern im Anlageverzeichnis oder bei den Wertpapieren im gesonderten Verzeichnis eine genaue Darstellung, in welcher Höhe ein Freibetrag für das jeweilige Wirtschaftsgut in Anspruch genommen worden ist, ist im Fall der Verwirklichung des Nachversteuerungstatbestandes der Freibetrag im Umfang der vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachzuversteuern; dies gilt auch dann, wenn andere Wirtschaftsgüter vorhanden sind, um den gesamten in Anspruch genommenen Freibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu decken.

9.1.4 Behaltefrist, Nachversteuerung**3735 (Rz 3839 aF)**

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.

Wurde der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag von sondersteuersatzbegünstigten Gewinnen geltend gemacht, erfolgt eine Nachversteuerung im Rahmen des Besteuerungsregimes, in dem sich der Gewinnfreibetrag ausgewirkt hat (siehe dazu Rz 3705).

Keine Nachversteuerung erfolgt in Fällen des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder wegen behördlichen Eingriffs (siehe dazu Rz 3864 ff sowie hinsichtlich Insolvenz Rz 3737).

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 auf Grund einer Erbausschlagung kein Betrieb auf die Erben übergeht. **Gleiches gilt, wenn der Rechtsnachfolger eines Gesellschafters nach dessen Tod aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Regelungen (Gesellschaftsvertrag) de facto zwangsweise aus der Gesellschaft ausscheidet.**

Eine durch Erwerbsunfähigkeit ausgelöste Betriebsaufgabe ist als Ausscheiden durch höhere Gewalt zu betrachten. Ein Nachweis über die Krankheit und die damit einhergehende Erwerbsunfähigkeit ist zu erbringen (siehe dazu Rz 7315b).

3736 (Rz 3716 aF)

Die Behaltefrist läuft von Tag zu Tag. Sie beginnt mit dem der Anschaffung oder Herstellung folgenden Tag und endet vier Kalenderjahre nach diesem Tag.

Beispiel:

Am 12.8.2022 wird eine Maschine (Nutzungsdauer fünf Jahre) angeschafft, für die ein Freibetrag in Anspruch genommen wird. Die Behaltefrist beginnt mit dem 13.8.2022, 0.00 Uhr und endet am 12.8.2026, 24.00 Uhr.

3737 (Rz 3717 und Rz 3840 aF)

Im Falle des Ausscheidens von begünstigten Wertpapieren unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden. Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter nicht in Betracht.

Der Steuerpflichtige hat im Anlageverzeichnis beim entsprechenden Ersatzbeschaffungswirtschaftsgut zu dokumentieren, in welcher Höhe ein Freibetrag aus einem ausgeschiedenen Wertpapier auf das entsprechende körperliche Wirtschaftsgut übertragen worden ist. Überdies ist der Zeitpunkt des Ausscheidens des Wertpapiers, von dem der übertragene Freibetrag stammt, zu dokumentieren (zum Fristenlauf bei Ersatzbeschaffung siehe Rz 3739 ff). Zur leichteren Lesbarkeit des Anlageverzeichnisses bestehen keine Bedenken, diese Dokumentation in einer gesonderten Beilage vorzunehmen.

Im selben Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte begünstigungsfähige körperliche Anlagegüter sind zur Übertragung des Freibetrages jedenfalls heranzuziehen. Die ersatzbeschafften Wirtschaftsgüter dürfen im Fall eines Gewinnes in Höhe des übertragenen Freibetrages nicht in die Bemessungsgrundlage des Freibetrages im Jahr der Anschaffung oder Herstellung einbezogen werden.

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

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

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

3738 (Rz 3840a aF)

Ein Rückkauf von Wertpapieren im Rahmen einer Abwicklung nach dem Bundesgesetz über die Sanierung und Abwicklung von Banken (Sanierungs- und Abwicklungsgesetz – BaSAG), BGBl. I Nr. 98/2014, ist einer vorzeitigen Tilgung gleichzuhalten. Eine Nachversteuerung unterbleibt daher in Fällen, in denen sich das emittierende Institut gemäß den Bestimmungen des BaSAG in Abwicklung befindet bzw. aufgrund eines Bescheides der FMA gemäß § 162 BaSAG eine Abbaugesellschaft anstelle des Kreditinstitutes errichtet wurde und die betreffenden Wertpapiere vom Kreditinstitut oder der betreffenden Abbaugesellschaft zurückgekauft werden.

Verkäufe außerhalb des Anwendungsbereiches des BaSAG oder an Dritte sind, auch wenn es sich um „Notverkäufe“ handelt, einer vorzeitigen Tilgung nicht gleichzuhalten.

3739 (Rz 3718 aF)

Beim ersatzbeschafften Wirtschaftsgut wird der Fristenlauf des ausgeschiedenen Wertpapiers auf den Lauf der Frist von vier Jahren angerechnet. Erfolgt Wertpapierveräußerung und Wirtschaftsgutanschaffung oder -herstellung am selben Tag, wird im Ergebnis beim angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut der ursprüngliche Fristenlauf fortgesetzt.

Beispiel:

Die Anschaffung von Wertpapieren erfolgte am 17.4.2022 unter Inanspruchnahme des Freibetrages in Höhe von 10.000 Euro. Am 12.2.2024 werden sämtliche angeschafften Wertpapiere veräußert. Am selben Tag wird eine begünstigte Maschine um 13.000 Euro angeschafft (Ersatzbeschaffung). Die Behaltefrist für diese Maschine hinsichtlich des Freibetrages von 10.000 Euro endet am 17.4.2026.

3740 (Rz 3719 aF)

Sollte die Veräußerung des Wertpapiers vor der Anschaffung/Herstellung des Ersatzwirtschaftsgutes erfolgt sein, ist die Zeitspanne zwischen Wertpapierveräußerung und Anschaffung/Herstellung des Ersatzwirtschaftsgutes dem ursprünglichen Fristenlauf des Wertpapiers hinzuzurechnen.

Beispiel:

Wertpapieranschaffung am 1.4.2022, Wertpapierveräußerung am 1.5.2023, Anschaffung der Maschine (Ersatzbeschaffung) am 1.7.2023. Die Behaltefrist für die ersatzbeschaffte Maschine endet am 1.6.2026 (1.4.2026 Ende der ursprünglichen vierjährigen Behaltefrist des Wertpapiers zuzüglich 2 Monate - Zeitspanne zwischen Wertpapierveräußerung und Maschinenanschaffung).

3741 (Rz 3720 aF)

Sollte die Anschaffung/Herstellung des Ersatzwirtschaftsgutes vor der Veräußerung des Wertpapiers erfolgt sein, ist beim angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgut der ursprüngliche Fristenlauf des Wertpapiers fortzusetzen. Es kommt zu keiner Verkürzung des Fristenlaufs, da die Anschaffung/Herstellung erst mit der Veräußerung des Wertpapiers zur „Ersatzbeschaffung“ wird.

3742 (Rz 3721 aF)

Stehen der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes Wertpapieranschaffungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten gegenüber, erfolgt somit die Übertragung mehrerer aus Wertpapieranschaffungen stammender Freibeträge auf ein einziges Wirtschaftsgut, ist die Fortsetzung der Behaltefrist auf die einzelnen Wertpapieranschaffungen bezogen zu sehen.

Beispiel:

Wertpapieranschaffung 1 am 15.3.2022 um 200,

Wertpapieranschaffung 2 am 7.5.2023 um 500,

Wertpapieranschaffung 3 am 21.8.2024 um 300.

Veräußerung sämtlicher Wertpapiere am 14.11.2025, am selben Tag erfolgt die Anschaffung einer Maschine um 1.200. Im Umfang des Freibetrages von insgesamt 1.000 unterbleibt eine Nachversteuerung und ist keine Inanspruchnahme des Freibetrages im Jahr 2025 möglich („Übertragung“ des Freibetrages).

Hinsichtlich der Maschine endet die Behaltefrist in Bezug auf die Wertpapieranschaffung 1 am 15.3.2026, in Bezug auf die Wertpapieranschaffung 2 am 7.5.2027 und in Bezug auf die Wertpapieranschaffung 3 am 21.8.2028.

Wird die Maschine vor dem 16.3.2026 veräußert, ist der Freibetrag aus der Wertpapieranschaffung 1, 2 und 3 nachzuversteuern (1.000), da die Behaltefrist in Bezug auf sämtliche Wertpapieranschaffungen noch nicht abgelaufen ist.

Wird die Maschine nach dem 15.3.2026, aber vor dem 8.5.2027 veräußert, ist der Freibetrag aus der Wertpapieranschaffung 2 und 3 nachzuversteuern (800), da die Behaltefrist in Bezug auf diese Wertpapieranschaffungen noch nicht abgelaufen ist.

Wird die Maschine nach dem 7.5.2027, aber vor dem 22.8.2028 veräußert, ist der Freibetrag aus der Wertpapieranschaffung 3 nachzuversteuern (300), da die Behaltefrist in Bezug auf diese Wertpapieranschaffung noch nicht abgelaufen ist.

3743 (Rz 3722 aF)

Die Anpassung eines Freibetrages auf Grund nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten löst keinen neuen Fristenlauf aus, ebenso die Anpassung des Freibetrages wegen nachträglich geänderter Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

3744 (Rz 3841 aF)

Eine bloße Änderung in der Verwendung des Wirtschaftsgutes führt nicht zur Nachversteuerung. Wurde der Freibetrag von vornherein zu Unrecht gebildet, kann er mangels einer gesetzlichen Grundlage in einem der Folgejahre nicht aufgelöst werden. Eine Korrektur kann, unter Beachtung der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten, nur für das Jahr vorgenommen werden, in welchem die Bildung erfolgte.

3745 (Rz 3723 aF, letzter Absatz Rz 3725 aF)

Bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung des gesamten Betriebes oder bei Übertragung eines Teilbetriebes unter Mitübertragung des Wirtschaftsgutes wird die Nachversteuerungsverpflichtung auf den Erwerber überbunden. Es kommt beim Übernehmenden nur dann zur Nachversteuerung, wenn die Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Wird bei Übertragung des (Teil)Betriebes das Wirtschaftsgut, für das der Freibetrag geltend gemacht worden ist, im Restbetrieb zurückbehalten, läuft die Behaltefrist beim Übertragenden weiter. Entsprechendes gilt bei Umgründungen.

Wird aus Anlass einer Betriebsveräußerung ein körperliches Wirtschaftsgut oder Wertpapier, für das der Freibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen entnommen, kommt es zur Nachversteuerung. Der Nachversteuerungsbetrag ist Teil des Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG 1988).

Werden begünstigte Wirtschaftsgüter im Fall einer Betriebsaufgabe vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen entnommen, kommt es zur Nachversteuerung. Der Nachversteuerungsbetrag ist Teil des Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG 1988).

3746 (Rz 3724 aF)

Der (freiwillige oder verpflichtende) Wechsel zur Bilanzierung löst noch keine Nachversteuerung aus, zu einer solchen kommt es erst, wenn die Wirtschaftsgüter nach dem Wechsel vor Ablauf der Behaltefrist ausscheiden oder nicht mehr einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind.

9.1.5 Mitunternehmerschaften

3747 (Absatz 1 und ab Absatz 3 Rz 3842 aF, Absatz 2 Rz 3727 aF, ÖkoStRefG 2022)

Bei Mitunternehmerschaften können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch 45.950 Euro für die gesamte Mitunternehmerschaft (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 45.350 Euro), sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Die Aufteilung auf mehrere Gesellschafter hat nach Maßgabe des Anteils am steuerlichen Gewinn der Mitunternehmerschaft, somit nach Maßgabe des gesellschaftsvertraglich zustehenden Gewinnanteiles unter Berücksichtigung von Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu erfolgen. Der Gewinnfreibetrag ist daher auf jene Gesellschafter, die positive steuerliche Beteiligungseinkünfte erzielen, entsprechend ihrer prozentuellen steuerlichen Gewinnbeteiligung aufzuteilen.

Im Fall der Beteiligung einer Körperschaft (zB GmbH & Co KG) kann der auf die Körperschaft entfallende Freibetrag (anteilige Höchstbetrag) bei dieser keine Wirkung entfalten; der auf die Körperschaft entfallende Freibetrag kann bei den anderen Gesellschaftern (natürlichen Personen) keine Erhöhung des Freibetrages bewirken.

Gehört der Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen eines Betriebes eines Steuerpflichtigen, ist die Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nur im Rahmen der Gewinnermittlung dieses Betriebes möglich. Ergibt sich insgesamt ein Gewinn, teilt der darin enthaltene Gewinnanteil das Schicksal der betrieblichen Bemessungsgrundlage. Ergibt sich nach Verrechnung des Gewinnanteiles insgesamt ein Verlust, ist auch der Gewinnanteil vom Freibetrag ausgeschlossen.

Beispiel:

1. A ist mit 50%, B und C jeweils mit 25% am Gewinn und am Vermögen der ABC-OG (in der Folge: MU) beteiligt, die einen unternehmensrechtlichen Gewinn von 160.000 € erzielt. Von der MU werden begünstigte Wirtschaftsgüter (WG) im Wert von 8.000 € angeschafft. C hat im Sonderbetriebsvermögen begünstigte Wertpapiere in Höhe von 3.000 € angeschafft.

2. A hat zudem ein Einzelunternehmen (EU) und erzielt dort einen Gewinn von 240.000 €. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 35.000 € angeschafft. Er ordnet den Grundfreibetrag im Höchstausmaß dem MU-Anteil zu.

3. B hält den Mitunternehmeranteil im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens und erzielt in diesem Betrieb einen Gewinn von 175.000 €, insgesamt somit von 215.000 €. Im Einzelunternehmen wurden begünstigte Wirtschaftsgüter im Wert von 16.000 € angeschafft.

4. C hat neben seiner Beteiligung keine betrieblichen Einkünfte.

	A	B	C	
<i>Anteiliger Gewinn aus der MU</i>	80.000	40.000	40.000	160.000
<i>Davon maximaler Gewinnfreibetrag aus MU</i>	10.700	5.350	5.350	21.400
<i>Begünstigte WG in MU</i>	4.000	2.000	5.000 ¹⁾	
<i>MU-Anteil im Betriebsvermögen?</i>	Nein	Ja	Nein	
<i>Grundfreibetrag</i>	2.250 ²⁾	0 ³⁾	1.125 ⁴⁾	
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag aus MU</i>	4.000	0 ³⁾	4.225 ⁵⁾	
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt aus MU</i>	6.250	0	5.350	
<i>Steuerliches Ergebnis aus der MU</i>	73.750	40.000	34.650	
<i>Gewinn des EU</i>	240.000	215.000 ⁶⁾	-	
<i>Davon maximaler Gewinnfreibetrag</i>	27.900	26.150	-	
<i>Begünstigte WG</i>	35.000 ⁷⁾	18.000 ⁸⁾	-	
<i>Grundfreibetrag</i>	2.250 ⁹⁾	4.500	-	
<i>Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag EU</i>	25.650 ¹⁰⁾	21.650	-	
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt EU</i>	27.900	22.500	-	
<i>Gewinnfreibetrag insgesamt MU + EU</i>	34.150	22.500	5.350	

¹⁾ 2.000 anteilig aus MU und 3.000 im Sonderbetriebsvermögen.

²⁾ Maximale Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag aufgrund des Gewinnanspruchs 50% von 30.000 = 15.000, davon **15%**.

³⁾ MU-Anteil im Betriebsvermögen, daher Berücksichtigung auf Ebene des Einzelunternehmens.

4) **Maximale Bemessungsgrundlage für den Grundfreibetrag aufgrund des Gewinnanspruchs 25% von 30.000 = 7.500, davon 15%.**

5) **Der Maximalbetrag errechnet sich in diesem Fall wie folgt: maximal anteiliger Gewinnfreibetrag minus anteiligem Grundfreibetrag (5.350 – 1.125).**

6) **einschließlich der 40.000 Gewinntangente aus der MU.**

7) **im EU.**

8) **2.000 aus MU und 16.000 aus EU.**

9) **Noch nicht ausgeschöpfter Grundfreibetrag (4.500 abzüglich 2.250 aus Mitunternehmerschaft).**

10) **27.900 abzüglich "verbraucher" Grundfreibetrag 2.250.**

3748 (Rz 3843 aF, Rz 3729a, ÖkoStRefG 2022)

Bei Mitunternehmerschaften ist der den einzelnen Mitunternehmern zuzuordnende Gewinnfreibetrag wie folgt zu ermitteln:

1. Aufteilung des Grundfreibetrages entsprechend dem Gewinnanteil.
2. Aufteilung des möglichen investitionsbedingten Gewinnfreibetrages nach dem Gewinnanteil.
3. Prüfung, ob der mögliche investitionsbedingte Gewinnfreibetrag vermögensmäßig durch dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnende Wirtschaftsgüter (im gemeinschaftlichen Vermögen und/oder Sonderbetriebsvermögen) gedeckt ist. Dabei sind im Gesellschaftsvermögen stehende Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern entsprechend ihrer Vermögensbeteiligung zuzurechnen. Mangels Vermögensbeteiligung kann einem reinen Arbeitsgesellschafter kein Anteil an begünstigungsfähigen Investitionen des gemeinschaftlichen Betriebsvermögens zugerechnet werden; Arbeitsgesellschafter können einen Freibetrag daher nur insoweit in Anspruch nehmen, als dieser durch Investitionen im Sonderbetriebsvermögen des Arbeitsgesellschafters gedeckt ist. Ein von einem Mitunternehmer nicht ausgenützter oder ausnützbarer Freibetrag kann von den anderen Mitunternehmern nicht genutzt werden.

Beispiel:

An der ABC-OG sind A mit 25%, B mit 35% und C mit 40% gewinnbeteiligt. Die Vermögensbeteiligung beträgt: A: 10%, B: 15% und C 75%.

Im Jahr 1 wurden folgende (begünstigte) Wirtschaftsgüter (WG) angeschafft:

WG	AK in €	Anteil A	Anteil B	Anteil C
WG 1	34.000	3.400	5.100	25.500
WG 2	27.000	2.700	4.050	20.250

WG 3	4.500	450	675	3.375
WG 4	900	90	135	675
WG 5	650	65	97,50	487,50
Gesamt	67.050	6.705	10.057,50	50.287,50

Die ABC-OG erzielt einen steuerlichen Gewinn von 115.000 €, davon entfallen – entsprechend der vertraglichen Gewinnaufteilung - auf A 28.750 €, auf B 40.250 € und auf C 46.000 €.

Den Mitunternehmern sind folgende Grundfreibeträge zuzuordnen:

	Gewinn- anteil	Grundfreibetrag ¹⁾	Möglicher investitionsbedingter Gewinnfreibetrag ²⁾	Vermögensdeckung
A	28.750,00	1.125,00	2.762,50	6.705,00
B	40.250,00	1.575,00	3.867,50	10.057,50
C	46.000,00	1.800,00	4.420,00	50.287,50

¹⁾ 15% von 30.000 x Gewinnanteil

²⁾ 13% vom Gewinnanteil abzüglich Grundfreibetrag

Von den Mitunternehmern werden folgende Gewinnfreibeträge in Anspruch genommen:

	A	B	C
Grundfreibetrag	1.125,00	1.575,00	1.800,00
Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag			
WG 1	-	3.867,50	-
WG 2	2.700,00	-	4.420,00
WG 3	62,50	-	-
WG 4, 5	-	-	-
Gesamter investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	2.762,50	3.867,50	4.420,00
Gesamter Gewinnfreibetrag	3.887,50	5.442,50	6.220,00

3749 (Rz 3844 aF, ÖkoStRefG 2022)

Ergibt sich im Einkommensteuerverfahren, dass das Höchstausmaß des Grundfreibetrages überschritten wurde, weil der Grundfreibetrag im Rahmen verschiedener Gewinnfeststellungsverfahren in einem insgesamt den Betrag von **4.500 Euro (vor 1.1.2022 beginnende Wirtschaftsjahre: 3.900 Euro)** übersteigenden Ausmaß berücksichtigt worden ist, muss der Grundfreibetrag auf das Höchstausmaß zurückgeführt werden. Sollte wegen der Höchstbetragsüberschreitung eine Änderung eines Gewinnfeststellungsverfahrens erforderlich sein, stellt die Tatsache, dass sich das Überschreiten des Höchstbetrages aus einem anderen Verfahren ergibt, ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO in Bezug auf das betreffende Feststellungsverfahren dar. Kann die Höchstbetragsüberschreitung nicht bereits im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens durch Kürzung des geltend gemachten Grundfreibetrages berücksichtigt werden, ist dem Steuerpflichtigen mittels Vorhaltes die Höchstbetragsüberschreitung zur Kenntnis zu bringen; er ist weiters aufzufordern, bekannt zu geben, im Rahmen welchen Feststellungsverfahrens eine Minderung des Grundfreibetrages eintreten soll. Aufgrund der Entscheidung des Steuerpflichtigen ist sodann das betreffende Feststellungsverfahren gemäß § 295a BAO zu ändern. Der geänderte Gewinnanteil ist sodann der Einkommensteuerveranlagung zu Grunde zu legen.

3750 (Rz 3727 dritter Absatz aF)

Bei einer privat gehaltenen Beteiligung ist der Freibetrag für körperliche Wirtschaftsgüter im Anlageverzeichnis gesellschafterbezogen auszuweisen, für Wertpapiere hat in dem gesonderten Verzeichnis ein gesellschafterbezogener Ausweis zu erfolgen bzw. sind im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters angeschaffte Wertpapiere in einem eigenen Verzeichnis des Gesellschafters auszuweisen; Rz 3733 gilt entsprechend.

3751 (Rz 3729b aF, ÖkoStRefG 2022)

Wird eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen halten, gilt:

- Der Mitunternehmerschaft zuzurechnende körperliche Wirtschaftsgüter, für die im Einzelunternehmen ein Freibetrag beansprucht wird, sind beim Einzelunternehmen in einem gesonderten Verzeichnis darzustellen; Rz 3731 gilt entsprechend. Im Anlageverzeichnis (Verzeichnis) der Mitunternehmerschaft hat für den betreffenden Gesellschafter der Ausweis eines Freibetrages zu unterbleiben.
- Investitionen im Einzelunternehmen (körperliche Wirtschaftsgüter und Wertpapiere) können für einen aus der Mitunternehmerschaft stammenden Freibetrag verwendet werden. Investitionen in einer Mitunternehmerschaft (körperliche Wirtschaftsgüter und Wertpapiere) können höchstens in jenem Umfang für den Freibetrag berücksichtigt werden, in dem das Ergebnis aus der Beteiligung zum gesamten Freibetrag beiträgt.

Beispiel:

<i>Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft:</i>	<i>5.000</i>
<i>Gewinn des Einzelunternehmens (vor MU-Gewinntangente):</i>	<u><i>12.000</i></u>
<i>Gesamt:</i>	<i>17.000</i>

*Höchstmöglicher Freibetrag daher **2.550***

*Die **2.550** können zur Gänze durch Investitionen im Einzelunternehmen gedeckt werden, es können aber auch Investitionen in der Mitunternehmerschaft zur Deckung des Freibetrages herangezogen werden, höchstens jedoch in Höhe von **15%** des aus der Mitunternehmerschaft stammenden Gewinnanteils. Unzulässig ist es daher in diesem Fall, aus der Mitunternehmerschaft mehr Investitionen als **750** zur Deckung heranzuziehen, das heißt, es können fehlende Investitionen im Einzelunternehmen nicht durch Investitionen in der Mitunternehmerschaft ersetzt werden.*

- Für ausgeschiedene Wertpapiere der Mitunternehmerschaft kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter nur von der Mitunternehmerschaft angeschaffte/hergestellte körperliche Wirtschaftsgüter in Betracht. Für ausgeschiedene Wertpapiere des Einzelunternehmens kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter nur vom Einzelunternehmer angeschaffte/hergestellte körperliche Wirtschaftsgüter in Betracht (siehe aber Rz 3737 zur vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren).
- Bei Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen gilt Folgendes: Für ausgeschiedene Wertpapiere der Mitunternehmerschaft oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters kommen als Ersatzbeschaffungswirtschaftsgüter von der Mitunternehmerschaft oder vom Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen angeschaffte/hergestellte körperliche Wirtschaftsgüter in Betracht (siehe aber Rz 3737 zur vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren).

Randzahlen 3752 bis 3800: *derzeit frei*

Abschnitt 9.2 wird samt Überschrift geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I; Zusammenfassung und Straffung der bisherigen Abschnitte 9.2 und 9.2a im neuen Abschnitt 9.1):

9.2 Investitionsfreibetrag (§ 11 EStG 1988)

9.2.1 Allgemeines und Verhältnis zu anderen Investitionsbegünstigungen

3801

Bei der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens kann ein Investitionsfreibetrag als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Dieser wird von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bemessen und zusätzlich zur Abschreibung des Wirtschaftsgutes gewährt. Der Abgabepflichtige hat bei

der Geltendmachung dem Grunde nach ein Wahlrecht. Durch einen erhöhten Freibetrag für ökologische Investitionen werden klimafreundliche Maßnahmen zusätzlich gefördert.

3802

Wie bei der AfA ist auch für den Investitionsfreibetrag Voraussetzung, dass das investierte Wirtschaftsgut dem Steuerpflichtigen zurechenbar ist, dh., dass er zumindest wirtschaftlicher Eigentümer ist (siehe Rz 123 ff). Zu Mieterinvestitionen vgl. Rz 3123, 3817.

3803

Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) wird durch den Investitionsfreibetrag nicht berührt. Kommt es im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu einer Teilwertabschreibung, ist ein Investitionsfreibetrag auch neben der Teilwertabschreibung zulässig.

3804

Die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages ist nur bei den betrieblichen Einkunftsarten zulässig und setzt die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung voraus. Maßgeblicher Zeitpunkt ist – unabhängig von der Bezahlung – die Anschaffung oder Herstellung.

Damit steht die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages auch Körperschaften offen. Vermögensverwaltende Körperschaften erzielen aufgrund des § 7 Abs. 3 KStG 1988 stets betriebliche Einkünfte und können daher bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen einen Investitionsfreibetrag in Anspruch nehmen (siehe dazu auch Rz 3810).

Der Investitionsfreibetrag steht jedoch nicht zu, wenn der Gewinn nach § 17 EStG 1988 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt wird (§ 11 Abs. 1 Z 4 EStG 1988).

3805

Da die für Zwecke des Investitionsfreibetrages begünstigte Investitionssumme mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von höchstens 1.000.000 Euro betraglich gedeckelt ist (Rz 3810), ist auch die gleichzeitige Inanspruchnahme forschungsfördernder Maßnahmen (Forschungsprämie gemäß § 108c EStG 1988) zulässig.

Bei natürlichen Personen ist auch die gleichzeitige Inanspruchnahme der Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG 1988) zulässig, allerdings vermindern sich durch die Übertragung stiller Reserven die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes für Zwecke des Investitionsfreibetrages.

Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde, scheiden von der Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages aus (siehe zum Ausschlusskatalog gemäß § 11 Abs. 3 EStG 1988 Rz 3817). Allerdings ist der Anwendungsbereich der beiden Regelungen nicht deckungsgleich; so sind zB Gebäude oder Wertpapiere von der Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages generell ausgenommen, nicht hingegen von der Inanspruchnahme des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages.

Die gleichzeitige Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages und der (befristeten) COVID-19-Investitionsprämie schließt sich nicht aus. Die COVID-19-Investitionsprämie führt nicht zu einer Kürzung der für den Investitionsfreibetrag maßgeblichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (siehe Rz 3714).

9.2.2 Höhe und Deckelung

3806

Der Investitionsfreibetrag beträgt 10% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens.

Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung dem Bereich Ökologisierung zuzuordnen ist, erhöht sich der Investitionsfreibetrag um 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und beträgt daher insgesamt 15% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

In Zusammenschau mit dem Investitionshöchstbetrag von 1.000.000 Euro (siehe Rz 3810) ergibt sich aufgrund des Investitionsfreibetrages daher höchstens ein zusätzlicher Betriebsausgabenabzug von 100.000 (10%) bzw. 150.000 Euro (15%).

3807

Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Investitionsfreibetrages kommen die (nachträglichen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten (siehe Rz 2188 ff) bzw. die aktivierten Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Betracht. § 6 Z 10 und § 12 Abs. 6 EStG 1988 sind gegebenenfalls zu beachten.

3808

Die dem Bereich Ökologisierung zuzuordnenden Investitionen werden im Wege einer noch zu erlassenden Verordnung näher festgelegt.

3809

Der Investitionsfreibetrag kann – ungeachtet des anzuwendenden Prozentsatzes (siehe Rz 3806) – insgesamt höchstens von Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Höhe von 1.000.000 Euro im Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden (Investitionshöchstbetrag).

Umfasst das Wirtschaftsjahr nicht zwölf Monate, ist für jeden Monat ein Zwölftel des Höchstbetrages anzusetzen (§ 11 Abs. 1 Z 2 EStG 1988), dh im Fall eines Rumpfwirtschaftsjahres ist der Betrag entsprechend zu aliquotieren (für jeden Monat ein Zwölftel).

3810

In Bezug auf den Investitionshöchstbetrag ist keine steuersubjektbezogene, sondern eine betriebsbezogene Betrachtung maßgeblich. Vor diesem Hintergrund gilt:

- Unterhält eine natürliche Person mehrere Betriebe, kann der Investitionsfreibetrag sowie der Investitionshöchstbetrag folglich mehrfach – einmal pro Betrieb – geltend gemacht werden.
- Mitunternehmerschaften haben als eigenständiges Gewinnermittlungssubjekt im Rahmen der Gewinnermittlung den Investitionsfreibetrag in Bezug auf Wirtschaftsgüter in ihrem eigenen (und einzigen; siehe Rz 5832) Betrieb geltend zu machen. Bei Anschaffungen/Herstellungen von begünstigten Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens durch die Mitunternehmerschaft kann der Investitionsfreibetrag von dieser nur einheitlich, dh. nicht gesondert nach Gesellschaftern geltend gemacht werden. Auch für Zwecke des Investitionshöchstbetrages ist bei Personengesellschaften von einem einheitlichen Betrieb auszugehen, sodass der Investitionshöchstbetrag nur einmal pro Personengesellschaft zusteht. Auch für Sonderbetriebsvermögen kann (im Rahmen des Investitionshöchstbetrages der Gesellschaft) ein IFB geltend gemacht werden.
- Hält ein Mitunternehmer die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen eines eigenständigen Betriebes, kann der Investitionsfreibetrag auf beiden Betriebsebenen – einmal bezogen auf den Betrieb des Mitunternehmers, einmal bezogen auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft – gesondert bis zur Höhe des jeweiligen betriebsbezogenen Investitionshöchstbetrages von 1.000.000 Euro ausgeschöpft werden. Bei einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft kann der IFB auf beiden Ebenen geltend gemacht werden, sofern im jeweiligen Betrieb jeweils begünstigte Investitionen getätigt werden.
- Auch bei Kapitalgesellschaften ist für Zwecke des Investitionsfreibetrages von einem einheitlichen Betrieb auszugehen, sodass der Investitionshöchstbetrag von Anschaffungs- und Herstellungskosten iHv 1.000.000 Euro einmal pro Kapitalgesellschaft zusteht. Dies ergibt sich vor dem Hintergrund des § 7 Abs. 3 KStG 1988, wonach eine Kapitalgesellschaft ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und für sämtliche Betätigungen eine einheitliche Gewinnermittlung vornimmt (vgl. KStR 2013 Rz 402). Folglich können auch

vermögensverwaltende § 7 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaften den Investitionsfreibetrag von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von höchstens 1.000.000 Euro geltend machen.

- Ist eine § 7 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaft Gruppenmitglied oder Gruppenträger einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG 1988, bleibt diese ein eigenständiges Gewinnermittlungssubjekt, weshalb auch der Investitionsfreibetrag auf Ebene der jeweiligen Körperschaft geltend zu machen ist und der Investitionshöchstbetrag von 1.000.000 Euro einmal pro Körperschaft zusteht.
- Bei unter § 7 Abs. 2 KStG 1988 fallenden Körperschaften kann der Investitionsfreibetrag bzw. der Investitionshöchstbetrag – wie bei natürlichen Personen mit mehreren Betrieben (siehe erstes Aufzählungszeichen) – mehrfach geltend gemacht werden (pro Betrieb einmal).

Zum Investitionshöchstbetrag bei Umgründungen siehe UmgrStR 2002 Rz 123.

9.2.3 Erfasste Wirtschaftsgüter

9.2.3.1 Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens

3811

Der Investitionsfreibetrag kann nur für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens geltend gemacht werden. Zur Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen vgl. Rz 455 ff, 479 ff, 571.

3812

Der Investitionsfreibetrag steht nur für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens (Rz 612 ff) zu, nicht hingegen für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (zur Abgrenzung Anlagevermögen - Umlaufvermögen siehe Rz 606). Wird ein Wirtschaftsgut zunächst als Umlaufvermögen angeschafft und erst in einem späteren Wirtschaftsjahr in das Anlagevermögen überführt, ist die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages nicht möglich.

3813

Kommt einem bilanziellen Aktivposten nicht Wirtschaftsguteigenschaft zu (zB Bilanzierungshilfen, Rechnungsabgrenzungsposten, Verteilungspositionen gemäß § 4 Abs. 6 EStG 1988), steht hierfür auch kein Investitionsfreibetrag zu. Für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die dem Aktivierungsverbot des § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 unterliegen, kann – sofern sie

nicht ohnehin schon vom Ausschlusskatalog nach Maßgabe von § 11 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 erfasst sind – ein Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden.

9.2.3.2 Vierjährige Nutzungsdauer

3814

Der Investitionsfreibetrag kann nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von betrieblichen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die aufgrund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden, als nicht einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zugerechnet (vgl. Rz 3830 ff).

Gestaltungen durch konzerninterne Vermietung von Wirtschaftsgütern sind darüber hinaus unter dem Blickwinkel des Missbrauchs im Sinne des § 22 BAO zu prüfen.

3815

Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist jene anzunehmen, die der Bemessung der Absetzung für Abnutzung zu Grunde gelegt wird. Bei Investitionsvorgängen auf bereits vorhandene Wirtschaftsgüter ist – sofern eine Anschaffung oder Herstellung und kein gebrauchtes Wirtschaftsgut vorliegt – die neu festzulegende Restnutzungsdauer maßgebend.

3816

Wird im Zuge abgabenrechtlicher Überprüfungen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf weniger als vier Jahre reduziert, bleibt ein in Anspruch genommener Investitionsfreibetrag bestehen, es sei denn, die seinerzeitige Nutzungsdauer wurde willkürlich festgelegt. Die Nutzungsdauer ist jedenfalls nicht willkürlich festgelegt worden, wenn ihr allgemein übliche AfA-Werte zu Grunde liegen.

Kommt es nachträglich (nach dem Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung) wegen einer wesentlichen und dauernden Änderung der für die Nutzungsdauer maßgeblichen Verhältnisse zu einer Änderung der einmal geschätzten Nutzungsdauer, ergeben sich daraus für den Investitionsfreibetrag keine Konsequenzen. Bei Absinken der Nutzungsdauer auf unter vier Jahre (etwa durch Einführung eines Mehrschichtbetriebes) hat daher keine Nachversteuerung des ursprünglich zu Recht geltend gemachten Investitionsfreibetrages zu erfolgen; bei Verlängerung der Nutzungsdauer (etwa Einstellung des Mehrschichtbetriebes) kann jedoch keine Bildung eines Investitionsfreibetrages erfolgen.

9.2.3.3 Nicht begünstigte Wirtschaftsgüter

3817

Der Katalog der vom Investitionsfreibetrag ausgenommenen Wirtschaftsgüter nach § 11 Abs. 3 EStG 1988 orientiert sich an den gemäß § 7 Abs. 1a Z 1 EStG 1988 von der degressiven Absetzung für Abnutzung ausgenommenen Wirtschaftsgütern. Für folgende Wirtschaftsgüter kann der Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden:

- Wirtschaftsgüter, die zur Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Rz 3713) herangezogen werden und bereits dadurch begünstigt sind (siehe auch schon Rz 3805; Z 1).
- Wirtschaftsgüter, für die in § 8 EStG 1988 ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist, ausgenommen Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (Z 2):
 - Gebäude sind somit von der Inanspruchnahme des neuen Investitionsfreibetrages generell ausgeschlossen. Gleiches gilt für Mieterinvestitionen, wenn sie für sich wie Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters nach den Grundsätzen des § 8 EStG 1988 abgeschrieben werden (VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0013).
 - Dem für die degressive Absetzung für Abnutzung geltenden Ausnahmekatalog entsprechend sind auch für Zwecke des Investitionsfreibetrages Kraftfahrzeuge iSd § 8 Abs. 6 EStG 1988 mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer begünstigt (Rz 3262). Ebenso sind Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen, IFB-fähig.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden. Wird von der Sofortabschreibungsmöglichkeit nicht Gebrauch gemacht, steht (bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen) ein Investitionsfreibetrag zu (Z 3).
- Unkörperliche Wirtschaftsgüter, die nicht den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung oder Gesundheit/Life-Science zuzuordnen sind; ausgenommen vom Investitionsfreibetrag bleiben jedoch stets jene unkörperlichen Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind oder von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden (Z 4).
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter (darunter fallen auch Vorführfahrzeuge; Z 5).

- **Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen, sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen (Z 6). Vgl. Rz 3818.**

3818

§ 11 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 sieht vor, die darin genannten Anlagen in einer noch zu erlassenden Verordnung näher festzulegen.

9.2.4 Zeitliche Aspekte

3819

Der Investitionsfreibetrag kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (= Fertigstellung) des begünstigten Wirtschaftsgutes geltend gemacht werden. Für die Anschaffung ist der Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht maßgeblich (siehe Rz 2166; bei beweglichen Wirtschaftsgütern daher idR deren Übergabe). Maßgeblicher Zeitpunkt für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages ist damit im Unterschied zur AfA nicht die Inbetriebnahme des jeweiligen Wirtschaftsgutes.

3820

Im Fall nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind die nachträglich anfallenden Kosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung des Wirtschaftsgutes für den Freibetrag zu berücksichtigen. Nachträgliche Änderungen (Erhöhungen, Verminderungen) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten stellen rückwirkende Ereignisse iSd § 295a BAO dar (vgl. Rz 3718 zum GFB). Minderungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergeben sich bspw. durch die Gewährung von Rabatten, Skonti oder auch Gewährleistungen, weiters durch einen Nachlass des Kaufpreises oder anderer Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

3821

Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern über mehr als ein Wirtschaftsjahr, kann der Investitionsfreibetrag bereits von aktivierten Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfallen, geltend gemacht werden (§ 11 Abs. 4 EStG 1988). Die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages im Hinblick auf aktivierte Teilbeträge setzt jedoch voraus, dass nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 EStG 1988) bzw. nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen (§ 4 Abs. 1 und Abs. 3 EStG 1988) eine entsprechende Aktivierung vom Steuerpflichtigen auch tatsächlich vorgenommen wurde.

Der Steuerpflichtige hat somit ein Wahlrecht, ob er den Investitionsfreibetrag erst im Jahr des Abschlusses des Investitionsvorgangs von den gesamten Anschaffungs- oder

Herstellungskosten geltend macht oder ob er den Investitionsfreibetrag bereits von den aktivierten Teilbeträgen berechnet.

Beispiel:

Nimmt der Steuerpflichtige im dritten Herstellungsjahr einen Investitionsfreibetrag von den Teilerstellungskosten dieses Jahres vor, dann hat er sich für die Geltendmachung von den jeweiligen Teilerstellungskosten entschieden; für die in den abgelaufenen Jahren entstandenen Teilerstellungskosten kann der Investitionsfreibetrag nicht mehr nachgeholt werden, weil dem Steuerpflichtigen infolge der im dritten Herstellungsjahr vorgenommenen Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages von den Teilerstellungskosten keine (vollen) Herstellungskosten mehr für einen Investitionsfreibetrag zur Verfügung stehen und er daher auch im Jahr der Fertigstellung nur mehr von den Teilerstellungskosten dieses Wirtschaftsjahres einen Investitionsfreibetrag geltend machen kann.

Wurde im Falle der Betriebsübertragung vom Rechtsvorgänger von der Möglichkeit der Geltendmachung des Investitionsfreibetrages für aktivierte Teilbeträge Gebrauch gemacht, ist der Rechtsnachfolger insoweit daran gebunden; eine Geltendmachung des Investitionsfreibetrages auf die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Abschluss der Investition durch den Rechtsnachfolger kommt diesfalls nicht in Betracht.

3822

Der Investitionsfreibetrag kann erstmalig für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, bei denen der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) nach dem 31. Dezember 2022 liegt. Damit sind auch in Fällen, in denen bereits vor dem 1. Jänner 2023 Teilbeträge der Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert worden sind, die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Investitionsfreibetrag maßgeblich.

9.2.5 Nachversteuerung

9.2.5.1 Gewinnerhöhender Ansatz

3823

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der Investitionsfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren (Rz 3814 ff) 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, gilt Folgendes:

- Der Investitionsfreibetrag ist im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens insoweit gewinnerhöhend anzusetzen (Nachversteuerung).
- Im Falle der – entgeltlichen oder unentgeltlichen – Übertragung eines Betriebes vor Ablauf der Behaltefrist geht die Nachversteuerungshängigkeit auf den

Rechnachfolger über. Der Rechtsnachfolger hat den gewinnerhöhenden Ansatz vorzunehmen, wenn bei ihm vor Ablauf der Behaltefrist ein die Nachversteuerung auslösendes Ereignis verwirklicht wird.

- **Im Falle des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz.**

3824

Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt die Nachversteuerung des Investitionsfreibetrages. Die Bestimmung des § 12 Abs. 5 EStG 1988, wonach dem Ausscheiden durch behördlichen Eingriff das Ausscheiden zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes gleichgestellt wird, ist auf § 11 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 analog anzuwenden. Der Investitionsfreibetrag steht in diesen Fällen auch dann zu, wenn das Wirtschaftsgut bereits im Jahr der Anschaffung oder Herstellung ausscheidet, es im Anlagenverzeichnis bzw. in der Anlagenkartei also nie ausgewiesen war.

Zur höheren Gewalt siehe Rz 3864 ff.

3825

Eine bloße Änderung in der betrieblichen Verwendung des Wirtschaftsgutes führt nicht zur Nachversteuerung des Investitionsfreibetrages.

3826

Im Fall der Betriebsaufgabe vor Ablauf der Behaltefrist kommt es zu einer Nachversteuerung des geltend gemachten Investitionsfreibetrages zu Gunsten des Aufgabegewinnes. Bei entgeltlicher oder unentgeltlicher (Teil-)Betriebsübertragung unter Mitübertragung des Wirtschaftsgutes, für das der IFB geltend gemacht wurde, hat der Rechtsnachfolger bis zum Ablauf der Behaltefrist das Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen zu belassen, andernfalls hat der Rechtsnachfolger die auf ihn übergehende Nachversteuerungsverpflichtung vorzunehmen.

9.2.5.2 Behaltefrist

3827

Die Behaltefrist beträgt vier Jahre und läuft von Tag zu Tag. Sie beginnt mit dem der Anschaffung oder Herstellung folgenden Tag und endet vier Kalenderjahre nach diesem Tag.

Bei Teilanschaffungs- oder Teilherstellungsvorgängen beginnt die Frist mit dem Tag, der dem Tag der Beendigung des gesamten Investitionsvorgangs folgt, und zwar auch dann,

wenn ein Investitionsfreibetrag von den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen wird.

Die Anpassung eines Investitionsfreibetrages auf Grund nachträglicher oder nachträglich geänderter Anschaffungs- oder Herstellungskosten löst keinen neuen Fristenlauf aus.

3828

Die Behaltefrist für den Investitionsfreibetrag läuft bei einer unter das UmgrStG fallenden Betriebsübertragung zu Buchwerten beim umgründungsbedingten Rechtsnachfolger grundsätzlich weiter (vgl. § 11 Abs. 5 Z 2 EStG 1988). Der umgründungsbedingte Rechtsnachfolger hat den gewinnerhöhenden Ansatz vorzunehmen, wenn im Zeitpunkt der Umgründung die Behaltefrist noch nicht abgelaufen ist und in der Sphäre des Rechtsnachfolgers ein die Nachversteuerung auslösendes Ereignis eintritt. Dabei ist nicht zwischen Umgründungen unter Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge zu unterscheiden. Siehe dazu näher UmgrStR 2002 Rz 123. Zu den Auswirkungen von rückbezogenen Maßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG auf Behaltefrist und Nachversteuerung siehe weiters UmgrStR 2002 Rz 923a und Rz 926e.

9.2.6 Ausweis

3829

Ein bilanzieller Ausweis des Investitionsfreibetrages erfolgt weder unternehmensrechtlich noch steuerrechtlich (anders noch der mit 2001 ausgelaufene IFB); die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages erfolgt außerbilanziell.

Voraussetzungen für die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages sind:

- Der Investitionsfreibetrag wird in der Steuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen.
- Bei Wirtschaftsgütern, für die der Investitionsfreibetrag geltend gemacht wird, ist dieser im Anlageverzeichnis bzw. in der Anlagekartei auszuweisen. Die Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen.

Die Berücksichtigung des Investitionsfreibetrages ist nicht an den Eintritt der (ersten) Rechtskraft gebunden; für Änderungen nach Eintritt der Rechtskraft gelten die allgemeinen Regelungen der BAO.

Abschnitt 9.2a wird gestrichen (Zusammenfassung und Straffung der bisherigen Abschnitte 9.2 und 9.2a im neuen Abschnitt 9.1).

Abschnitt 9.2b wird gestrichen (obsolet).

Randzahlen 3830 bis 3860u: *derzeit frei*

Rz 3861a wird geändert (Klarstellung):

3861a

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

Eine systematisch korrekte Anwendung des § 12 EStG 1988 erfordert die steuerliche (Nach)Erfassungsmöglichkeit der zunächst unversteuert belassenen stillen Reserven, weil § 12 EStG 1988 keine endgültige Entsteuerung, sondern nur einen Besteuerungsaufschub vorsieht.

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

Nach dieser Systematik der Verordnung kann somit im Rahmen der Pauschalierung keine (Nach)Erfassung der steuerfrei belassenen stillen Reserven erfolgen, weil die Steuerbemessungsgrundlage entweder auf dem Einheitswert oder den Betriebseinnahmen basiert. Im Ergebnis blieben die unversteuerten stillen Reserven bei Anwendung der Pauschalierung systemwidrig stets unversteuert.

Da eine Kombination von pauschaler und nicht pauschaler Gewinnermittlung im Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2015 (zu Rechtsgeschäften, die nicht in den Anwendungsbereich der Verordnung fallen siehe Rz 3861b) nicht möglich ist, hat § 12 EStG 1988 bei der Gewinnermittlung im Rahmen der LuF-Pauschalierung keinen Anwendungsbereich.

Rz 3861b wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

3861b

Bei Anwendung der LuF-PauschVO 2011 bzw. LuF-PauschVO 2015 (BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. ~~559/2020~~ **449/2022**) sind von der Pauschalierung die regelmäßig im Betrieb anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge erfasst. Im Unterschied zu der in größeren zeitlichen Abständen erfolgenden Erneuerung des Maschinenparks, die in den Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2011 bzw. LuF-PauschVO 2015 fällt (siehe dazu Rz 4175), stellt die Veräußerung und Anschaffung von Grundstücken kein regelmäßiges Rechtsgeschäft dar (siehe Rz 4157a). Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unterliegen grundsätzlich dem besonderen Steuersatz und sind nicht Teil des Gesamtbetrages der Einkünfte und des Einkommens im Sinne des § 33 EStG 1988; sie sind daher immer gesondert zu ermitteln, wobei die Übertragung stiller Reserven (Bildung eines steuerfreien Betrages) nach § 12 EStG 1988 zulässig ist.

Rz 3878 wird geändert (Klarstellung):

3878

Für die Berechnung der Behaltefrist gilt das Stichtagsprinzip. Maßgeblich ist somit der Zeitraum zwischen dem Tag der tatsächlichen Anschaffung oder Herstellung und dem Tag des Ausscheidens. Es kommt nicht auf die Betriebszugehörigkeit **allein** an, sondern es muss das Wirtschaftsgut **auch** während der gesamten Behaltefrist demselben Steuerpflichtigen gehört haben und Anlagevermögen gewesen sein (ua. VfGH 20.6.1983, B 33/80).

Rz 3893 wird geändert (Anpassung eines Verweises):

3893

§ 13 EStG 1988 ermöglicht dem Abgabepflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern. Die Bestimmung ist insoweit eine Sondervorschrift zu § 7 EStG 1988. Die Regelung gilt für alle Gewinnermittlungsarten und ist auch bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten anwendbar (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988).

Hinsichtlich der Anwendbarkeit bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen siehe Rz 4127b.

Rz 3894 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

3894

Geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 13 EStG 1988 sind abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, sofern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten

für das einzelne Wirtschaftsgut **1.000 Euro (bis 31.12.2022: 800 Euro; (bis 31.12.2019: 400 Euro)** nicht übersteigen. Erfolgt die Anschaffung oder Herstellung unter Verwendung von entsprechenden gewidmeten gemäß § 6 Z 10 EStG 1988 steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Steuerpflichtigen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen (siehe dazu auch Rz 2539 ff). Fallen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Übertragung stiller Reserven oder durch die Gewährung steuerfreier Zuschüsse auf **1.000 Euro (bis 31.12.2022: 800 Euro; (bis 31.12.2019: 400 Euro)** oder darunter, kann von der Sofortabschreibung Gebrauch gemacht werden.

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

Begünstigt ist die Anschaffung ungebrauchter und gebrauchter Wirtschaftsgüter.

Rz 4029 wird geändert (Klarstellung):

4029

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wurden die üblichen Endpreise des Abgabeortes für bestimmte Sachbezüge durch die Sachbezugswerteverordnung, Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 416/2001, bundesweit einheitlich festgesetzt.

Die Verordnung regelt die Bewertung folgender Sachbezüge:

- Volle freie Station,
- Wohnraum,
- Deputate in der Land- und Forstwirtschaft,
- Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges,
- Privatnutzung ~~des eines~~ arbeitgebereigenen Kfz-Abstell- oder Garagenplatzes,
- **Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Fahrrads oder Kraftrads,**
- Zinersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Arbeitgeberdarlehen (Gehaltsvorschüssen),
- Kostenlos oder verbilligt abgegebene Optionen,
- Sonstige Sachbezugswerte.

Vgl. dazu LStR 2002 Rz 143 bis 222d.

Rz 4107a wird geändert (Klarstellung):

4107a

Die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind neben der Basispauschalierung gesondert unter Beachtung des § 4 Abs. 3a EStG 1988 zu ermitteln (siehe dazu Rz 763 ff). Sie sind daher nicht Teil der Bemessungsgrundlage des Betriebsausgabenpauschales.

Gleiches gilt für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 EStG 1988), aus Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988) und aus Kryptowährungen (§ 27 Abs. 4a EStG 1988), soweit sie von der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 8 UStG 1994 erfasst sind. Derartige Umsätze sind keine Umsätze gemäß § 125 BAO. Sie haben daher weder auf die Anwendungsgrenze des § 17 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 Auswirkung noch resultiert daraus ein diese Einkünfte betreffendes Betriebsausgabenpauschale. Die Einkünfte sind daher neben der Basispauschalierung gesondert zu erfassen.

Rz 4109 wird geändert (KonStG 2020):

4109

Die Basispauschalierung bezieht sich nur auf Betriebsausgaben. Die Betriebseinnahmen sind daher grundsätzlich in der tatsächlichen Höhe anzusetzen (siehe aber Rz 4109a). Als Betriebseinnahmen sind sämtliche Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 Z 1 BAO (vgl. Rz 4102 f) zuzüglich sonstiger Betriebseinnahmen anzusetzen. Sonstige Betriebseinnahmen sind insb.

- Auflösungsbeträge von Rücklagen einschließlich Zuschlägen und von steuerfreien Beträgen,
- Zuschlag nach § 14 Abs. 5 EStG 1988 wegen des Fehlens von Wertpapieren,
- erhaltene Versicherungsentschädigungen und andere echte Schadenersätze,
- echte Subventionen (soweit nicht ohnehin nach § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 befreit),
- Entnahmen von Gegenständen des Unternehmens mit dem Teilwert der entnommenen Gegenstände.

Rz 4109a wird geändert (AbgÄG 2022):

4109a

Durchlaufende Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988 stellen keine Umsätze im Sinne des § 125 BAO dar. Als durchlaufende Posten gelten für die Pauschalierung auch eindeutig abgrenzbare Kostenersatzes im Bereich der Reisekosten einschließlich der Kfz-Nutzung; dies

gilt nur dann, wenn dem Kostenersatz Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegenüberstehen. Zur Rechtslage ab der Veranlagung 2017 siehe Rz 4127a.

Beispiele:

1. Ein Vortragsveranstalter bezahlt neben dem Vortragshonorar die Fahrtkosten für die Fahrt zum Vortrag zB in Höhe des Kilometergeldes sowie die tatsächlichen Nächtigungskosten. Die Kostenersätze sind für Zwecke der Pauschalierung nicht als Betriebseinnahmen anzusetzen, die ersetzten Aufwendungen sind dementsprechend keine Betriebsausgaben und haben auf das Betriebsausgabenpauschale keine Auswirkung.

2. Ein wesentlich beteiligter GmbH-Geschäftsführer erhält für die betrieblichen Fahrten mit dem eigenen Pkw Kilometergelder als Kostenersatz. Er fährt 15.000 km betrieblich und 10.000 km privat. Das Kilometergeld für 15.000 km kann nicht als durchlaufender Posten behandelt werden, weil der GmbH-Geschäftsführer auf Grund der überwiegenden betrieblichen Nutzung nur die anteiligen tatsächlichen Kfz-Kosten als Betriebsausgaben geltend machen könnte (siehe Rz 1612 f). Um als durchlaufender Posten angesehen werden zu können, dürfte der Kostenersatz in diesem Fall nur in Höhe der auf die betriebliche Nutzung entfallenden anteiligen Kfz-Kosten des GmbH-Geschäftsführers geleistet werden.

Bei unentgeltlicher Überlassung von Kraftfahrzeugen, **Krafträdern und Fahrrädern** im Sinn der Rz 1069 gilt hinsichtlich der Pauschalierung Folgendes: Wird der geldwerte Vorteil in Höhe des Wertes nach der Sachbezugsverordnung geschätzt, stellt dieser Wert eine Betriebseinnahme dar, die die Bemessungsgrundlage für das Pauschale erhöht. Wird der geldwerte Vorteil auf Grundlage der tatsächlichen Kosten ermittelt, ist für die Anwendung der Pauschalierung ebenfalls nur der auf den privaten Nutzungsanteil entfallende Teil der Fahrzeugüberlassung als Betriebseinnahme zu erfassen.

Beispiel:

Die ersparten Aufwendungen betragen insgesamt 1.000 Euro. Davon entfallen 400 Euro (40%) auf betriebliche Fahrten. Für Zwecke der Inanspruchnahme des § 17 EStG 1988 ist von Betriebseinnahmen in Höhe von 600 Euro auszugehen, die in die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung des Betriebsausgabenpauschales eingehen.

Rz 4115 wird geändert (KonStG 2020):

4115

Das Betriebsausgabenpauschale leitet sich vom Umsatz im Sinne des § 125 Abs. 1 lit. a BAO ab. Bemessungsgrundlage für den Pauschalierungssatz sind nur diese Umsätze, nicht aber die daneben anzusetzenden Betriebseinnahmen.

Vor Rz 4127 wird die Überschrift „11.1.3.6 Arbeitsplatzpauschale“ eingefügt (BGBl. I Nr. 227/2021)

11.1.3.6 Arbeitsplatzpauschale

Die bisherige Überschrift „11.1.3.6 Reise- und Fahrtkosten“ erhält die Nummerierung „11.1.3.7“.

Rz 4127 wird geändert (BGBl. I Nr. 227/2021, Verschiebung des bisherigen Inhalts der Rz 4127 in Rz 4127b):

4127

Ab der Veranlagung 2022 ist das Arbeitsplatzpauschale gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 zusätzlich abzugsfähig (siehe dazu Rz 1298 ff). Sind die Voraussetzungen für das Arbeitsplatzpauschale in Höhe von 300 Euro gegeben, können keine Ausgaben für ergonomisch geeignetes Inventar (§ 16 Abs. 1 Z 7a lit. a EStG 1988) berücksichtigt werden, weil diese gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 neben dem Pauschale zustehen und daher gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 von der zusätzlichen Abzugsfähigkeit im Rahmen der Basispauschalierung ausgeschlossen sind.

~~Die nicht unter Rz 4117 ff fallenden Betriebsausgaben sind durch das Betriebsausgabenpauschale abgedeckt. Es handelt sich dabei insbesondere um Betriebsausgaben aus dem Titel~~

- ~~▪ Abschreibungen (§§ 7, 8 und 13 EStG 1988),~~
- ~~▪ Restbuchwerte abgehender Anlagen,~~
- ~~▪ Investitionsfreibeträge,~~
- ~~▪ Fremdmittelkosten,~~
- ~~▪ Miete und Pacht,~~
- ~~▪ Post und Telefon,~~
- ~~▪ Betriebsstoffe (Brenn- und Treibstoffe),~~
- ~~▪ Energie und Wasser,~~
- ~~▪ Werbung,~~
- ~~▪ Rechts- und Beratungskosten; Steuerberatungskosten sind Sonderausgaben, siehe Rz 4116a),~~
- ~~▪ Provisionen, außer mengenabhängige Einkaufsprovisionen (siehe Rz 4117),~~
- ~~▪ Büroausgaben,~~
- ~~▪ Prämien für Betriebsversicherungen,~~
- ~~▪ Betriebssteuern,~~
- ~~▪ Instandhaltung, Reinigung durch Dritte,~~

- ~~Kraftfahrzeugkosten,~~
- ~~Reisekosten (einschließlich Tages- und Nächtigungsgelder),~~
- ~~Trinkgelder.~~

Rz 4127a wird geändert (AbgÄG 2022):

4127a

Ab der Veranlagung 2017 sind Reise- und Fahrtkosten abzugsfähig, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht. Diese Reise- und Fahrtkosten vermindern die Umsätze für die Ermittlung des Pauschales.

Davon betroffen sind sowohl Reise- und Fahrtkosten, die vom Auftraggeber von vorneherein übernommen werden, als auch solche, die zuerst vom Auftragnehmer verausgabt und in weitere Folge ersetzt werden. Um auch im Rahmen der Pauschalierung den Durchlaufcharakter zu wahren, sind sie einerseits aus der Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung ausgenommen, andererseits als Betriebsausgabe absetzbar.

Zur Rechtslage bis zur Veranlagung 2016 siehe Rz 4109a.

Ab der Veranlagung 2022 können außerdem Kosten gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 geltend gemacht werden. Danach können ohne weiteren Nachweis 50 % der aufgewendeten Kosten für eine nicht übertragbare Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Massenbeförderungsmittel für Einzelpersonen geltend gemacht werden, wenn glaubhaft gemacht wird, dass diese Karte auch für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet wird (siehe Rz 1700a).

Nach Rz 4127a wird die Überschrift „11.1.3.8 Vom Pauschale erfasste Betriebsausgaben“ samt Rz 4127b eingefügt (Erfassung und Erweiterung des Textes aus der ehemaligen Rz 4127):

11.1.3.8 Vom Pauschale erfasste Betriebsausgaben

4127b

Die nicht unter Rz 4117 ff fallenden Betriebsausgaben sind durch das Betriebsausgabenpauschale abgedeckt. Es handelt sich dabei insbesondere um Betriebsausgaben aus dem Titel

- Abschreibungen (§§ 7, 8 und 13 EStG 1988),
- Restbuchwerte abgehender Anlagen,
- Investitionsfreibeträge,
- Fremdmittelkosten,
- Miete und Pacht,

- Post und Telefon,
- Betriebsstoffe (Brenn- und Treibstoffe),
- Energie und Wasser,
- Werbung,
- Rechts- und Beratungskosten; Steuerberatungskosten sind Sonderausgaben, siehe Rz 4116a),
- Provisionen, außer mengenabhängige Einkaufsprovisionen (siehe Rz 4117),
- Büroausgaben,
- Prämien für Betriebsversicherungen,
- Betriebssteuern,
- Instandhaltung, Reinigung durch Dritte,
- Kraftfahrzeugkosten,
- Reisekosten (einschließlich Tages- und Nächtigungsgelder), **soweit ihnen kein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht,**
- Trinkgelder,
- **Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar.**

Rz 4134 wird geändert (Klarstellung):

4134

Hat sich der Steuerpflichtige der Basispauschalierung (erstmalig) bedient, so ist ein Wechsel zur Gewinnermittlung durch Buchführung oder durch Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Vorschriften jederzeit möglich. Der Wechsel der Gewinnermittlung ist ~~ausgenommen nach der bis 2006 geltenden Rechtslage bei unterjähriger Protokollierung eines Gewerbetreibenden~~ nur zu Beginn eines Kalenderjahres möglich. Im Fall eines freiwilligen Wechsels von der Basispauschalierung zur Gewinnermittlung durch Buchführung **nach § 4 Abs. 1 EStG 1988** oder durch Geltendmachung der Betriebsausgaben nach den allgemeinen Vorschriften **gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988** ist ein neuerlicher Übergang zur Basispauschalierung gemäß § 17 Abs. 3 EStG 1988 durch denselben Steuerpflichtigen frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig; die Sperrwirkung bezieht sich nicht auch auf den Rechtsnachfolger. Fälle eines durch Überschreiten von Umsatzgrenzen erzwungenen Wechsels sind von § 17 Abs. 3 EStG 1988 nicht erfasst.

Wird von der Basispauschalierung zur Kleinunternehmerpauschalierung gewechselt und in der Folge die dortige Umsatzgrenze (Rz 4139c ff) überschritten, kann ohne Sperrfrist wieder die Basispauschalierung angewendet werden. Siehe zur Sperrfrist in der Kleinunternehmerpauschalierung Rz 4139p.

Rz 4139 wird geändert (Klarstellung):

Rz 4139

Mit dem Steuerreformgesetz 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, wurde die Kleinunternehmerpauschalierung geschaffen (§ 17 Abs. 3a EStG 1988). Die Pauschalierung in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2020, BGBl. I Nr. 103/2019, ist nur bei der Veranlagung 2020 anwendbar.

Mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz - COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, wurde die Kleinunternehmerpauschalierung geändert. Die Pauschalierung in der Fassung des COVID-19-StMG ist ab der Veranlagung 2021 anwendbar.

Mit BGBl. I Nr. 194/2022 wurde die Kleinunternehmerpauschalierung für Veranlagungen ab 2023 hinsichtlich der Umsatzgrenze erweitert, siehe dazu Rz 4139ea und Rz 4139eb.

Die Kleinunternehmerpauschalierung ist eine vereinfachte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. **Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist in § 17 Abs. 3a Z 3 EStG 1988 vorgesehen, dass die Betriebseinnahmen immer ohne USt anzusetzen sind (USt-Nettoverrechnung). Im Gegensatz zur gesetzlichen Basispauschalierung ist § 4 Abs. 3 dritter Satz nicht anzuwenden; es besteht daher kein Wahlrecht, die Umsatzsteuer im Rahmen der Gewinnermittlung als Betriebseinnahme und Betriebsausgabe zu behandeln (USt-Bruttosystem, vgl. Rz 745).**

Die Kleinunternehmerpauschalierung Sie erfasst Einkünfte gemäß § 22 EStG 1988 oder § 23 EStG 1988. Sie ist nicht anwendbar auf Einkünfte aus einer Tätigkeit eines Gesellschafters gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, als Aufsichtsratsmitglied und als Stiftungsvorstand.

Bei Inanspruchnahme der Pauschalierung besteht keine Verpflichtung zur Führung eines Wareneingangsbuches und einer Anlagenkartei.

Rz 4139b wird geändert (BGBl. I Nr. 112/2021):

Rz 4139b

Rechtslage für die Veranlagung 2020:

§ 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 sieht als Anwendungsvoraussetzung vor, dass die Umsatzgrenze von 35.000 Euro nicht überschritten wird. Für diese Grenze sind Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 maßgeblich, die zu Einkünften führen, die der Pauschalierung zugänglich sind. Vermietungsumsätze, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, sowie solche aus einer von der Pauschalierung ausgenommenen Tätigkeit bleiben daher außer Betracht.

In die Grenze sind auch Umsätze einzubeziehen, die im Ausland ausgeführte Lieferungen und Leistungen betreffen. Umsätze aus Entnahmen bleiben unberücksichtigt.

Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze sind bei Anwendung der Kleinunternehmerpauschalierung wie Umsätze im Sinne des UStG 1994 zu behandeln, wenn der dem Jahr 2020 zuzuordnende Umsatzerersatz höher ist als die Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (§ 124b Z 348 EStG 1988).

Die Pauschalierung ist anwendbar, wenn die zu berücksichtigenden Umsätze (ohne Umsatzsteuer) 35.000 Euro nicht übersteigen. Die für die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 maßgebende Betrachtung ist für die Veranlagung 2020 nicht maßgeblich.

§ 17 Abs. 3a Z 2 EStG 1988 in der Fassung vor der Änderung durch das COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, sieht eine Toleranzregelung vor: Werden Umsätze von nicht mehr als 40.000 Euro erzielt, kann die Pauschalierung angewendet werden, wenn im Vorjahr Umsätze von nicht mehr als 35.000 Euro erzielt wurden. Dementsprechend ist die **Bestimmung Verordnung** im Jahr 2020 anwendbar, wenn die Umsätze 2020 nicht mehr als 40.000 Euro betragen und im Jahr 2019 Umsätze von nicht mehr als 35.000 Euro erzielt wurden. Ab der Veranlagung 2021 ist die Regelung nicht mehr anwendbar, weil Z 2 mit dem COVID-19-StMG mit Wirkung ab 2021 geändert wurde.

Rz 4139c wird geändert (Klarstellung):

Rz 4139c

Rechtslage ab der Veranlagung 2021:

Die Pauschalierung kann angewendet werden, wenn im Veranlagungsjahr die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für Kleinunternehmer anwendbar ist oder nur deswegen nicht anwendbar ist, weil

- auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß Z 1 von der Pauschalierung nicht betroffen sind (siehe dazu Rz 4139d) oder
- weil auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichtet wurde (siehe dazu Rz 4139d).

Maßgebend ist somit die Grenze von 35.000 Euro gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994. Danach bleiben zB Umsätze aus Hilfsgeschäften oder aus der Geschäftsveräußerung außer Ansatz, nicht aber Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren (§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. f UStG 1994) oder Grundstücksumsätze (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994). **Ein gemäß § 124b Z 348 EStG 1988 steuerpflichtiger Umsatzerersatz/Ausfallsbonus iES ist im Rahmen der Anwendung der USt-**

Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht zu berücksichtigen und somit nicht maßgeblich.

Da die Grenze von 35.000 Euro auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abstellt (VwGH 28.10.1998, 98/14/0057; UStR 2000 Rz 996), ist für die Frage der Ausschöpfung der Grenze von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen des UStG 1994 auszugehen.

Beispiel:

A erzielt neben nichtselbständigen Einkünften im Jahr 2021

- *Einnahmen als Fachschriftsteller iHv 21.000 Euro*
- *Einnahmen als Künstler iHv 15.000 Euro*

Für die Anwendung der Kleinunternehmergrenze ist aus den Umsätzen die USt herauszurechnen:

- *Fachschriftsteller: 17.500 Euro (Herausrechnung von 20% USt)*
- *Künstler: 14.285,71 Euro (Herausrechnung von 5% USt; Steuersatz 5% gemäß § 10 Abs. 3 Z 4 iVm § 28 Abs. 52 Z 1 lit. b UStG 1994)*

Die für die Kleinunternehmergrenze insgesamt maßgeblichen Umsätze betragen 31.785,71 Euro; die Pauschalierung ist daher anwendbar.

Da die Toleranzregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 - mit den oben beschriebenen Modifikationen - unmittelbar auf die Pauschalierung durchschlägt, gilt das auch für die dort vorgesehene Toleranzregelung. Demnach kann die Grenze von 35.000 Euro innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren einmal um nicht mehr als 15% überschritten werden. Dies gilt daher auch im Rahmen der einkommensteuerlichen Kleinunternehmerpauschalierung; zu berücksichtigen ist dabei, dass auch für die Toleranzregelung Umsätze auszublenzen sind, die zu Einkünften führen, die gemäß Z 1 von der Pauschalierung nicht erfasst sind.

Nach Rz 4139e werden Rz 4139ea und Rz 4139eb eingefügt (BGBl. I Nr. 194/2022):

Rz 4139ea

Für Veranlagungen ab 2023 wurde die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für Zwecke der Kleinunternehmerpauschalierung um 5.000 Euro erhöht. Die Pauschalierung kann danach angewendet werden, wenn die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für Kleinunternehmer anwendbar ist oder nur deswegen nicht anwendbar ist, weil

- 1. die Umsatzgrenze gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 um nicht mehr als 5.000 Euro überschritten wurde,**

2. auch Umsätze erzielt wurden, die zu Einkünften führen, die gemäß § 17 Abs. 3a Z 1 EStG 1988 von der Pauschalierung nicht betroffen sind, und die erhöhte Umsatzgrenze gemäß dem ersten Teilstrich nicht überschritten wurde, oder
3. auf die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichtet wurde.

Die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 stellt auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht ab (vgl. Rz 996 UStR 2000). Dementsprechend ist für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 die – bei unterstellter Steuerpflicht anfallende – USt herauszurechnen. Die Kleinunternehmerpauschalierung bleibt anwendbar, wenn die so um die USt neutralisierten (Netto)Umsätze den Betrag von 40.000 Euro nicht übersteigen. Der Betrag von 5.000 Euro gemäß § 17 Abs. 3a Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 stellt einen Nettobetrag dar.

Beispiel:

A erzielt folgende Umsätze:

	<i>Netto</i>	<i>USt-Satz (%)</i>	<i>Brutto</i>
<i>Fitnesstrainer</i>	<i>20.000</i>	<i>20</i>	<i>24.000</i>
<i>Fahrradreparatur</i>	<i>19.000</i>	<i>10</i>	<i>20.900</i>
<i>Wohnungsvermietung</i>	<i>15.000</i>	<i>10</i>	<i>16.500</i>
<i>Gesamt</i>	<i>54.000</i>		<i>61.400</i>

A kann die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht in Anspruch nehmen.

Da die Kleinunternehmerpauschalierung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anwendbar ist, bleiben die Umsätze aus der Wohnungsvermietung für die Kleinunternehmerpauschalierung außer Betracht. Die für die Kleinunternehmerpauschalierung relevanten Umsätze als Fitnesstrainer und aus der Fahrradreparatur betragen 39.000 Euro. Da damit die um 5.000 Euro erhöhte Umsatzgrenze von 35.000 Euro nicht überschritten ist, ist die Kleinunternehmerpauschalierung für Einkünfte aus diesen Tätigkeiten anwendbar.

Rz 4139eb

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ist das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren unbeachtlich. Bei Anwendung dieser umsatzsteuerlichen Toleranzregelung bleibt die unechte Steuerbefreiung somit auch dann anwendbar, wenn die Umsätze bei unterstellter Steuerpflicht den Betrag von 40.250 Euro nicht übersteigen.

Da der Erhöhungsbetrag von 5.000 Euro ausdrücklich auf die Umsatzgrenze gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994, somit den Betrag von 35.000 Euro bezogen ist, ergibt sich keine weitere Erhöhung aufgrund der 15%-Toleranzregelung.

Die für die Kleinunternehmerpauschalierung maßgebende Umsatzgrenze beträgt 40.000 Euro. Kommt die umsatzsteuerliche Toleranzregelung (15%-Erhöhung) zum Tragen, beträgt die für die Kleinunternehmerpauschalierung maßgebende Umsatzgrenze 40.250 Euro.

Rz 4139f wird geändert (BGBl. I Nr. 112/2021):

Rz 4139f

Rechtslage für die Veranlagung 2020:

Als Betriebseinnahmen sind nur Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 und Auslandsumsätze) zu erfassen. Umsätze sind solche im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sowie Umsätze, die im Ausland ausgeführte Lieferungen und Leistungen betreffen. Umsätze aus Entnahmen bleiben unberücksichtigt.

Als Betriebseinnahmen sind nach Maßgabe des Zuflusses nur solche anzusetzen, die aus derartigen Umsätzen resultieren. Ob diese Umsätze umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei sind, ist nicht relevant. Betriebseinnahmen, die keine derartigen Umsätze darstellen, bleiben außer Betracht. Dementsprechend bleiben zB Schadenersätze, Versicherungsentschädigungen, Folgerechtsvergütungen gemäß § 16b UrhG, eine Reprographie- sowie Speichermedienvergütung gemäß § 42b UrhG oder Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds an freie Dienstnehmer unberücksichtigt.

Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze sind wie Umsätze im Sinne des UStG 1994 zu behandeln, wenn der dem Jahr 2020 zuzuordnende Umsatzerersatz höher ist als die Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (§ 124b Z 348 EStG 1988).

Da bei Entnahmen von Anlagegütern der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen ist, ist in § 17 Abs. 3a Z 6 EStG 1988 eine Ausnahme von der Regelung des § 6 Z 4 EStG 1988, wonach der Teilwert an die Stelle der Anschaffungskosten tritt, enthalten. Damit bleibt eine betriebliche stille Reserve weiterhin steuerhängig. Die Regelung hat nur in den Ausnahmefällen Relevanz, in denen während der Pauschalierung werthaltiges Anlagevermögen entnommen wird, wie etwa Gebäude(teile).

Rz 4139g wird geändert (Klarstellung):

Rz 4139g

Rechtslage ab der Veranlagung 2021:

Es sind sämtliche aus dem jeweiligen Betrieb dem jeweiligen Kalenderjahr zuzuordnenden Betriebseinnahmen ohne Umsatzsteuer zu erfassen. Entnahmen bleiben außer Ansatz (siehe oben Rz 4139f). **Ein gemäß § 124b Z 348 EStG 1988 steuerpflichtiger Umsatzeratz/Ausfallsbonus ist eine Betriebseinnahme dar.**

Besteht Unternehmereigenschaft und wird die Grenze für die Anwendung der Verordnung nicht überschritten (Rz 4139c), ist für die Anwendbarkeit der Pauschalierung ab der Veranlagung 2021 unerheblich, dass erzielte Betriebseinnahmen keine steuerbaren Umsätze darstellen; dementsprechend sind Versicherungsentschädigungen, Schadenersätze, Folgerechtsvergütungen gemäß § 16b UrhG, Reprographie- sowie Speichermedienvergütungen gemäß § 42b UrhG oder Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds an freie Dienstnehmer als Betriebseinnahmen zu erfassen.

Rz 4139i wird geändert (BGB. I Nr. 227/2021, AbgÄG 2022):

4139i

Rechtslage ab der Veranlagung 2021:

Neben dem Betriebsausgabenpauschale (Rz 4139j) sind abzuziehen:

- Beiträge gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 (ua. Pflichtversicherungsbeiträge),
- **Ab der Veranlagung 2022: Das Arbeitsplatzpauschale gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 (siehe dazu Rz 1298 ff). Sind die Voraussetzungen für das Arbeitsplatzpauschale in Höhe von 300 Euro gegeben, können keine Ausgaben für ergonomisch geeignetes Inventar (§ 16 Abs. 1 Z 7a lit. a EStG 1988) berücksichtigt werden, weil diese gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 neben dem Pauschale zustehen und daher gemäß § 17 Abs. 3a Z 3 lit. a und b EStG 1988 von der zusätzlichen Abzugsfähigkeit im Rahmen der Kleinunternehmerpauschalierung ausgeschlossen sind.**
- Reise- und Fahrtkosten, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht; der Kostenersatz ist bei der Bemessungsgrundlage für die pauschalen Betriebsausgaben nicht zu berücksichtigen (siehe dazu Rz 4127a zur Basispauschalierung).
- **Ab der Veranlagung 2022 können außerdem Kosten gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 zweiter Satz EStG 1988 geltend gemacht werden. Danach können ohne weiteren Nachweis 50 % der aufgewendeten Kosten für eine nicht übertragbare Wochen-, Monats- oder Jahreskarte für Massbeförderungsmittel für Einzelpersonen geltend gemacht werden, wenn**

glaubhaft gemacht wird, dass diese Karte auch für betrieblich veranlasste Fahrten verwendet wird (siehe Rz 1700a). Besteht hinsichtlich dieser Kosten kein Recht zum Vorsteuerabzug, stellt der Betrag inklusive Umsatzsteuer die Betriebsausgabe dar.

Weitere Betriebsausgaben sind nicht zu berücksichtigen. Eine nicht als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer ist daher nicht gesondert abzuziehen. Entnahmen bleiben unberücksichtigt. Der Grundfreibetrag steht nach § 10 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu.

Rz 4139j wird geändert (BGBl. I Nr. 112/2021):

Rz 4139j

Betriebsausgabenpauschale - Rechtslage für die Veranlagung 2020:

Die pauschalen Betriebsausgaben betragen 45% der (Netto)Betriebseinnahmen aus Umsätzen (Rz 4139e). Abweichend davon betragen die pauschalen Betriebsausgaben bei einem Dienstleistungsbetrieb (Rz 4139l) 20% der Betriebseinnahmen.

Zahlungen zum Ersatz entgehender Umsätze sind wie Umsätze im Sinne des UStG 1994 zu behandeln, sofern der dem Jahr 2020 zuzuordnende Umsatzerersatz höher ist als die Betriebseinnahmen (ohne Umsatzsteuer) aus Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (§ 124b Z 348 EStG 1988).

Rz 4139l wird geändert (Klarstellung):

Rz 4139l

Welche Betriebe Dienstleistungsbetriebe sind, ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Dienstleistungsbetriebe-Verordnung, BGBl. II Nr. 615/2020.

Bei Inanspruchnahme der Pauschalierung für einen Dienstleistungsbetrieb ist in der Steuererklärung die für den Betrieb maßgebende Branchenkenzahl anzuführen. **Eine unterrichtende Tätigkeit als Vortragender ist nach der genannten Verordnung als „Unterricht (außerhalb Schulen und Kindergärten)“ – Branchenkenzahl 855 – zu qualifizieren (zB Vortragender an einer Universität oder Fachhochschule mit selbständigen Einkünften).**

Bei einem Betrieb, der branchenbezogen nicht ausschließlich § 1 der VO zuzuordnen ist, muss aus den Aufzeichnungen klar erkennbar sein, für welche Tätigkeiten der Pauschalsatz von 20% oder der Pauschalsatz von 45% maßgeblich ist. Für die Anwendung des einheitlichen Pauschalsatzes von 20% oder 45% ist die Tätigkeit maßgebend, aus der die höheren Betriebseinnahmen stammen.

Rz 4139p wird geändert (Ergänzung Verweis):

4139p

Wird von der Kleinunternehmerpauschalierung freiwillig auf eine andere Form der Gewinnermittlung übergegangen, ist eine erneute Ermittlung des Gewinnes nach diesen Vorschriften frühestens nach Ablauf von drei Wirtschaftsjahren zulässig. Nach Ablauf der 3-jährigen Sperrfrist kann die Kleinunternehmerpauschalierung frühestens im vierten Jahr nach dem Wechsel wieder in Anspruch genommen werden.

Der Wechsel erfolgt freiwillig, wenn die Kleinunternehmerpauschalierung nicht in Anspruch genommen wird, obwohl dies möglich wäre, weil die Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind. Bei einem die Pauschalierung ausschließenden Überschreiten der Umsatzgrenze liegt kein freiwilliger Wechsel vor. Daher kann die Pauschalierung in jedem Folgejahr, in dem die Voraussetzungen erfüllt sind, wieder angewendet werden.

Siehe zur Sperrfrist in der Basispauschalierung Rz 4134.

Abschnitt 11.3 wird umbenannt und die Überschrift lautet (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

11.3 Land- und Forstwirtschaft (Veranlagungsjahre 2011 bis 2014: LuF-PauschVO 2011 idF BGBl. II Nr. 164/2014; Veranlagungsjahre ab 2015 bzw. ab 2020/21: LuF-PauschVO 2015 idF BGBl. II Nr. 164/2014, bzw. idF BGBl. II Nr. 559/2020 bzw. BGBl. II Nr. 449/2022)

Rz 4140 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4140

Rechtslage bis zur Veranlagung 2014

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

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

 - ~~— bei einem Einheitswert von mehr als 100.000 Euro und nicht mehr als 150.000 Euro~~
 - ~~oder~~
 - ~~— bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz oder~~~~

- ~~— bei einem Einheitswert bis einschließlich 100.000 Euro und Ausübung der Teilpauschalierungsoption gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2011 oder~~
- ~~— bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 11.000 Euro (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft).~~

Rechtslage Veranlagung 2015 bis 2019

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

Dabei sind zwei Arten der pauschalen Gewinnermittlung vorgesehen (siehe auch Rz 4141d):

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

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

Rechtslage ab der Veranlagung 2020

Für einen nicht buchführenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieb kann der Gewinn pauschal ermittelt werden, wenn dessen Einheitswert **165.000 Euro (bis zur Veranlagung 2022: 130.000 Euro)** nicht übersteigt und er seinen Gewinn nicht auf Grund des Überschreitens der **600.000 Euro-Umsatzgrenze (bis zur Veranlagung 2022: 400.000 Euro-Umsatzgrenze)** (siehe dazu auch Rz 5018) in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nach Ablauf eines Pufferjahres (§ 1 Abs. 1a LuF-PauschVO 2015) durch eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln muss.

Bei Berechnung des für die **600.000 Euro-Umsatzgrenze (bis zur Veranlagung 2022: 400.000 Euro-Umsatzgrenze)** maßgeblichen Umsatzes ist ab der Veranlagung 2021 gemäß § 1 Abs. 1a letzter Satz LuF-PauschVO 2015 der Wert des Futters hinzuzurechnen, wenn in einem landwirtschaftlichen Tierhaltungsbetrieb das Futter vom Abnehmer der Tiere zur Verfügung gestellt wird, ohne dass das Eigentum daran auf den Betriebsinhaber übergeht. Dies betrifft insbesondere Fälle der Lohnmast. Lohntierhaltung (im engeren Sinne) ist das Halten, die Aufzucht und das Mästen von Vieh, das im Eigentum Dritter (Abnehmer der Tiere) steht. Wird nicht das gesamte Futter vom Abnehmer der Tiere zur Verfügung gestellt, sondern auch Eigenfutter verwendet, beschränkt sich die Hinzurechnung auf den Wert des zur Verfügung gestellten Futters. Die Hinzurechnung gilt auch für Tierhalter, soweit diese bei in ihrem Eigentum stehenden Tieren Futter verwenden, das vom Abnehmer der Tiere zur Verfügung gestellt wird. Wird bei Berechnung des Mast- oder Aufzuchtlohns der Wert des Futters nicht gesondert ausgewiesen, ist dieser zu schätzen. Der Wert des Futters wird idR dem Einkaufswert entsprechen. Dabei ist auf den Einkaufspreis beim Abnehmer der Tiere abzustellen. Zur Prüfung der **600.000 Euro-Umsatzgrenze (bis zur Veranlagung 2022: 400.000 Euro-Umsatzgrenze)** ist der Wert des Futters in jenem Jahr hinzuzurechnen, in dem der entsprechende Mast- oder Aufzuchtlohn vereinnahmt wird.

Die neue Umsatzgrenze von 600.000 Euro ist ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 anzuwenden.

Beispiel:

Der bisher unter die LuF-PauschVO 2015 fallende Landwirt A führt im Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) 2023 Umsätze iHv 510.000 Euro aus. Im Kalenderjahr 2024 betragen seine Umsätze 620.000 Euro.

Landwirt A kann die Pauschalierung in den Veranlagungsjahren 2023 und 2024 in Anspruch nehmen, weil die jeweilige maßgebliche Umsatzgrenze (2022: 400.000

Euro, 2023 und 2024: 600.000 Euro) nicht in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten wurde.

Dabei sind zwei Arten der pauschalen Gewinnermittlung vorgesehen (siehe auch Rz 4141d):

- Vollpauschalierung: Wenn der Einheitswert die Grenze von 75.000 Euro nicht überschreitet.
- Teilpauschalierung:
 - bei Überschreitung der oben genannten Einheitswertgrenze oder
 - bei Ermittlung der sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage gemäß § 23 Abs. 1a Bauern-Sozialversicherungsgesetz oder
 - bei Unterschreiten der oben genannten Grenze und Ausübung der Teilpauschalierungsoption gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 oder
 - isoliert bezogen auf den Gewinn aus Forstwirtschaft bei einem forstwirtschaftlichen Einheitswert von mehr als 15.000 Euro (nur hinsichtlich der Einkünfte aus Forstwirtschaft)
 - isoliert bezogen auf den Gewinn aus Weinbau bei einer weinbaulich genutzten Grundfläche von mehr als 60 Ar.

Rz 4141 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4141

Rechtslage bis zur Veranlagung 2014

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

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

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

~~(1a) Wurden in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Umsätze im Sinne des § 125 der Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961, von jeweils mehr als 400.000 Euro erzielt, kann mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, es sei denn der Inhaber macht glaubhaft, dass die Umsatzgrenze nur~~

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

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

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

Rechtslage Veranlagung 2015 bis 2019

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

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

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

~~(1a) Wurden in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Umsätze iSd § 125 BAO von jeweils mehr als 400 000 Euro erzielt, kann mit Beginn des darauf zweitfolgenden~~

~~Kalenderjahres der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, es sei denn der Inhaber macht glaubhaft, dass die Umsatzgrenze nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden ist und beantragt die weitere Anwendung dieser Verordnung. Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann mit Beginn des darauf folgenden Kalenderjahres wieder nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn diese Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird.~~

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

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

- ~~1. Wird am 31. Dezember eines Jahres eine der in § 2 Abs. 1 Z 1, 2 oder 3 genannten Grenzen überschritten, sind im Folgejahr die §§ 9 bis 14 anzuwenden.~~
- ~~2. Wird am 31. Dezember eines Jahres der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 überschritten, ist im Folgejahr § 3 Abs. 2 anzuwenden.~~
- ~~3. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar überschritten, ist im Folgejahr § 4 Abs. 2 anzuwenden.~~
- ~~4. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete Grundfläche für Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst von zehn Hektar überschritten, ist im Folgejahr § 6 Abs. 2 anzuwenden.~~
- ~~5. Werden am 31. Dezember eines Jahres die in § 2 Abs. 1 Z 1, 2 oder 3 genannten Grenzen unterschritten und wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauern-Sozialversicherungsgesetzes – BSVG, BGBl. Nr. 559/1978, in der jeweils geltenden Fassung oder die Option nach § 2 Abs. 3 nicht ausgeübt, sind im Folgejahr die §§ 9 bis 14 nicht mehr anzuwenden.~~
- ~~6. Wird am 31. Dezember eines Jahres der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 unterschritten, ist im Folgejahr § 3 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.~~
- ~~7. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Grundfläche von mehr als 60 Ar unterschritten, ist im Folgejahr § 4 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.~~
- ~~8. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete Grundfläche für Intensivobstanlagen zur Produktion von Tafelobst von mehr als zehn Hektar~~

~~untersritten, ist im Folgejahr § 6 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.~~

- ~~9. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 lit. b BAO sinngemäß anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde.~~
- ~~10. Wird vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht, dass die Grenze des § 2 Abs. 1 Z 3 nur vorübergehend überschritten worden ist, kann auf Antrag die Gewinnermittlung mittels Vollpauschalierung beibehalten werden.~~

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

Rechtslage ab der Veranlagung 2020

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

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

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

~~(1a) Wurden in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Umsätze iSd § 125 BAO von jeweils mehr als 400 000 Euro erzielt, kann mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, es sei denn der Inhaber macht glaubhaft, dass die Umsatzgrenze nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden ist und beantragt die weitere Anwendung dieser Verordnung. Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann mit Beginn des darauf folgenden Kalenderjahres wieder nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn diese Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird. Wird in einem landwirtschaftlichen Tierhaltungsbetrieb das Futter vom Abnehmer der Tiere zur Verfügung gestellt (insbesondere Lohnmast), ist für die Ermittlung des relevanten Umsatzes der Wert des Futters hinzuzurechnen.~~

~~(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen, Zukäufe und zur Nutzung übernommenen Flächen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen, Verkäufe und zur Nutzung überlassenen Flächen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtungen, der Zu- und Verkäufe bzw. der zur Nutzung übernommenen und überlassenen Flächen ist hinsichtlich des Hektarsatzes § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung in der Fassung vor BGBl. I Nr. 96/2020 maßgebend.~~

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

- ~~1. Wird am 31. Dezember eines Jahres die in § 2 Abs. 1 genannte Grenze überschritten, sind im Folgejahr die §§ 9 bis 14 anzuwenden.~~
- ~~2. Wird am 31. Dezember eines Jahres der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 überschritten, ist im Folgejahr § 3 Abs. 2 anzuwenden.~~
- ~~3. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Grundfläche von 60 Ar überschritten, ist im Folgejahr § 4 Abs. 2 anzuwenden.~~
- ~~5. Wird am 31. Dezember eines Jahres die in § 2 Abs. 1 genannte Grenze unterschritten und wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauern Sozialversicherungsgesetzes – BSVG, BGBl. Nr. 559/1978, in der jeweils geltenden Fassung oder die Option nach § 2 Abs. 3 nicht ausgeübt, sind im Folgejahr die §§ 9 bis 14 nicht mehr anzuwenden.~~
- ~~6. Wird am 31. Dezember eines Jahres der maßgebende Teileinheitswert gemäß § 3 Abs. 2 unterschritten, ist im Folgejahr § 3 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.~~
- ~~7. Wird am 31. Dezember eines Jahres die selbst bewirtschaftete weinbaulich genutzte Grundfläche von mehr als 60 Ar unterschritten, ist im Folgejahr § 4 Abs. 2 nicht mehr anzuwenden, es sei denn, die §§ 9 bis 14 sind für den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzuwenden.~~
- ~~9. Bei der Ermittlung des maßgebenden Einheitswertes gemäß § 2 bzw. des maßgebenden Teileinheitswertes gemäß § 3 Abs. 2 ist § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung in der Fassung vor BGBl. I Nr. 96/2020 sinngemäß anzuwenden, wobei der Steuerpflichtige zum 31. Dezember jenen Hektarsatz zugrunde zu legen hat, der im zuletzt vor diesem Stichtag ergangenen Einheitswertbescheid festgestellt wurde.~~

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

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Betriebszweige ist nicht möglich.

Rz 4141a wird geändert (BGBl. I Nr. 163/2022):

4141a

Gemäß § 1 Abs. 1 iVm Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 ist diese Verordnung anwendbar, wenn der Einheitswert für das während des Veranlagungsjahres bewirtschaftete land- und forstwirtschaftliche Vermögen (zum maßgeblichen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen siehe Rz 4142) **165.000 Euro (bis 2022: 130.000 Euro)** nicht übersteigt. Maßgeblicher Einheitswert ist dabei – in analoger Anwendung des § 1 Abs. 3 LuF-PauschVO 2015 – der zum 31. Dezember des Jahres, das dem zu beurteilenden Veranlagungszeitraum vorangeht, wirksame Einheitswert. Übersteigt an diesem Stichtag der Einheitswert **165.000 Euro (bis 2022: 130.000 Euro)**, ist die LuF-Pauschalierung im Folgejahr nicht mehr zulässig.

Rz 4147 wird geändert (obsolet):

4147

Rechtslage bis zur Veranlagung 2014

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

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

Rechtslage Veranlagung 2015 bis 2019

[...]

Rz 4153 wird geändert (Klarstellung):

4153

Der Gewinn wird mit 42% (bis 2014: 39%) vom forstwirtschaftlichen Einheitswert ermittelt, sofern der forstwirtschaftliche Einheitswert nicht mehr als 15.000 Euro (bis 2019: 11.000 Euro) und der Gesamteinheitswert nicht mehr als 75.000 Euro (bis 2014: 100.000 Euro) beträgt, (bis 2019: die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche 60 ha nicht übersteigt und die Vieheinheitengrenze von 120 Vieheinheiten nicht überschritten

wurde) sowie weder die Teilpauschalierungsoption (siehe Rz 4148a) noch die Beitragsgrundlagenoption (§ 23 Abs. 1a BSVG) ausgeübt wurde. **Die gem. § 35 BewG beim Einheitswert zu berücksichtigenden öffentlichen Gelder sind nicht dem forstwirtschaftlichen Einheitswert zuzurechnen, weil diese Bestimmung nur auf Inhaber landwirtschaftlicher Betriebe Bezug nimmt.** In dem pauschal ermittelten Gewinn ist auch der Eigenverbrauch enthalten.

Rz 4163 wird geändert (obsolet):

4163

Rechtslage bis 2014

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

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

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

1.	Für den Anbau von Gemüse	
	je m² der	Euro
	a) Freilandfläche	
	aa) einkulturig	0,24
	bb) mehrkulturig	0,42
	b) überdachten Kulturflächen	
	aa) bei Plastikfolientunnel	
	bis 3,5 m Basisbreite	0,42

	<i>Über 3,5 m Basisbreite</i>	<i>0,84</i>
	<i>bb) bei Niederglas (Mistbeete, Erdhäuser)</i>	<i>0,84</i>
	<i>cc) bei nicht stabilen Gewächshäusern</i>	
	<i>nicht heizbar</i>	<i>0,96</i>
	<i>heizbar</i>	<i>1,2</i>
	<i>dd) bei stabilen Gewächshäusern</i>	
	<i>nicht heizbar</i>	<i>1,08</i>
	<i>heizbar</i>	<i>1,32</i>
<i>2.</i>	<i>für den Anbau von Blumen und Stauden</i>	
	<i>je m² der</i>	<i>Euro</i>
	<i>a) Freilandfläche</i>	
	<i>aa) einkulturig</i>	<i>0,3</i>
	<i>bb) mehrkulturig</i>	<i>0,48</i>
	<i>b) überdachten Kulturflächen</i>	
	<i>aa) bei Plastikfolientunnel</i>	
	<i>bis 3,5 m Basisbreite</i>	<i>0,48</i>
	<i>Über 3,5 m Basisbreite</i>	<i>1,08</i>
	<i>bb) bei Niederglas (Mistbeete, Erdhäuser)</i>	<i>1,08</i>
	<i>cc) bei nicht stabilen Gewächshäusern</i>	
	<i>nicht heizbar</i>	<i>1,2</i>
	<i>heizbar</i>	<i>1,8</i>
	<i>dd) bei stabilen Gewächshäusern</i>	
	<i>nicht heizbar</i>	<i>1,5</i>
	<i>heizbar</i>	<i>2,7</i>

3.	<i>für Baumschulen</i>	
	<i>je m² der</i>	<i>Euro</i>
	<i>a) Fläche zur Heranzucht von</i>	
	<i>Obstgehölzen und Beerensträuchern</i>	<i>0,48</i>
	<i>b) Fläche zur Heranzucht von</i>	
	<i>Ziergehölzen</i>	<i>0,6</i>

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

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

Rechtslage Veranlagung 2015 bis 2019

[...]

Rz 4166 wird geändert (obsolet):

4166

Rechtslage 2011 bis 2014

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

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

~~Forstwirtschaft~~

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

~~Weinbau und Buschenschank im Rahmen des Obstbaues~~

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

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

~~Gartenbau~~

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

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

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

Rechtslage Veranlagung 2015 bis 2019

[...]

Rz 4171 wird geändert (obsolet):

4171

Rechtslage bis 2014

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

Rechtslage Veranlagung 2015 bis 2019

[...]

Rz 4175 wird geändert (Klarstellung):

4175

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

- Verkäufe von Altmaschinen im Zuge der Erneuerung des Maschinenparks (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven der Altmaschinen den Buchwert der ersatzbeschafften Maschinen entsprechend kürzen;
- Versicherungsentschädigungen zB für zerstörte Einrichtungen und Maschinen sowie für vor dem 1.4.2012 zerstörte Gebäude, soweit ihnen entsprechende Aufwendungen (Ersatzinvestitionen oder Schadensbeseitigungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht

versteuerten stillen Reserven des zerstörten Wirtschaftsgutes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen;

- Versicherungsentschädigungen zB für nach dem 31.3.2012 zerstörte Gebäude, sind gesondert zu erfassen. Allerdings ist die Übertragung stiller Reserven auf das neu errichtete Gebäude zulässig (siehe Rz 3861b);
- Entschädigungen für vor dem 1.4.2012 enteignete Grundstücke (zB Hofgebäude), soweit ihnen entsprechende Aufwendungen für ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Wiederbeschaffungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des enteigneten Grundstückes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen; Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken nach dem 31.3.2012 sind gesondert zu erfassen; erfolgt die Veräußerung allerdings in Folge eines drohenden behördlichen Eingriffes, sind die Einkünfte gemäß § 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988 steuerfrei (siehe dazu Rz 766 und Rz 6651);
- Entschädigungen für enteignete Wirtschaftsgüter, soweit ihnen entsprechende Aufwendungen für ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Wiederbeschaffungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des enteigneten Wirtschaftsgutes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen;
- Entschädigungen für Wirtschaftsgüter, wenn die Aufgabe ihrer Bewirtschaftung im öffentlichen Interesse gelegen ist (zB bei Absiedelung aus einem Überschwemmungsgebiet oder infolge Geruchsbelästigung), soweit ihnen entsprechende Aufwendungen für ersatzbeschaffte Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Wiederbeschaffungskosten) gegenüberstehen (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte); dabei ist jedoch zu beachten, dass die nicht versteuerten stillen Reserven des entschädigten Wirtschaftsgutes den Buchwert des ersatzbeschafften Wirtschaftsgutes entsprechend kürzen;
- **Versicherungsentschädigungen der Hagelversicherung für durch Unwetter zerstörte Futterpflanzen für den Eigenbedarf: diese müssen nicht gesondert als Einnahmen angesetzt werden, soweit ihnen entsprechende Aufwendungen (Ersatzbeschaffung von Futter) gegenüberstehen;**
- Niederlassungsprämie bzw. Existenzgründungsbeihilfe für Junglandwirte (gilt auch für teilpauschalierte Land- und Forstwirte);
- (...)

Rz 4201 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4201

Rechtslage bis 2014

~~§ 6. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.~~

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

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

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

Rechtslage 2015 bis 2019

§ 7. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.

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

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

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

Rechtslage ab 2020

§ 7. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.

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

Betriebsausgaben abgezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.

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

(4) Wird bloß eine Be- und/oder Verarbeitung oder bloß ein Almausschank betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung oder dem Almausschank 40.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 40.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als fünf Hektar oder die weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 40.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.

Rechtslage ab 2022

§ 7. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.

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

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

wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.

(4) Wird bloß eine Be- und/oder Verarbeitung oder bloß ein Almausschank betrieben, liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung oder dem Almausschank 45.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Wird eine Be- und/oder Verarbeitung bzw. ein Almausschank neben einem Nebenerwerb betrieben, ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 45.000 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als fünf Hektar oder die weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Auf den Betrag von 45.000 Euro sind Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung erbrachte Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht anzurechnen.

Rz 4203 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4203

Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung ist insbesondere auf das Verhältnis der Bruttoeinnahmen abzustellen.

Eine wirtschaftliche Unterordnung ist ohne Nachweis anzuerkennen, wenn das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen mindestens fünf Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mindestens ein Hektar beträgt und die Einnahmen aus den Nebentätigkeiten (inklusive Umsatzsteuer) insgesamt nicht mehr als **45.000 Euro (bis 2022: 40.000 Euro, (bis 2019: 33.000 Euro)** betragen.

Übersteigen die Einnahmen aus dem Nebenerwerb den Betrag **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~, ist die wirtschaftliche Unterordnung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Eine Unterordnung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Einnahmen aus den Nebentätigkeiten unter 25% der Gesamteinnahmen liegen; dabei ist nicht auf das Jahr des Zuflusses abzustellen (vgl. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0129). Anderenfalls liegt hinsichtlich des Nebenerwerbs ein Gewerbebetrieb vor. Wird jedoch ein Nebenerwerb gemeinsam mit einer Be- und/oder Verarbeitung überwiegend selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betrieben und übersteigen die Einnahmen beider Betätigungen **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~, so liegt hinsichtlich beider Tätigkeiten ein Gewerbebetrieb vor.

Zur Prüfung der wirtschaftlichen Unterordnung bei einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben siehe Rz 4208a ff.

Führen vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare außergewöhnliche Umstände (zB außergewöhnlicher Windbruch, außergewöhnliche Schneefälle) dazu, dass die Einnahmen aus dem Nebenerwerb das Ausmaß der in den vergangenen Jahren durchschnittlich erzielten Einnahmen übersteigen, liegen ungeachtet dieses Einnahmenezuwachses weiterhin Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb vor.

Beispiel 1:

Ein außergewöhnlicher Windbruch führt zu überhöhten Einnahmen aus der Nebentätigkeit als Holzakkordant. Die überdurchschnittlichen Einnahmen aus der Holzakkordantentätigkeit bleiben Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, und zwar auch dann, wenn

- *der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit als einzigen Nebenerwerb betreibt, damit die Grenze von **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~ übersteigt oder*
- *der Steuerpflichtige, der die Holzakkordantentätigkeit neben einer Be- und/oder Verarbeitung selbst erzeugter landwirtschaftlicher Urprodukte betreibt, dadurch die Grenze von **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~ übersteigt.*

Beispiel 2:

Führt im Jahr 2020 eine erhöhte Nachfrage nach be- und verarbeiteten Produkten bäuerlicher Direktvermarkter aufgrund der COVID-19-Krise zu einem Überschreiten der Grenze, liegen weiterhin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Das Überschreiten der Grenze im Jahr 2020 darf ausschließlich auf eine erhöhte Nachfrage infolge der COVID-19-Krise in einem Zeitraum, in dem die Versorgungsmöglichkeiten mit Lebensmitteln eingeschränkt waren (16.3. bis 1.5.2020), zurückzuführen sein. Dies ist durch einen Vergleich mit den Aufzeichnungen des Vorjahres darzulegen. Diese Ausnahmeregelung gilt ausschließlich für das Jahr 2020 und begründet keinerlei Ansprüche auf eine darüberhinausgehende Wirkung.

Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Damit in Zusammenhang stehende Betriebsausgaben dürfen allerdings nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden. Erzielt der Landwirt Einkünfte aus mehreren Tätigkeiten im land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb (zB Zimmervermietung und Schneeräumung), darf der Saldo von sämtlichen im Nebenerwerb erzielten Einkünften nicht negativ sein.

Wird beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen oder Geräten gegenüber Nichtlandwirten geleistet, können 50% der gesamten Einnahmen als pauschale Betriebsausgaben abgezogen werden. Das gilt auch dann, wenn das anteilige Entgelt für die Arbeitsleistung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt. Der Abzug der Sätze des Österreichischen Kuratoriums für Landtechnik und Landentwicklung (ÖKL-Sätze) im Rahmen des landwirtschaftlichen Nebenerwerbs gegenüber Nichtlandwirten ist unzulässig.

Beispiel:

Ein pauschalierter Landwirt erbringt über die Maschinenring-Service-Genossenschaft die Schneeräumung für die Gemeinde. Von der Maschinenring-Service-Genossenschaft bezieht er für die Erbringung der Arbeitsleistung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (jährlicher Bruttobezug 1.000 Euro). Für die Vermietung des Traktors und Schneepfluges erhält er ein jährliches Bruttoentgelt von 9.000 Euro (inklusive 13% USt).

Von den 9.000 Euro können 50% der gesamten Einnahmen (10.000 Euro) als pauschale Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden, sodass 4.000 Euro als Einkünfte aus landwirtschaftlichem Nebenerwerb im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gesondert zu versteuern sind.

Sollte sich die Landwirtschaft im Miteigentum beider Ehepartner (jeweils 50%) befinden, so wären die 4.000 Euro auf beide Ehepartner mit jeweils 2.000 Euro aufzuteilen.

Das Überwiegen der Fahrzeug-, Maschinen- bzw. Gerätekomponente ist auf jede einzelne land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu beziehen. Eine Zusammenfassung etwa in der Form, dass sämtliche dem gleichen Punkt der Rz 4204 zuzuordnenden Nebentätigkeiten (zB Kulturpflege im ländlichen Raum) als Einheit gesehen werden, ist unzulässig.

Zur Anwendbarkeit der ÖKL-Sätze im Rahmen der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe siehe Rz 4206 bis Rz 4208.

Rz 4204 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4204

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

- [...]
- Die Verwertung eigener organischer Abfälle durch Kompostierung stellt keinen Nebenerwerb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes, wenn die Verwertung überwiegend mit Hilfe der Naturkräfte geschieht (Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion).

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

unabhängig vom Überschreiten der **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~-Grenze weiterhin der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Die Einkünfte sind aber in jedem Fall gesondert mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

- [...]

Rz 4206 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4206

Werden im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nur Maschinenselbstkosten verrechnet, werden diese in den Betrag von **45.000 Euro (bis 2022: 40.000 Euro, (bis 2019: 33.000 Euro)** nicht eingerechnet. Wird dabei auch eine Arbeitsleistung durch den Steuerpflichtigen erbracht, schadet dies solange nicht, als diese Arbeitsleistung nicht in den Gesamtpreis der Dienstleistung Eingang findet. Solange die ÖKL-Richtlinien auf diesem Grundsatz aufgebaut sind, bestehen keine Bedenken, wenn die ÖKL-Richtwerte zur Schätzung der Betriebsausgaben herangezogen werden. Diese Regelung ist nur anwendbar, wenn die zwischenbetriebliche Zusammenarbeit die Grenzen für das Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft nach § 2 Abs. 4 GewO 1994 nicht überschreitet. Voraussetzung ist jedenfalls die Unterordnung der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe unter die Land- und Forstwirtschaft und die Verwendung der Betriebsmittel auch im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Eine Unterordnung kann angenommen werden, wenn nur ein einziges Betriebsmittel einer bestimmten Art (zB Mähdröschler, Rundballenpresse) im Betrieb vorhanden ist. Sind mehrere Betriebsmittel derselben Art vorhanden, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass deren Verwendung im eigenen Betrieb erforderlich ist. Zusätzlich ist ab der Veranlagung ~~2020~~ **2022** eine wirtschaftliche Unterordnung jedenfalls nur dann gegeben, wenn die Einnahmen aus der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~ (inklusive USt) nicht übersteigen (gesonderte Einnahmengrenze; keine Anrechnung auf die **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~-Grenze nach § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015). Bei über diesen Betrag hinausgehenden Einnahmen ist eine Unterordnung dann gegeben, wenn die Einnahmen aus der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit 25% der Gesamteinnahmen (brutto) des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht übersteigt.

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

Rz 4207 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4207

Wird die Arbeitsleistung dennoch verrechnet, ist das volle Entgelt (Maschinen- und Mannkosten) für den Betrag von **45.000 Euro (bis 2022: 40.000 Euro)**-maßgebend. Dies unabhängig davon, ob diese Mannkosten getrennt ausgewiesen oder versteckt einkalkuliert werden. Es bestehen in der Folge keine Bedenken, wenn anschließend die reinen ÖKL-Maschinenkosten, sofern sie nach den genannten Grundsätzen erstellt werden, bei der Gewinnermittlung wieder als Betriebsausgaben abgezogen werden, sodass letztendlich nur die reinen Mannkosten als Gewinn verbleiben.

Rz 4208a wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4208a

Nach § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist das Beurteilungsobjekt für die wirtschaftliche Unterordnung grundsätzlich der einzelne Nebenbetrieb. Dabei ist aber zu beachten, dass für die Einbeziehung von Nebentätigkeiten die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit immer als Haupttätigkeit wirtschaftlich im Vordergrund stehen muss. Daher ist gemäß § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung eine Gesamtbetrachtung über alle Nebentätigkeiten hinweg vorzunehmen. Nach dieser Bestimmung liegt eine wirtschaftliche Unterordnung von Nebenbetrieben und Nebenerwerben nur dann vor, wenn die daraus resultierenden gemeinsamen Einnahmen **45.000 Euro (bis 2022: 40.000 Euro)**-inklusive USt nicht übersteigen. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung einer Mehrzahl von Nebenbetrieben und/oder Nebenerwerben ist daher sowohl eine isolierende als auch eine zusammenfassende Beurteilung der Nebentätigkeiten vorzunehmen.

In einem ersten Schritt ist der zu beurteilende Betrieb bzw. die zu beurteilende Tätigkeit isoliert zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Unterordnung gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb besteht. Ist dies nicht der Fall, liegt ein eigenständiger Gewerbebetrieb vor. Ist aber bei der isolierten Beurteilung von einer wirtschaftlichen Unterordnung auszugehen, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Gesamtheit aller grundsätzlich als Nebenbetrieb bzw. Nebenerwerb zu beurteilenden Tätigkeiten gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb wirtschaftlich untergeordnet ist. Nur wenn dies zu bejahen ist, liegen land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten vor. Ist eine gesamthafte wirtschaftliche Unterordnung nicht gegeben, stellen alle zu beurteilenden Tätigkeiten keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit dar, sondern sind als gewerblich zu beurteilen. Wird eine Tätigkeit aber von Haus aus als gewerbliche Tätigkeit

ausgeübt, scheidet sie bereits dem Grunde nach aus der Prüfung der wirtschaftlichen Unterordnung aus.

Rz 4208b wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4208b

Im Anwendungsbereich der LuF-PauschVO ist die Gesamtbeurteilung der Nebentätigkeiten allerdings insoweit in „Töpfe“ zu unterteilen, als in § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 die **45.000 Euro (bis 2022: 40.000 Euro)**-Grenze nicht für alle Nebentätigkeiten einheitlich anzuwenden ist. Nebenbetriebe, die keine Be- und/oder Verarbeitung darstellen (zB Substanzbetriebe) und Tätigkeiten der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe auf reiner Selbstkostenbasis sind nicht in die **45.000 Euro ~~40.000 Euro~~**-Grenze einzubeziehen. Für die bäuerliche Nachbarschaftshilfe besteht eine gesonderte **45.000 Euro ~~40.000 Euro~~**-Einnahmen-Grenze für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung, wobei die bäuerliche Nachbarschaftshilfe unabhängig von der Art der Tätigkeiten als eine einheitliche Tätigkeit anzusehen ist, sodass eine isolierte Prüfung der einzelnen Tätigkeiten in diesem Fall entfällt (siehe dazu Rz 4206).

Im Anwendungsbereich der LuF-PauschVO 2015 ist daher für die Gesamtbeurteilung der Nebentätigkeiten eine entsprechende Segmentierung vorzunehmen. Dh. neben der Be- und/oder Verarbeitung und den Nebenerwerben ist jedenfalls für die bäuerliche Nachbarschaftshilfe auf reiner Selbstkostenbasis eine gesonderte Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung vorzunehmen und in die Gesamtbetrachtung für die übrigen Nebentätigkeiten nicht einzubeziehen. Die wirtschaftliche Unterordnung ist daher für jeden Topf gesondert zu beurteilen. Daher sind Bruttoeinnahmen eines anderen Topfes bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung der Tätigkeiten in einem Topf außer Ansatz zu lassen.

Diese Sichtweise gilt aber nicht für den Fall, dass die LuF-PauschVO nicht angewendet wird. In diesem Fall ist die **45.000 Euro ~~40.000 Euro~~**-Grenze des § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 nicht anwendbar und somit ist auch die Anordnung, dass die Einkünfte aus der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe bei dieser nicht zu berücksichtigen sind, nicht wirksam. Somit ist die bäuerliche Nachbarschaftshilfe nicht einem gesonderten Beurteilungskreis zugewiesen und die Gesamtbetrachtung hat sich daher über den gesamten Bereich der Nebentätigkeiten zu erstrecken.

Beispiele:

Fall 1 – Aufzeichnungspflichtige Nebentätigkeiten (ohne Be- und Verarbeitung)

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb 150.000 Euro

Bruttoeinnahmen aus Bauern-(Holz)akkordantentätigkeit 40.000

<i>Bruttoeinnahmen aus Winterdienst</i>	<i>20.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege im ländlichen Raum</i>	<i>15.000</i>
<hr/>	
<i>Gesamtbruttoeinnahmen Nebentätigkeiten</i>	<i>75.000</i>

Die Einnahmengrenze von **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~ inkl. USt ist überschritten, somit ist der Vergleich der Bruttoeinnahmen notwendig (siehe Rz 4203):

1. Isolierte Beurteilung

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus Holzakkord</i>	<i>40.000</i>
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>190.000</i>
<hr/>	
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>47.500</i>

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus Winterdienst</i>	<i>20.000</i>
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>170.000</i>
<hr/>	
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>42.500</i>

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege</i>	<i>15.000</i>
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>165.000</i>
<hr/>	
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>41.250</i>

Die Bruttoeinnahmen jeder einzelnen Nebentätigkeit liegen für sich gesehen unter 25% der Gesamteinnahmen, die wirtschaftliche Unterordnung ist jeweils gegeben.

2. Gesamtbeurteilung

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus allen Nebentätigkeiten</i>	<i>75.000</i>
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>225.000</i>
<hr/>	

<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>56.250</i>
--------------------------------	---------------

Insgesamt liegt keine wirtschaftliche Unterordnung vor, sodass die gesamten Nebentätigkeiten nicht mehr als IuF-Nebentätigkeiten, sondern als Gewerbebetriebe zu werten sind.

Fall 2 - Aufzeichnungspflichtige Nebentätigkeiten (ohne Be- und Verarbeitung)

Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb 150.000 Euro

<i>Bruttoeinnahmen aus Bauern-(Holz)akkordantentätigkeit</i>	<i>52.000</i>
--	---------------

<i>Bruttoeinnahmen aus Winterdienst</i>	<i>20.000</i>
---	---------------

<i>Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege im ländlichen Raum</i>	<i>15.000</i>
--	---------------

<i>Gesamtbruttoeinnahmen Nebentätigkeiten</i>	<i>87.000</i>
---	---------------

*Die Einnahmengrenze von **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~ inkl. USt ist überschritten, somit ist der Vergleich der Bruttoeinnahmen notwendig (siehe Rz 4203):*

1. Isolierte Beurteilung

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
-------------------------------------	----------------

<i>Bruttoeinnahmen aus Holzakkord</i>	<i>52.000</i>
---------------------------------------	---------------

<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>202.000</i>
---	----------------

<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>50.500</i>
--------------------------------	---------------

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
-------------------------------------	----------------

<i>Bruttoeinnahmen aus Winterdienst</i>	<i>20.000</i>
---	---------------

<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>170.000</i>
---	----------------

<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>42.500</i>
--------------------------------	---------------

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
-------------------------------------	----------------

<i>Bruttoeinnahmen aus Kulturpflege im ländlichen Raum</i>	<i>15.000</i>
--	---------------

<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>165.000</i>
---	----------------

<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>41.250</i>
--------------------------------	---------------

Die Bruttoeinnahmen aus der Nebentätigkeit "Holzakkord" betragen mehr als 25% der Gesamteinnahmen. Die wirtschaftliche Unterordnung ist daher nicht mehr gegeben. Es liegt somit ein Gewerbebetrieb vor. Diese Tätigkeit ist für die Beurteilung der wirtschaftlichen Unterordnung der übrigen Nebentätigkeiten nicht weiter von Belang.

Die wirtschaftliche Unterordnung für die verbliebenen Nebentätigkeiten "Winterdienst" und "Kulturpflege im ländlichen Raum" ist jeweils gegeben.

2. Gesamtbeurteilung

<i>Bruttoeinnahmen Hauptbetrieb</i>	<i>150.000</i>
<i>Bruttoeinnahmen aus verbliebenen Nebentätigkeiten</i>	<i>35.000</i>
<i>Gesamteinnahmen zur Beurteilung der Unterordnung</i>	<i>185.000</i>
<hr/>	
<i>25% der Gesamteinnahmen</i>	<i>46.250</i>

Die Bruttoeinnahmen aus verbliebenen Nebentätigkeiten liegen insgesamt unter 25% der Gesamteinnahmen, sodass diese Tätigkeiten luf-Nebentätigkeiten darstellen.

Rz 4212 wird geändert (Klarstellung):

4212

Werden im Rahmen eines Betriebes einer Landwirtschaft, Forstwirtschaft, im Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und in allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen, neben eigenen Urprodukten auch zugekaufte Erzeugnisse (Urprodukte oder be- und/oder verarbeitete Produkte) vermarktet, dann gelten für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb die Bestimmungen in § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955 (§ 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG 1988). Ohne diese Bestimmung wäre jeglicher Verkauf zugekaufter land- und forstwirtschaftlicher Produkte schon eine gewerbliche Betätigung. Ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb ist auf Grund der Bestimmung des § 30 Abs. 9 erster Satz BewG 1955 noch anzunehmen, wenn der Einkaufswert zugekaufter Erzeugnisse nachhaltig 25% des Umsatzes dieses Betriebes nicht übersteigt (abweichend davon ist für den Weinbau eine Sonderregelung in § 30 Abs. 9 zweiter Satz BewG 1955 vorgesehen).

Unter Berücksichtigung des Sinns und Zwecks des § 30 Abs. 9 BewG 1955 sind auch unentgeltliche Zugänge zu berücksichtigen, allerdings mit einem Zukaufswert von Null.

Eine Überschreitung der Zukaufsgrenze auf Grund von nicht einkalkulierbaren Ernteausfällen (Frostschäden, Hagel usw.) ist nicht schädlich.

Rz 4214 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4214

Neben der Grenze von Betriebseinnahmen in Höhe **45.000 Euro (bis 2022: 40.000 Euro)** ist weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines Nebenbetriebes, dass überwiegend

Erzeugnisse des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes verwendet werden. Von einem Überwiegen der Erzeugnisse des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes ist auszugehen, wenn der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25% der Einnahmen aus dem Nebenbetrieb nicht überschreitet. Beträgt der Zukaufswert mehr als 25%, liegt jedenfalls ein Gewerbebetrieb vor (siehe auch Rz 5045 ff).

Hinsichtlich der Anwendung dieser Regelung auf die in § 21 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 aufgezählten Betriebsarten (Tierzucht und Tierhaltung, Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft, Fischerei, Bienenzucht und Jagd) siehe auch Rz 5045 ff.

Rz 4216 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4216

Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung eines Urproduktes zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung steht. Diese liegt vor,

- wenn der Wert der zugekauften und verarbeiteten Waren 25% der Einnahmen aus dem Nebenbetrieb nicht überschreitet und
- wenn die Einnahmen aus der Be- und/oder Verarbeitung für sich alleine oder gemeinsam mit den Einnahmen aus einem allfälligen land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~ nicht überschreiten.

Rz 4220 wird geändert (Klarstellung):

4220

Als Urprodukte gelten (Aufzählung ~~entsprechend~~ **basierend auf** Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008, Abweichungen ~~nur in Z 6~~, siehe ~~dazu~~ unten):

1. Fische und Fleisch von sämtlichen landwirtschaftlichen Nutztieren und von Wild (auch gerupft, abgezogen, geschuppt, im Ganzen, halbiert, bei Rindern auch gefünftelt); den Schlachttierkörpern können auch die zum menschlichen Genuss nicht verwendbaren Teile entfernt werden;
2. Milch (roh oder pasteurisiert), Sauerrahm, Schlagobers, Sauermilch, Buttermilch, Jogurt, Kefir, Topfen, Butter (Alm-, Landbutter), Molke, alle diese ohne geschmacksverändernde Zusätze, sowie typische bäuerliche, althergebrachte Käsesorten, wie zB Almkäse/Bergkäse, Zieger/Schotten, Graukäse, Kochkäse, Rässkäse, Hobelkäse, Schaf- oder Ziegen(misch)frischkäse (auch eingelegt in Öl und/oder gewürzt), Bierkäse;
3. Getreide; Stroh, Streu (roh, gehäckselt, gemahlen, gepresst), Silage;

4. Obst (Tafel- und Pressobst), Dörrobst, Beeren, Gemüse und Erdäpfel (auch gewaschen, geschält, zerteilt oder getrocknet), gekochte Rohnen (rote Rüben), Edelkastanien, Mohn, Nüsse, Kerne, Pilze einschließlich Zuchtpilze, Sauerkraut, Suppengrün, Tee- und Gewürzkräuter (auch getrocknet), Schnittblumen und Blütenblätter (auch getrocknet), Jungpflanzen, Obst- und Ziersträucher, Topfpflanzen, Zierpflanzen, Gräser, Moose, Flechten, Reisig, Wurzeln, Zapfen;

5. Obstwein (insbesondere Most aus Äpfeln und/oder Birnen), Obststurm, Süßmost, direkt gepresster Gemüse-, Obst- und Beerensaft sowie Nektar und Sirup (frisch oder pasteurisiert), Wein, Traubenmost, Sturm, Beerenwein, Met, Holunderblütensirup;

6. Rundholz, Brennholz, Hackschnitzel, Rinde, Christbäume, Forstpflanzen, Forstgewächse, Reisig, Schmuckreisig, Holzspäne, Schindeln, Holzkohle, Pech, Harz;

7. Eier, Federn, Haare, Hörner, Geweihe, Zähne, Klauen, Krallen, Talg, Honig, Cremehonig, Propolis, Gelee Royal, Blütenpollen, Wachs, Komposterde, Humus, Naturdünger, Mist, Gülle, Rasenziegel, Heu (auch gepresst), Angora- oder Schafwolle (auch gesponnen), Speiseöle (insbesondere aus Sonnenblumen, Kürbis oder Raps), wenn diese bei befugten Gewerbetreibenden gepresst wurden, Samen (tierischen oder pflanzlichen Ursprungs) sowie im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft anfallende Ausgangsprodukte für Medizin, Kosmetik, Farben und dergleichen.

Als Urprodukte gelten weiters Glundner Käse, Räucherkräuter, Pflanzenwässer (Hydrolate; ohne Alkohol), Schilf, Hanfpflanzen und Pollinat.

Entgegen § 1 Z 6 Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 410/2008, gelten folgende Produkte steuerlich nicht als Urprodukte:

- Rohe Bretter und Balken sowie gefrästes Rundholz.

Es bestehen keine Bedenken, wenn auf Grund der Erweiterung des Urproduktkataloges ein Übergangsgewinn (Übergangsverlust) nicht ermittelt wird, sofern die bisherige Gewinnermittlungsmethode im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beibehalten wird.

Rz 4221 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4221

Die Erzeugung von Biogas stellt einen Betriebsteil (unselbständiger Verarbeitungsbetrieb) der Land- und Forstwirtschaft dar, wenn das Biogas ausschließlich dem Eigenbedarf dient. Wird die erzeugte Energie (auch) verkauft, so kommt die Regelung für Nebenbetriebe zur Anwendung (Grenze von **45.000 Euro, bis 2022: 40.000 Euro, bis 2019: 33.000 Euro**).

Diese Grundsätze gelten auch für eine Hackschnitzelheizung.

Rz 4230 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4230

Im Bereich der Nebenbetriebe sind die Einnahmen aufzuzeichnen und die Belege sieben Jahre hindurch aufzubewahren. Für die Feststellung des Überschreitens der Umsatzgrenze von **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~ ist die Höhe des Umsatzes aus dem Verkauf von Nichturprodukten erforderlich, aber auch die Höhe der Einnahmen aus dem Nebenerwerb. Um festzustellen, wie hoch der Zukauf ist, müssen Einkaufsrechnungen für zugekaufte Waren aufbewahrt werden.

Rz 4231 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4231

Der Buschenschank ist kein Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes. Auf Grund der engen Verbindung gehört dazu auch das Buschenschankbuffet. Werden daher bäuerliche Urprodukte für Zwecke der Verabreichung im Rahmen des Buschenschanks be- und/oder verarbeitet, liegt kein Nebenbetrieb vor. Einnahmen aus dem Buschenschank samt Buschenschankbuffet sind daher nicht in die Grenze von **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~ einzurechnen. Dies gilt ungeachtet des Erkenntnisses VwGH 16.09.2003, 99/14/0228. Aus diesem Erkenntnis können keine über den Einzelfall hinausgehenden Schlussfolgerungen gezogen werden.

Rz 4233 wird geändert (Klarstellung):

4233

Wird die Zukaufsgrenze des § 30 Abs. 9 und 10 BewG 1955 von 25% des Wertes zugekaufter Erzeugnisse bezogen auf die Einnahmen aus dem Betriebszweig Weinbau (Einnahmen aus Weinverkauf und Buschenschank) nicht überschritten und werden die Vorschriften des § 2 Abs. 9 und § 111 Abs. 2 Z 5 GewO 1994 sowie die jeweiligen (Landes-) Buschenschankgesetze eingehalten, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Weinbaubetriebe dürfen gemäß § 30 Abs. 9 BewG 1955 außerdem nicht mehr als 2.000 kg Weintrauben oder 1.500 l Wein pro Hektar Weinbaulich genutzter Fläche zukaufen. **Auch hier sind – wie bei der Grundregel (vgl. Rz 4212) – unentgeltlich erworbene Zugänge zu berücksichtigen.** Werden beispielsweise 1.000 kg Weintrauben zugekauft, dürfen maximal 750 l Wein zugekauft werden. Außerdem dürfen die gesamten zugekauften Erzeugnisse (zB Wein, Würste) wertmäßig nicht mehr als 25% der gesamten Einnahmen aus dem Weinbaubetrieb (einschließlich Buschenschank) betragen (hinsichtlich des Zukaufs beim Weinbau siehe auch Rz 5052 bis Rz 5055).

Rz 4241 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4241

Der Weinbuschenschank stellt eine besondere Vermarktungsform des selbsterzeugten Weines im Rahmen des Weinbaubetriebs dar und ist nach der Verkehrsauffassung ein unmittelbarer Bestandteil dieses Betriebes. Wird ein Weinbuschenschank betrieben, der als unselbständiger Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes anzusehen ist (Rz 5096), so sind die Einnahmen daraus ebenfalls den Einnahmen aus dem Weinbaubetrieb hinzuzurechnen. Auf Grund der engen Verbindung zählen dazu auch die Einnahmen aus dem Buschenschankbuffet, die auch nicht in die **45.000 Euro** ~~40.000 Euro~~-Grenze einzurechnen sind. Erfolgt wegen Unterschreitens der in § 4 Abs. 1 der Verordnung normierten Bagatellgrenze von 60 Ar eine vom Einheitswert abgeleitete Pauschalierung, sind die Einkünfte aus dem Buschenschank gesondert mittels Teilpauschalierung (aufzuzeichnende Einnahmen abzüglich 70%, mindestens jedoch abzüglich 5.000 Euro pro Hektar Weingarten, höchstens jedoch in Höhe der Betriebseinnahmen) zu ermitteln.

Rz 4243 wird geändert (obsolet):

4243

Rechtslage 2011 bis 2014 (§ 13 LuF-PauschVO 2011)

~~§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 6 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.~~

~~(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.~~

~~(3) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedingelasten sind pro Person mit 700 Euro jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft) gemachten Höhe zu berücksichtigen.~~

Rechtslage 2015 bis 2019 (§ 15 LuF-PauschVO 2015)

[...]

Rz 4246 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage, Klarstellung):

4246

Von der Summe der einzelnen Betriebssparteneinkünfte (aus Landwirtschaft, Forstwirtschaft usw.) und der gewinnerhöhenden Beträge können noch folgende Beträge in Abzug gebracht werden:

- (...)
- An die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen bezahlte Sozialversicherungsbeiträge. **Abzugsfähig sind nur solche Beiträge, die Pflichtbeiträge (des Steuerpflichtigen oder seiner Angehörigen) darstellen. Eine freiwillige Höherversicherung ist daher nicht abzugsfähig.** An das Finanzamt gemäß § 30 Abs. 3 BSVG entrichtete Zuschläge für die Unfallversicherung sowie Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 44 FLAG 1967 (insgesamt 425% (bis 30.6.2012 325%) des Grundsteuermessbetrages) sind nicht gesondert abzugsfähig. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind Kostenanteile für Sachleistungen gemäß § 80 Abs. 2 BSVG sowie Behandlungsbeiträge E-Card.
- **(Pflicht-)Beiträge, die aufgrund der Option in die Selbständigenvorsorge gemäß § 64 BMSG an die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen zu entrichten sind und von dieser an eine Betriebliche Vorsorgekasse (BV-Kasse) überwiesen werden. Vgl. auch Rz 1266a.**

(...)

Rz 4249 wird geändert (obsolet):

4249

Rechtslage bis 2014

~~§ 7. Wechselt der Steuerpflichtige in Anwendung dieser Verordnung von der pauschalen Gewinnermittlung mittels eines Durchschnittssatzes gemäß § 2 Abs. 1 zur Gewinnermittlung mittels Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben oder umgekehrt, hat die Ermittlung eines Übergangsgewinnes bzw. -verlustes gemäß § 4 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu unterbleiben.~~

~~§ 15. (2) § 7 ist auf den Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung der LuF PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005, zur pauschalen Gewinnermittlung in Anwendung dieser Verordnung entsprechend anzuwenden.~~

Rechtslage ab 2015

[...]

Rz 4250 wird geändert (obsolet; KonStG 2020):

4250

Rechtslage bis 2014

~~§ 14. Geht der Steuerpflichtige von der pauschalen Gewinnermittlung auf Grund dieser Verordnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 über, so ist eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.~~

Rechtslage ab 2015

§ 16. Geht der Steuerpflichtige von der pauschalen Gewinnermittlung auf Grund dieser Verordnung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 über, so ist eine erneute pauschale Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf Grund dieser oder einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung frühestens nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren zulässig.

Dies gilt nur für den Steuerpflichtigen selbst; die Sperrwirkung bezieht sich nicht auch auf den Rechtsnachfolger.

Der Ausschluss des Rückwechsels in die Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO bezieht sich nur auf Fälle, in denen freiwillig von der Gewinnermittlung nach der LuF-PauschVO auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 gewechselt wurde. Fälle eines durch Überschreiten der Umsatz- oder Einheitswertgrenzen des § 125 BAO erzwungenen Wechsels sind davon nicht erfasst (siehe Rz 4134 zur gesetzlichen Basispauschalierung).

Rz 4280 wird geändert (KonStG 2020):

4280

Als Betriebseinnahmen im Sinne der Verordnungen betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler, Gastgewerbe und Drogisten sind sämtliche Umsätze (einschließlich Umsatzsteuer) im Sinne des § 125 Abs. 1 ~~2~~ BAO zuzüglich sonstiger Betriebseinnahmen anzusetzen. Durchlaufende Posten stellen keine Umsätze im Sinne des § 125 BAO dar. Sonstige Betriebseinnahmen sind insb.

- Auflösungsbeträge von Rücklagen einschließlich Zuschlägen und von steuerfreien Beträgen,
- der Zuschlag nach § 14 Abs. 5 EStG 1988 wegen des Fehlens von Wertpapieren (bei der Verordnung betreffend Drogisten ~~und der Individualpauschalierungsverordnung~~),

- erhaltene Versicherungsentschädigungen und andere echte Schadenersätze,
- echte Subventionen (soweit nicht ohnehin nach § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 befreit),
- Entnahmen von Gegenständen des Unternehmens mit dem Teilwert der entnommenen Gegenstände (ausgenommen die Entnahme von wesentlichem Betriebsvermögen; siehe Rz 4277).

Rz 4291 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4291

Ein ganzjähriger Betrieb ist nicht erforderlich; dementsprechend ist die Verordnung auch auf Saisonbetriebe anwendbar.

Das Ruhen der Gewerbeberechtigung führt nicht zum Verlust der Gewerbeberechtigung. Wird daher die Gewerbeberechtigung ruhend gemeldet, führt dieser Umstand allein nicht zur Nichtanwendung der Verordnung.

Da die Pauschalierung hinsichtlich der pauschalen Gewinnermittlung den Regelfall eines selbst bewirtschafteten Betriebes unterstellt, ist sie bei einer gewerblichen (Dauer)Verpachtung, die über den Zeitraum von einem Jahr hinausgeht, nicht anwendbar (vgl. hinsichtlich der Land- und Forstwirtschaft § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. ~~449/2022~~ ~~559/2020~~).

Endigt die Gewerbeberechtigung während des Wirtschaftsjahres (§ 85 GewO 1994), ist die Verordnung nicht anzuwenden.

Rz 4307 wird geändert (Klarstellung):

4307

Neben den Pauschalien bleiben bestimmte Betriebsausgaben weiterhin voll abzugsfähig. Dies gilt für:

1. Wareneinsatz; dazu zählen auch Schipässe, Sommercards usw.
2. Löhne und Lohnnebenkosten
3. Sozialversicherungsbeträge
4. Aus- und Fortbildung von Arbeitnehmern
5. AfA, Instandhaltung und Instandsetzung
6. Miete und Pacht von Liegenschaften; dazu zählt zB auch die Anmietung von fremden Hotelzimmern.
7. Fremdmittelkosten

8. GFB-Grundfreibetrag
9. die unter das Mobilitätspauschale fallenden Aufwendungen, wenn dieses nicht in Anspruch genommen wird
10. die unter das Energie- und Raumpauschale fallenden Aufwendungen, wenn dieses nicht in Anspruch genommen wird

Provisionszahlungen an Essenslieferdienste stellen im Wesentlichen Fremdlöhne dar und sind daher abzugsfähig.

Steuerberatungskosten sind als Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu berücksichtigen (vgl. Rz 4283a).

Rz 4319 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

4319

Zu den Betrieben des Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandels gehören keinesfalls gastronomische Betriebe. Die Qualifikation als "gastronomischer Betrieb" iSd § 2 Abs. 2 der Verordnung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandel hat nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu erfolgen. Gastronomische Betriebe sind jedenfalls Betriebe, auf die die Voraussetzungen **der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013 (BGBl. II Nr. 488/2012 idgF)** ~~des § 2 Abs. 2 der Verordnung betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe~~ zutreffen. Betriebe, die nicht die Voraussetzungen **der Gastgewerbepauschalierungsverordnung 2013** ~~des § 2 Abs. 2 der Verordnung betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe~~ erfüllen, können aber dennoch entsprechend der Verkehrsauffassung gastronomische Betriebe iSd der Verordnung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandel darstellen. Würstelstände, Maroni- und Kartoffelbratereien, Eisgeschäfte und Konditoreien sind jedenfalls gastronomische Betriebe iSd § 2 Abs. 2 der Verordnung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhandel, ~~jedoch keine Gaststätten im Sinne der des § 2 Abs. 2 der Verordnung betreffend Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe (§ 2 Abs. 2 der Verordnung, BGBl. II Nr. 227/1999).~~

Rz 4327 wird geändert (KonStG 2020):

4327

§ 2. Der Gewinn aus dem Betrieb eines Drogisten kann wie folgt ermittelt werden: Der Gewinn ist nach Maßgabe des § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 zu ermitteln; das Vorliegen der Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist dabei unbeachtlich.

Die Gewinnermittlung hat nach Maßgabe der Bestimmungen des § 17 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 (gesetzliche Basispauschalierung) zu erfolgen. Danach beträgt der Durchschnittssatz 12% der

Umsätze (§ 125 Abs. 1 ~~2~~ lit. a BAO). ~~Ab der Veranlagung 2004 ist das Betriebsausgabenpauschale gedeckelt.~~ Der Höchstbetrag beträgt 26.400 Euro. Neben dem Pauschale dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden:

- Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären,
- Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten),
- Ausgaben für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters
- Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988.

Rz 4360 wird geändert (KonStG 2020):

4360

Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben beträgt 12% der Umsätze iSd § 125 Abs. ~~1~~**2** BAO (siehe dazu Rz 4109 ff), höchstens jedoch 5.825 Euro jährlich. Damit sind "abpauschaliert":

- eigene Tagesgelder des Handelsvertreters, nicht jedoch Tagesgeldersätze, die vom Handelsvertreter an für ihn tätige Personen geleistet werden;
- Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten);
- Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden;
- üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche (zB bei in Telefonzellen geführten Ferngesprächen). Ausgaben aus der Benutzung eines Mobiltelefons sind nicht vom Pauschale erfasst.

Das Betriebsausgabenpauschale ist als Nettogröße anzusehen. Bei Anwendung der Bruttomethode (siehe Rz 745) ist die auf die ertragsteuerlich abpauschalierten Betriebsausgaben entfallende tatsächliche Umsatzsteuer oder – bei Inanspruchnahme der Vorsteuerpauschalierung gemäß § 2 Abs. 3 der Verordnung – der darauf entfallende Vorsteuerpauschalbetrag zusätzlich als Betriebsausgabe absetzbar (siehe Rz 4131 zur gesetzlichen Basispauschalierung).

Die einkommensteuerrechtliche Pauschalierung ist von der umsatzsteuerrechtlichen Pauschalierung nach der Verordnung unabhängig.

Rz 4776 wird geändert (Klarstellung, vgl. auch Rz 3216):

4776

Gebrauchte Fahrzeuge sind grundsätzlich auch nach Instandsetzung funktionstüchtig gemachte Fahrzeuge. Havarierte Fahrzeuge, denen nach Fahrtüchtigmachung bei wirtschaftlicher Betrachtung die Eigenschaft eines "neuen" Wirtschaftsgutes zukommt, sind keine gebrauchten Fahrzeuge. Dies ist der Fall, wenn ein Fahrzeug, das wirtschaftlich einen Totalschaden darstellt, wieder fahrtüchtig gemacht wird. Übersteigen die Aufwendungen nicht die Angemessenheitsgrenze, kommt es nicht zur Kürzung der Aufwendungen.

Als gebrauchte Fahrzeuge gelten für Zwecke der Bemessung der Luxustangente auch Vorführfahrzeuge.

Rz 4852m wird geändert (BGBl. I Nr. 194/2022, Judikatur):

4852m

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sieht ergänzend zu § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ein Abzugsverbot für Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte vor, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen. Die Bestimmung geht als speziellere Norm dem § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 vor. Maßgebend ist, dass es sich um Bezüge handelt, die dem Grunde nach unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 fallen; es ist dabei nicht von Bedeutung, ob sie auch lohnsteuerlich begünstigt sind. Dementsprechend unterliegen auch freiwillige Abfertigungszahlungen an Personen, die sich im System „Abfertigung neu“ befinden, dem Abzugsverbot.

Das Abzugsverbot kommt im Rahmen des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nur insoweit zur Anwendung, als diese sonstigen Bezüge die nach § 67 Abs. 6 Z 1 bis 6 EStG 1988 ermittelten Beträge überschreiten (vgl. LStR 2002 Rz 1089). Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Dienstverhältnisse im System „Abfertigung alt“ oder im System „Abfertigung neu“ handelt und mit welchem Steuersatz die Besteuerung beim Empfänger erfolgt (VwGH 07.12.2020, Ro 2020/13/0013).

Auf Grund der Judikatur des VfGH (Erk. vom 16.3.2022, G 228/2021) sind Sozialplanzahlungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes wegen ihrer Erzwingbarkeit vom Abzugsverbot ausgenommen. Alle nach dem 31.12.2022 im Rahmen von Sozialplänen geleistete Abfertigungen können dementsprechend betraglich unbegrenzt als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Dazu und zur Behandlung von Sozialplanzahlungen beim Arbeitnehmer siehe auch LStR 2002 Rz 1114a bis 1114f.

Rz 4852n wird geändert (Klarstellung, Judikatur):

4852n

~~Dabei~~ **Bei Ausgaben oder Entgelten gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988** handelt es sich um sonstige Bezüge (**vgl. LStR 2022 Rz 1084 ff**), die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, wie insbesondere freiwillige Abfertigungen und Abfindungen.

Abgangsentschädigungen und Vergleichszahlungen stellen keine sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 dar und sind daher nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erfasst (BFG 18.12.2020, RV/7103093/2020).

Rz 5010 wird geändert (Klarstellung):

5010

Enteignungen, Entschädigungen

Aus Anlass von Enteignungen von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens zugesprochene Ersätze (wie sie auch immer bezeichnet sein mögen) sind steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Dies gilt auch für Entschädigungen für die Aufgabe von Rechten, für die Einräumung von Dienstbarkeiten, für Ertragsausfälle, für Nutzungsbeschränkungen und für Wirtschafterschwernisse.-

~~Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn~~ Entschädigungen **aufgrund von Wirtschafterschwernissen** für einen längeren Zeitraum **können** bei buchführenden Land- und Forstwirten **nach den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung durch Ansatz und gleichmäßige Auflösung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens** periodengerecht abgegrenzt werden (**siehe Rz 5171 sowie Rz 587**).

Die Entschädigung für die Betriebsverlegung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann eine solche für entgangene bzw. entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit sein (§ 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Sie ist auch Betriebseinnahme, wenn sie den Abbruch und den Wiederaufbau des Betriebsgebäudes betrifft.

Entschädigungen für die (drohende) Enteignung von Grund und Boden, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten sind gemäß § 4 Abs. 3a Z 1 EStG 1988 steuerfrei (siehe dazu Rz 6651). Zu Entschädigungen für Bodenwertminderungen siehe Rz 4174 und Rz 4179.

Rz 5018 wird geändert (Klarstellung):

5018

Beträgt der Umsatz eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (nicht Teilbetriebes) in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren mehr als 700.000 Euro (für vor dem Jahr 2018

ausgeführte Umsätze beträgt die Umsatzgrenze 550.000 Euro; § 323 Abs. 68 BAO), ist der Gewinn verpflichtend (§ 125 BAO) durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln; Umsätze iSd § 125 BAO sind nur solche Umsätze, für die die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 entstanden ist. Dies bedeutet, dass für den Eintritt in die Buchführungspflicht die vereinnahmten Entgelte (Istbesteuerung) und für den Wegfall der Buchführungspflicht die vereinbarten Entgelte (Sollbesteuerung) heranzuziehen sind.

Zum rückwirkenden unterjährigen Entfall der Buchführungspflicht und zur freiwilligen Buchführung siehe Rz 660.

Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr tritt der Wegfall der Buchführungspflicht (§ 125 Abs. 3 iVm § 323 Abs. 68 BAO) für das Wirtschaftsjahr ein, das in dem Jahr beginnt, mit dessen 1.1. keine Buchführungspflicht mehr besteht. Im verbleibenden Rumpfwirtschaftsjahr kann bereits eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgen. Ein unterjähriger Wechsel von der Bilanzierung zur Pauschalierung im Rumpfwirtschaftsjahr kommt jedoch nicht in Betracht. Nach § 1 Abs. 1a LuF-PauschVO 2015 kann die Pauschalierung mit Beginn eines Kalenderjahres begonnen werden, wenn in den vorhergehenden Kalenderjahren die Umsätze nicht 600.000 Euro überstiegen haben. Damit wird der Beginn der Anwendung der Pauschalierung auf den Beginn eines Kalenderjahres bezogen. Die Pauschalierung kann erstmalig im Kalenderjahr nach Wegfall der Buchführungspflicht angewendet werden.

Beispiel:

Ein Land- und Forstwirt bilanziert zum 30.6. Er hat jährlich Umsätze von etwa 650.000 €. Die Buchführungspflicht entfällt ab dem abweichenden Wirtschaftsjahr 1.7.2020 – 30.6.2021. Ab dem 1.7.2020 kann in einem Rumpfwirtschaftsjahr auch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfolgen. § 2 Abs. 6 und 7 EStG 1988 ist nicht anzuwenden, wenn sich aus der freien Wahl der Gewinnermittlung die Umstellung des Abschlussstichtages bzw. ein Rumpfwirtschaftsjahr notwendigerweise ergibt.

Eine Buchführungspflicht nach § 124 BAO kommt für den Land- und Forstwirt nicht in Frage. § 189 Abs. 4 UGB bestimmt nämlich, dass Land- und Forstwirte von der Anwendung des Dritten Buches des UGB (Rechnungslegung) ausgenommen sind, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, es handelt sich um eine Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs. 1 Z 2 UGB.

Rz 5046 wird geändert (Klarstellung):

5046

Ein landwirtschaftlicher Betrieb ist auf Grund der Bestimmung des § 30 Abs. 9 erster Satz BewG 1955 noch anzunehmen, wenn der Einkaufswert zugekaufter Erzeugnisse nachhaltig nicht mehr als 25% des Umsatzes (jeweils netto ohne Umsatzsteuer) dieses Betriebes

beträgt. Abweichend davon ist für den Weinbau eine Sonderregelung in § 30 Abs. 9 zweiter Satz BewG 1955 vorgesehen (siehe Rz 5052). **Zu unentgeltlich erworbenen Zugängen vgl. Rz 4212 und 4233.**

Rz 5052 wird geändert (Klarstellung):

5052

Für die Zukäufe an Wein, Most und Trauben sind bei Weinbaubetrieben ausschließlich die im § 30 Abs. 9 BewG 1955 genannten Mengen (2.000 kg frische Weintrauben oder insgesamt 1.500 Liter Wein aus frischen Weintrauben oder Traubenmost pro ha weinbaulich genutzter Fläche) maßgeblich und nicht der Wert des Zukaufes. **Die in § 2 Abs. 3 GewO 1994 genannten Mengen sind für § 30 Abs. 9 BewG 1955 nicht relevant.** Als weinbaulich genutzte Fläche gilt jene, die als Weinbauvermögen iSd § 29 Z 3 BewG 1955 bewertet ist. Eine Überschreitung der Zukaufsgrenze auf Grund von nicht einkalkulierbaren Ernteausfällen (Frostschäden, Hagel usw.) ist nicht schädlich. Bei einer nachhaltigen Überschreitung liegen hinsichtlich des Weinbaus Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Rz 5073 wird geändert (Klarstellung):

5073

Die gewerberechtliche Einstufung der Tätigkeit ist für die steuerliche Beurteilung nicht relevant.

Rechtslage bis zur Veranlagung 2020:

Einnahmen aus der Vermietung von im Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelegenen Privatzimmern sind als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzusetzen. Die Vermietung von mehr als zehn Fremdenbetten ist als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, weil sie dann in erheblichem Umfang nicht nur laufende Arbeit, sondern jene intensivere Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr betrieblichen Charakter verleiht.

Das kurzfristige Vermieten von fünf mit Kochgelegenheiten ausgestatteten Appartements an Saisongäste ist im Regelfall noch keine gewerbliche Betätigung (VwGH 3.5.1983, 82/14/0248).

Ab der Veranlagung 2021 gilt Folgendes:

1. Vermietung mit Zusatzleistungen (Frühstück, „Urlaub am Bauernhof“)

Als Zusatzleistungen kommen in Betracht:

- Angebot von Frühstück und tägliche Reinigung.

- Angebot von „Urlaub am Bauernhof“: Darunter sind aktive Leistungen zu verstehen, die dem Aufenthalt zusätzliche Attraktivität verleihen, wie zB Produktverkostung, „Mitarbeit“ der Gäste, organisierte Besichtigung des Betriebes, Demonstration der Wirtschaftsabläufe durch Vorführungen, Melkkurse, Traktorfahren, gemeinsames Brotbacken, usw. „Urlaub am Bauernhof“ kann noch nicht angenommen werden, wenn die Gäste die Arbeit am Hof nur passiv miterleben.

Für die Anwendung der Zehn-Betten-Grenze gemäß § 7 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015 sind die in den beiden Punkten genannten Arten von Zusatzleistungen gleichwertig (vgl. VwGH 28.5.2019, Ra 2019/15/0014).

Werden derartige Zusatzleistungen angeboten, gilt:

- a) Die Beherbergung von Feriengästen durch Vermietung von Zimmern und/oder Appartements (Ferienwohnungen) führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn von der Vermietung insgesamt nicht mehr als zehn Betten erfasst werden. Für die Zehn-Betten-Grenze sind Zimmer und Appartements einheitlich zu betrachten. **Die 45.000 Euro-Grenze gemäß § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 ist nicht relevant.**

Beispiel:

Im Rahmen von „Urlaub am Bauernhof“ werden 3 Doppelzimmer und 1 Appartement mit 4 Betten (insgesamt 10 Betten) mit Frühstück vermietet.

Die Beherbergung führt zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

- b) Werden mehr als zehn Betten in Zimmern mit Frühstück vermietet, liegt keine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit mehr vor (Umkehrschluss aus § 7 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015); die Tätigkeit führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. Rz 5435). Das Gleiche gilt für Zimmer im Rahmen von „Urlaub am Bauernhof“.
- c) Werden mehr als zehn Betten in Appartements mit Zusatzleistungen vermietet, ist entsprechend der Rechtsprechung (vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0134 und VwGH 28.5.2019, Ra 2019/15/0014) im Einzelfall zu prüfen, ob eine wirtschaftliche Unterordnung vorliegt, die dazu führt, dass die Tätigkeit noch als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit anzusehen ist. ~~Dabei ist auf das Verhältnis der Einnahmen abzustellen (siehe auch Rz 4203), d~~ Der Arbeitseinsatz ist nicht relevant. Eine fehlende wirtschaftliche Unterordnung führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Gleiches gilt, wenn neben Appartements auch Zimmer mit Zusatzleistungen angeboten werden. Werden auch bei der Zimmervermietung Zusatzleistungen angeboten, sind für die Zehn-Betten-Grenze **die Anzahl der Betten in Zimmern und Appartements einheitlich zu betrachten** ~~zusammenzurechnen~~.

Bei einer Kombination von Zimmer- und Appartementvermietung mit Zusatzleistungen und insgesamt mehr als zehn Betten ist wie folgt vorzugehen:

- **Bis zu zehn Betten in Zimmern:**
Zimmer und Apartments sind zusammen zu beurteilen. Es ist die Unterordnungsprüfung gemäß § 7 Abs. 4 LuF-PauschVO 2015 (45.000 €-Grenze) vorzunehmen. Dabei ist die einheitliche Zimmer- und Apartmentvermietung im Ausmaß von mehr als zehn Betten nicht von der Ausnahme des letzten Satzes erfasst, und daher bei Vorliegen weiterer Nebenerwerbe mit zu berücksichtigen. Wird diese Grenze nicht überschritten, liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Bei einer Überschreitung der 45.000 €-Grenze ist eine Unterordnungsprüfung entsprechend der 25%-Grenze vorzunehmen (Rz 4203 iVm 4208a f). Ist danach keine Unterordnung gegeben, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Ansonsten liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor.
- **Mehr als zehn Betten in Zimmern:**
Die Zimmervermietung ist ein Gewerbebetrieb (Umkehrschluss aus § 7 Abs. 2 LuF-PauschVO 2015). Dementsprechend ist die Unterordnungsprüfung (45.000 €-Grenze und ggfs 25%-Grenze) nur auf die verbleibende Apartmentvermietung zu beziehen. Für die Einnahmen aus Apartmentvermietung ist daher die 45.000 €-Grenze relevant. Bei einer Überschreitung der 45.000 €-Grenze ist wieder die Unterordnungsprüfung gemäß Rz 4203 vorzunehmen.

Beispiel 1:

Es werden 4 Doppelzimmer und 2 Apartments mit jeweils 4 Betten (insgesamt 16 Betten) vermietet. Sowohl bei den Apartments als auch bei den Zimmern wird ein Frühstück verabreicht. Die Einnahmen aus den Vermietungen betragen insgesamt ein Drittel der Gesamteinnahmen des Land- und Forstwirtes.

Aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Unterordnung der Vermietung gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Es werden 4 Doppelzimmer und 2 Apartments mit jeweils 4 Betten (insgesamt 16 Betten) vermietet. Sowohl bei den Apartments als auch bei den Zimmern wird ein Frühstück verabreicht. Die Einnahmen aus der Zimmervermietung betragen 30.000 Euro, die Einnahmen aus der Apartmentvermietung betragen 35.000 Euro. Die Einnahmen des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs betragen 100.000 Euro. Es liegen keine anderen Nebentätigkeiten vor.

Da weniger als zehn Betten in Zimmern vermietet werden, sind Zimmer und Apartments zusammen zu beurteilen. Die Einnahmen aus der Zimmer- und Apartmentvermietung betragen 65.000 Euro und liegen somit über der 45.000 Euro-Grenze. Es ist daher eine Unterordnungsprüfung vorzunehmen: 65.000 Euro sind mehr als 25% von 165.000 Euro. Es liegen daher bei den Vermietungen insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Beispiel 2:

Es werden 6 Doppelzimmer und 2 Apartments mit jeweils 4 Betten (insgesamt 20 Betten) vermietet. Sowohl bei den Apartments als auch bei den Zimmern wird ein

Frühstück verabreicht. Die Einnahmen aus der Zimmervermietung betragen 30.000 Euro, die Einnahmen aus der Appartementvermietung betragen 35.000 Euro. Die Einnahmen des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs betragen 100.000 Euro. Es liegen keine anderen Nebentätigkeiten vor.

Die Einkünfte aus der Zimmervermietung stellen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Für die Einkünfte aus der Appartementvermietung ist die Unterordnung zu prüfen. Die 45.000 Euro-Grenze wird zwar nicht überschritten, jedoch die 25%-Grenze, sodass auch hier Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

2. Vermietung ohne Zusatzleistungen

Die Beherbergung von Feriengästen durch Vermietung von Zimmern und/oder Apartments ohne Zusatzleistungen führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wobei bei mehr als zehn Betten im Einzelfall auch eine gewerbliche Tätigkeit vorliegen kann (vgl. weiterführend Rz 5433 ff und VwGH 3.5.1983, 82/14/0248).

3. Kombination

Im Fall des Zusammentreffens einer Vermietung ohne Zusatzleistungen mit einer Vermietung mit Zusatzleistungen liegt hinsichtlich der Beherbergung keine einheitliche Bewirtschaftung vor; die Tätigkeiten sind daher unterschiedlich zu betrachten: Werden zB die Zimmer mit Frühstück, die Apartments aber ohne Zusatzleistungen vermietet, ist für die Zimmervermietung die Zehn-Betten-Grenze maßgeblich, während die Appartementvermietung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt.

Beispiel:

Es werden 4 Doppelzimmer (8 Betten) und 3 Apartments mit jeweils 4 Betten (12 Betten) vermietet. Während bei der Appartementvermietung keine Zusatzleistungen erbracht werden, wird bei den Zimmern ein Frühstück verabreicht.

Bei der Zimmervermietung liegen aufgrund der Nichtüberschreitung der Zehn-Betten-Grenze Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, die Appartementvermietung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Rz 5076 wird geändert (Klarstellung):

5076

Der Forst stellt keine betriebswirtschaftliche Ergänzung der bäuerlichen Betätigung dar, sondern ist vom landwirtschaftlichen Besitz getrennt zu beurteilen (VwGH 28.6.1972, 2230/70).

Schenkt die Forstwirtin ihrem Sohn ein Waldgrundstück, so ist diese Sachentnahme nach § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert anzusetzen (VwGH 18.1.1963, 1520/62). Erfolgt die Entnahme nach dem 31.3.2012, ist der Grund und Boden mit dem Buchwert anzusetzen (siehe dazu auch Rz 2635 ff).

Es ist davon auszugehen, dass Förderungen gemäß § 3 Z 3 Waldfondsgesetz zur Abgeltung von durch Borkenkäferschäden verursachtem Wertverlust im stehenden Holz in der Regel unter die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 fallen. Die Anwendung der Steuerbefreiung setzt aber voraus, dass eine Naturkatastrophe eingetreten ist, sodass die Abgeltung von Vorsorgemaßnahmen nicht erfasst ist. Es kann davon ausgegangen werden, dass die in Kapitel 4 der Sonderrichtlinie Waldfonds der BMLRT festgelegten Voraussetzungen das Vorliegen einer Naturkatastrophe begründen und regelmäßig „Hilfsbedürftigkeit“ vorliegt. Das Vorliegen der „Hilfsbedürftigkeit“ ist ausschließlich im Abgabungsverfahren zu beurteilen, sodass in seltenen Ausnahmefällen das Vorliegen der Steuerfreiheit auch verneint werden kann, zB weil der Schaden durch ein Fehlverhalten mitveranlasst ist. Eine Aufwandskürzung gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht vorzunehmen, da kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerfreien Förderungen und Aufwendungen besteht.

Rz 5119 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

5119

Fischhandel fällt nicht unter § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Verkauft der Land- und Forstwirt (der Fischer) auch zugekaufte Fische, so liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft noch vor, wenn der Einkaufswert des Zukaufes nicht mehr als 25% des Umsatzes aus dem Fischereibetrieb (= ein landwirtschaftlicher Hauptbetrieb) beträgt. Werden die Fische geräuchert, getrocknet oder gebeizt, liegt in dieser Bearbeitung ein Nebenbetrieb (des Hauptbetriebes Fischerei) vor. Wird die Grenze des Zukaufes oder die Umsatzgrenze von **45.000 Euro (bis 2022: 40.000 Euro, (bis 2019: 33.000 Euro)** überschritten, wird die Fischerei zum Gewerbebetrieb (siehe Rz 5045 ff).

Rz 5171 wird geändert (Klarstellung):

5171

Den Betriebseinnahmen steht die Wirtschafterschwernis als Belastung gegenüber. Deshalb kann zum Ausgleich in die Vermögensübersicht am Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahres ein Passivposten **in Form eines Rechnungsabgrenzungspostens** bis zur Höhe der erhaltenen Entschädigung eingesetzt werden, der gleichmäßig verteilt innerhalb eines Zeitraumes bis zu 20 Jahren zu Gunsten des Gewinnes aufzulösen ist (**siehe dazu allgemein Rz 587**). Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ~~sind bestehen keine Bedenken~~, die Entschädigungen für künftige Wirtschafterschwernisse dem § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zuzuordnen; **auf Antrag können die Entschädigungszahlungen gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gleichmäßig auf drei Jahre verteilt werden (die Bildung von**

Rechnungsabgrenzungsposten ist iRd Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 unzulässig). Zur Vollpauschalierung siehe Rz 4182.

Nach Rz 5223 wird folgende Rz 5332a eingeführt (StRefG 2020, AbgÄG 2022):

5223a

Die Tätigkeit der freiberuflichen Notärzte iSd § 49 Abs. 3 Z 26a ASVG (Tätigkeiten als Notarzt im landesgesetzlich geregelten Rettungsdienst, sofern diese Tätigkeit weder den Hauptberuf noch die Hauptquelle der Einnahmen bildet) und der freiberuflichen Vertretungsärzte iSd § 47a Abs. 4 ÄrzteG 1998, die freiberufliche Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 2a Z 2 bzw. Z 3 FSVG sind und damit keine Pflichtversicherung nach dem ASVG, sondern eine Pflichtversicherung nach dem FSVG begründen, stellen gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 auch einkommensteuerrechtlich freiberufliche Tätigkeiten dar. Die durch diese Tätigkeiten erzielten Einkünfte sind daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Rz 5254c wird geändert (AbgÄG 2022):

5254c

Ein Stipendium stellt wirtschaftlich jedenfalls keinen Einkommensersatz dar, ~~wenn soweit~~ dieses jährlich insgesamt nicht höher ist, als die ~~Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter~~ **Studienbeihilfe nach Selbsterhalt** gemäß ~~§ 27~~ **§ 31 Abs. 4** Studienförderungsgesetz 1992. Diese beträgt derzeit **(Stand 2022) jährlich 8.580 Euro; das sind 715 923 Euro** monatlich. Stipendien, die diesen Betrag nicht überschreiten und nicht unter § 25 EStG 1988 zu subsumieren sind, sind somit nicht steuerbar.

Abschnitt 17.2.2 wird umbenannt und die Überschrift lautet:

17.2.2 Wertpapier-geschäfte, Darlehens-geschäfte und Kryptowährungsgeschäfte

Rz 5426 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

5426

Der wiederholte, auf die Schaffung einer dauernden Erwerbsquelle durch Ausnutzung von Kursschwankungen gerichtete An- und Verkauf von Wertpapieren stellt dann, wenn er sich nicht auf die nutzbringende Verwertung eigenen Vermögens beschränkt, sondern in erheblichem Umfang mit Hilfe von Bankkrediten durchgeführt wird, einen Gewerbebetrieb dar (VwGH 26.6.1953, 1862/52). **Dies gilt auch für den An- und Verkauf von Kryptowährungen.**

Rz 5427 wird geändert (Judikatur, ÖkoStRefG 2022 Teil I):

5427

Bei der Verwaltung von Wertpapierbesitz gehören die Umschichtungen von Wertpapieren, somit Kauf und Verkauf durch Einschaltung von Banken, (grundsätzlich) noch zur privaten Vermögensverwaltung; bei Wertpapieren liegt es in der Natur der Sache, den Bestand zu verändern, schlechte Papiere abzustoßen, gute zu erwerben und Kursgewinne zu realisieren (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115). **Dies gilt ebenso für sonstige derivative Finanzinstrumente (VwGH 3.5.2021, Ra 2019/13/0124).** Der An- und Verkauf von Wertpapieren überschreitet daher die Grenze zur gewerblichen Betätigung nur in besonderen Fällen. Dies setzt jedenfalls voraus, dass die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung ("bankentypische Tätigkeit") einen Gewerbebetrieb ausmacht. **Alleine eine sehr hohe Anzahl an Transaktionen wird in der Regel noch keinen Gewerbebetrieb begründen (siehe aber in Zusammenhang mit anderen Indizien Rz 5428).** Dies gilt auch für die Verwaltung von Kryptowährungen.

Rz 5428 wird geändert (Klarstellung):

5428

Folgende demonstrativ angeführten Indizien lassen der Verkehrsauffassung nach — ausgehend vom Kriterium des "Umfanges der Tätigkeit bzw. des Ausmaßes" — auf einen Gewerbebetrieb schließen, **insbesondere, wenn diese in Verbindung mit einer sehr hohen Anzahl an Transaktionen vorliegen:**

- Ausüben der Tätigkeit als Hauptberuf (**Haupteinnahmequelle**),
- Unterhalten eines Büros oder einer Organisation zur Durchführung von Geschäften **sowie die Beschäftigung von Angestellten**,
- Ausnutzung eines Marktes unter Einsatz beruflicher Erfahrungen,
- **systematische Ausnutzung von Marktschwankungen (zB durch Verwendung von EDV-gestützten Simulationsmodellen)**
- Anbieten von Wertpapier- **oder Kryptowährungsgeschäften an einer breiteren Öffentlichkeit**,
- Abschluss von Geschäften auf fremde Rechnung (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115; VwGH 25.2.1998, 98/14/0005),
- Einsatz einschlägiger beruflicher Erfahrungen und Mittel (Branchenkenntnisse, Know-how),
- Geschäftsverbindungen,

- Einflussnahmemöglichkeiten auf Preishöhe und Konditionen,
- ~~Anzahl der getätigten An- und Verkäufe,~~
- planmäßige und nachhaltige Fremdfinanzierung der Wertpapier- **oder Kryptowährungsgeschäfte.**

Rz 5430 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

5430

Als Abgrenzungshilfe kann bei großen Vermögen eine Vergleichsbetrachtung mit der Vermögensverwaltung im Rahmen eines Investmentfonds herangezogen werden. Erfolgt die Vermögensverwaltung nach dem Grundsatz der Risikostreuung und ist das damit verbundene Vermögensmanagement umfänglich mit jenem vergleichbar, wie es auch bei Investmentfonds üblich ist, ~~so~~ kann von einer Vermögensverwaltung ausgegangen werden. Denn die Steuerbestimmungen des Investmentfondsgesetzes ~~1993~~ **2011** gehen ungeachtet des Umfangs des Fondsvermögens bzw. der am Fondseigentum erworbenen Anteile von bloßer Vermögensverwaltung aus.

Rz 5431 wird geändert (Klarstellung):

5431

Vermögensverwaltende Tätigkeit liegt bspw. vor:

- Bloße Umschichtung von Wertpapieren (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115), auch wenn die Tätigkeit von einer KEG ausgeübt wird (VwGH 26.5.1998, 98/14/0044),
- ~~Abwicklung der Wertpapiergeschäfte über Banken als Kommissionäre,~~
- ausschließliche Eigenfinanzierung (keine Verwendung von Fremdkapital),
- gelegentliche oder geringfügige Fremdfinanzierung,
- keine für die breitere Öffentlichkeit nach außen gerichtete und erkennbare Tätigkeit.

Nach Rz 5432 wird Rz 5432a eingefügt (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

5432a

Laufende Einkünfte aus Kryptowährungen führen durch die Eingliederung der Kryptowährungen in die Einkünfte aus Kapitalvermögen durch das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I grundsätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen und sind damit dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Bei den laufenden Einkünften aus Kryptowährungen iSd § 27b Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Entgelte für die Transaktionsverarbeitung) gilt dies jedoch nur in jenen Fällen, in denen die Tätigkeit nach

den allgemeinen Grundsätzen noch als Vermögensverwaltung betrachtet werden kann. Sofern nach der Verkehrsauffassung die Tätigkeit nach Art und Umfang über die reine Vermögensverwaltung hinausgeht, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Folgende demonstrativ angeführten Indizien lassen, neben den bereits in Rz 5428 angeführten, der Verkehrsauffassung nach auf einen Gewerbebetrieb schließen:

- Kauf teurer (umfangreicher) Spezialhardware (mittels Fremdfinanzierung);
- Kauf von Kühlgeräten sowie Vornahme von gebäudetechnischen Adaptierungen (zB Elektroinstallationen, Lärmschutz) oder Anmietung von gekühlten Lagerräumen;
- Anstellung von Personal;
- Aufstellung der Server zu Heizzwecken bei Dritten gegen Entgelt;
- Abschluss eines Strombezugsvertrages.

Ob die Tätigkeit im Rahmen eines Solo- oder Poolminings (siehe dazu Rz 6178g) erfolgt, ist für die Einordnung irrelevant.

Rz 5571 wird geändert (Judikatur):

5571

Als unentgeltlich ist auch die gemischte Schenkung anzusehen, wenn der Kaufpreis aus privaten Gründen unter oder über dem tatsächlichen Wert liegt. Es ist zu untersuchen, ob der Schenkungscharakter (Vorliegen einer einheitlichen Schenkung) oder der Entgeltlichkeitscharakter (Vorliegen eines Leistungsaustausches) überwiegt. Der Schenkungscharakter überwiegt dann, wenn

- zwischen Leistung und Gegenleistung ein offenkundiges Missverhältnis besteht (vgl. VwGH 14.10.1991, 90/15/0084 **und Rz 5572**) und
- sich beide Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise unentgeltlich und als teilweise entgeltlich bewusst gewesen sind, beide die teilweise Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben (Prinzip der subjektiven Äquivalenz). Ein bloßer Freundschaftspreis bzw. preisliches Entgegenkommen gegenüber nahen Verwandten **allein** genügt nicht (vgl. VwGH 23.10.1990, 90/14/0102; VwGH 25.2.1998, 97/14/0141; VwGH 18.2.1999, 97/15/0021, **VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015**).

Rz 5572 wird geändert (Judikatur):

5572

Für die Frage, ob ein Missverhältnis vorliegt, ist der Unternehmenswert dem gemeinen Wert der Gegenleistung gegenüberzustellen. **Dabei gilt:**

- **Für Übertragungen vor dem 16.11.2021:**
Beträgt die Gegenleistung weniger als 50% des Unternehmenswertes, liegt ein Missverhältnis und eine unentgeltliche Übertragung vor. Zur Beurteilung von Übertragungen mit einer Gegenleistung zwischen 50% und 75%, die entsprechend der - vor dem EStR 2000-Wartungserlass 2023 - vertretenen 50%-Grenze beurteilt wurden, siehe Rz 6625.
- **Für Übertragungen nach dem 15.11.2021:**
 - **Beträgt die Gegenleistung zumindest 75% des Unternehmenswertes ist davon auszugehen, dass eine Veräußerung vorliegt (vgl. VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015).**
 - **Beträgt die Gegenleistung höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor.**
 - **Beträgt die Gegenleistung mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist unter nahen Angehörigen grundsätzlich von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.**

~~Ein Missverhältnis liegt dann vor, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 50% des Unternehmenswertes beträgt.~~ Es kommt nicht auf die formale Vertragsbezeichnung, sondern darauf an, ob Unentgeltlichkeit das Handeln des Übergebers bestimmt hat (VwGH 19.10.1987, 86/15/0097; VwGH 23.10.1990, 90/14/0102; VwGH 14.10.1991, 90/15/0084; VwGH 29.6.1995, 93/15/0134).

Zum überschuldeten Betrieb siehe Rz 5679 ff, zur Betriebsübergabe gegen Rente siehe Rz 7031 ff.

Rz 5572a wird (aus Anlass der Änderung in Rz 5572) geändert:

5572a

Hinsichtlich bäuerlicher Hofübergaben ist zu unterscheiden, ob die im Zusammenhang mit der Übergabe getroffenen Nebenabreden eine Belastung des übertragenen Eigentums oder eine Gegenleistung für die Übertragung darstellen. Im Unterschied zur Grunderwerbsteuer stellt die Einräumung eines Wohnrechtes ertragsteuerlich keine Gegenleistung dar (siehe auch Rz 774). In diesem Fall wird belastetes Eigentum übertragen.

Für die Beurteilung, ob der Vorgang als entgeltlich oder unentgeltlich zu beurteilen ist, gelten die in den Rz 5572 und Rz 6625 dargelegten Grundsätze. Entsprechend den

dargestellten Grundsätzen ist daher zu beurteilen, ob der Wert der Gegenleistung den halben gemeinen Wert des übertragenen (belasteten) Betriebes (Aktiva abzüglich Passiva) übersteigt, wodurch ein entgeltlicher Vorgang gegeben wäre.

Es bestehen allerdings keine Bedenken, ein vereinbartes Ausgedinge, das als typisches Ausgedinge ausgestaltet ist und nicht über die Gewährung eines üblichen angemessenen Lebensunterhaltes hinausgeht, einheitlich als Belastung des übertragenen Eigentums zu behandeln.

Rz 5687 wird geändert (Klarstellung):

5687

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die ein Investitionsfreibetrag geltend gemacht wurde, infolge Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes innerhalb der Behaltefrist des **§ 11 Abs. 2 erster Teilstrich** ~~§ 10 Abs. 9~~ EStG 1988 aus dem Betriebsvermögen aus, ist der volle Investitionsfreibetrag zu Gunsten des Veräußerungsgewinnes aufzulösen (VwGH 8.3.1994, 91/14/0173, betr. die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils; **zum IFB aF**). Wird der Betrieb mit Ende der Behaltefrist veräußert oder aufgegeben, unterbleibt eine Nachversteuerung.

Rz 5927a wird geändert (Klarstellung):

5927a

Für Übertragungsvorgänge nach dem 30. September 2014 gilt Folgendes:

In einen Veräußerungs- und Einlagevorgang aufzuspalten ist die Übertragung eines Wirtschaftsgutes (zB Grundstück) in das Gesellschaftsvermögen auch dann, wenn bei einer Einlage lediglich das variable Kapitalkonto berührt wird und somit keine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Auch in diesem Fall liegt im Ausmaß der Quote der anderen Gesellschafter eine Veräußerung, im Ausmaß der Quote des Übertragenden eine Einlage vor (siehe dazu Rz 5927).

Bei nahen Angehörigen kann jedoch im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden, wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird. 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.

Eine nicht ausschüttungsgesperrte (unternehmensrechtliche) Kapitalrücklage bei einer Personengesellschaft hat steuerlich den Charakter eines variablen Kapitalkontos. Bei der Beurteilung, ob im Sinne dieser Randzahl von einem Tausch oder von einer Schenkung auszugehen ist, wird aber entscheidend sein, wem die (unternehmensrechtliche)

Kapitalrücklage im Falle der Auflösung zukommt (dh. ob es sich um eine alineare Kapitalrücklage handelt oder ob diese bei Auflösung linear auf die Substanzbeteiligten aufzuteilen ist).

Nicht von dieser Regelung umfasst ist bei nahen Angehörigen allerdings die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Gesellschaftsvermögen. Im Falle einer "Schenkung" 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 6022a wird geändert (aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

6022a

Im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters am Vermögen führt die Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 32 Abs. 2 iVm § 30 EStG 1988). Im Falle der Schenkung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist der darin enthaltene Anteil der Gesellschaftsverbindlichkeiten als Gegenleistung anzusehen (hinsichtlich der Zuordnung der Verbindlichkeiten siehe Rz 5659). **Erreichen die übernommenen Verbindlichkeiten und andere vereinbarte Gegenleistungen die für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze (vgl. Rz 6625) Betragen die übernommenen Verbindlichkeiten und andere vereinbarte Gegenleistungen mindestens 50% des gemeinen Wertes der übertragenen Grundstücke, liegt eine Veräußerung vor.**

Der Veräußerungserlös muss auf die Gesellschafter im Ausmaß ihrer Beteiligung aufgeteilt werden. Für jeden Gesellschafter ist gesondert zu beurteilen, ob der veräußerte Anteil Alt- oder Neuvermögen darstellt. Dies ist insbesondere dann von Bedeutung, wenn die Anteile zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben wurden. Im Fall von Neuvermögen sind stets die

individuellen Anschaffungskosten zu ermitteln, im Fall von Altvermögen kommt auch die pauschale Ermittlung der Anschaffungskosten in Betracht. Die ImmoEST ist in diesen Fällen nach den individuellen Verhältnissen der einzelnen Gesellschafter zu ermitteln. Die für die Gemeinschaft abzuführende ImmoEST ist die Summe der auf die jeweiligen Gesellschafter entfallenden ImmoEST-Beträge.

Im Fall einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften ist die ImmoEST nicht im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO auszuweisen, weil Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen davon nicht erfasst sind.

Beispiel:

A und B sind je zur Hälfte Gesellschafter einer OG. Im Gesellschaftsvermögen der OG befindet sich ein vermietetes Gebäude. Dieses wird durch die OG am 1.5.2012 verkauft. A hat seinen Hälfteanteil von seinem Vater geerbt, der diesen im Jahr 1960 gekauft hat. B hat den Hälfteanteil im Jahr 2010 gekauft.

Für A kommt eine pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 in Betracht (Altvermögen), für B (Neuvermögen) sind die Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln. Die vom Notar abzuführende ImmoEST ergibt sich aus der Summe der für A und B ermittelten ImmoEST-Beträge. Im Feststellungsverfahren für 2012 betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist keine ImmoEST auszuweisen. Sollten A oder B die Regelbesteuerung oder Veranlagung beanspruchen, hat dies in der Einkommensteuererklärung zu erfolgen, wo die entrichtete ImmoEST anzuführen ist.

Rz 6022b wird geändert (aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

6022b

Die Übertragung eines Grundstückes samt den damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft bewirkt, dass sämtliche Verbindlichkeiten des bisherigen Grundstückseigentümers auf die Personengesellschaft übertragen werden und der Übertragende somit von einer Schuld befreit wird. Daher liegt grundsätzlich eine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung vor.

Allerdings ist die übertragene Verbindlichkeit gemäß § 32 Abs. 2 EStG 1988 dem Übertragenden im Ausmaß von dessen Substanzbeteiligung weiterhin zuzurechnen. Eine Schuldbefreiung tritt somit nur in jenem Umfang ein, als die Verbindlichkeiten den anderen Gesellschaftern zuzurechnen sind. Somit liegt nur in diesem Umfang eine Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes vor.

Erreicht der Betrag der auf die KG übertragenen Verbindlichkeiten (gekürzt um die dem Überträger anteilig weiterhin zuzurechnende Verbindlichkeit) die **für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze** ~~50%-Grenze gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988,~~

liegt eine Veräußerung vor (vgl. Rz 6625). Diese Beurteilung ist für jedes übertragene Grundstück gesondert anzustellen.

Nach Rz 6028 wird Rz 6028a eingefügt (Klarstellung):

Rz 6028a

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sollen alle Feststellungen, die die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, mit Bindungswirkung im Feststellungsverfahren nach § 188 BAO getroffen werden, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (ua VwGH 25.6.2020, Ra 2019/15/0016).

Vor diesem Hintergrund ist die Wartetastenregelung des § 23a EStG 1988 im Rahmen des Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO zu berücksichtigen. Die Frage, ob eine kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung vorliegt, kann zweckmäßiger Weise im Rahmen des Feststellungsverfahrens beurteilt werden, auch die Regelungen, die auf das Kapitalkonto oder in Bezug auf die Verrechnung auf eine Einlage abstellen, sind verwaltungsökonomisch in diesem Verfahren wahrzunehmen.

Ein auf Wartetaste zu legenden Verlust ist daher in dem für das Einkommensteuerverfahren maßgebenden Beteiligungsergebnis nicht zu erfassen; ein (positives) Beteiligungsergebnis ist um einen verrechneten Wartetastenverlust zu kürzen. In den Verlustausgleich in der Einkommensteueranmeldung geht auf diese Weise das Beteiligungsergebnis ein, das dort gemäß § 23a EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Rz 6049 wird geändert (Klarstellung und Richtigstellung in Bezug auf Punkt 4):

6049

Mehrstöckige Mitunternehmerschaften:

Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften, bei denen den Beteiligten an der Obergesellschaft Einkünfte aus der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft zuzurechnen sind, wirkt § 23a EStG 1988 bei den Gesellschaftern der Obergesellschaft, wenn diese von der Bestimmung erfasst sind. Da § 23a EStG 1988 nur natürliche Personen betrifft, besteht daher für eine an der Obergesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft keine Verlustausgleichsbeschränkung, wenn die Obergesellschaft in Bezug auf die Untergesellschaft die Stellung eines kapitalistischen Mitunternehmers hat.

Beispiel:

An der X-KG (Untergesellschaft) ist die Y-KG (Obergesellschaft) als Kommanditistin zu 30% kapitalistisch iSd § 23a EStG 1988 beteiligt. An der Y-KG sind die A-GmbH und Herr B jeweils zu 50% beteiligt.

Ein Verlust aus der X-KG ist zu 30% der Y-KG und in weiterer Folge zu je 15% der A-GmbH und Herrn B zurechnen. Der auf die A-GmbH entfallende anteilige Verlust aus der X-KG unterliegt nicht dem § 23a EStG 1988 und kann daher mit einem positiven eigenen Ergebnisanteil der Y-KG, der auf die A-GmbH entfällt, verrechnet werden. Erzielt die Y-KG selbst einen Verlust, ist bei der A-GmbH sowohl anteilig dieser als auch der anteilige Verlust aus der (mittelbaren) Beteiligung an der X-KG zu berücksichtigen.

Für natürliche Personen als Beteiligte an der Obergesellschaft ist § 23a EStG 1988 anzuwenden. Je nach Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft (erste Beteiligungsebene) und der Beteiligung der natürlichen Person an der Obergesellschaft (zweite Beteiligungsebene) ergeben sich unterschiedliche Rechtsfolgen:

1. Keine kapitalistische Beteiligung auf beiden Beteiligungsebenen

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23a EStG 1988 kommt nicht zur Anwendung.

Beispiel 1:

An der X-KG (Untergesellschaft) ist die Y-KG (Obergesellschaft) zu 50% als Komplementärin beteiligt (erste Beteiligungsebene). An der Y-KG ist die natürlichen Personen A zu 50% als Komplementär beteiligt (zweite Beteiligungsebene).

Die X-KG erzielt einen Verlust von 1.000, der der Y-KG zu 50% iHv 500 und in weiterer Folge A zu 50% iHv 250 zuzurechnen ist. Die Y-KG erzielt einen (eigenen) Verlust von 1.400, der A zu 50% iHv 700 zuzurechnen ist.

Bei A sind weder der anteilige Verlust aus der mittelbaren Beteiligung an der X-KG (250) noch der Verlust aus der unmittelbaren Beteiligung an der Y-KG (700) von § 23a EStG 1988 betroffen. Daher ist bei ihm der gesamte Verlust von 950 ausgleichs- und vortragsfähig.

2. Kapitalistische Beteiligung auf beiden Beteiligungsebenen

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23a EStG 1988 kommt jeweils auf beiden Beteiligungsebenen zur Anwendung.

Beispiel 2:

An der X-KG (Untergesellschaft) ist die Y-KG (Obergesellschaft) zu 50% als Kommanditistin kapitalistisch beteiligt (erste Beteiligungsebene). An der Y-KG ist die natürlichen Personen B zu 50% als Kommanditist kapitalistisch beteiligt (zweite Beteiligungsebene).

Die X-KG erzielt einen Verlust von 1.000, der der Y-KG zu 50% iHv 500 und in weiterer Folge B zu 50% iHv 250 zuzurechnen ist. Die Y-KG erzielt einen (eigenen) Verlust von 1.400, der B zu 50% iHv 700 zuzurechnen ist.

Bei B sind sowohl der anteilige Verlust aus der mittelbaren Beteiligung an der X-KG als auch der Verlust aus der unmittelbaren Beteiligung an der Y-KG von § 23a betroffen. Daher ist bei ihm der gesamte Verlust von 950 weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Der anteilige Verlust aus der Beteiligung an der X-KG (250) ist mit Gewinnen aus der X-KG auszugleichen; der anteilige Verlust aus der Beteiligung an der Y-KG ist mit Gewinnen aus der Y-KG und solchen aus der X-KG, die nach Verrechnung mit Wartetastenverlusten aus der X-KG in das Ergebnis der Y-KG einfließen, auszugleichen.

3. Kapitalistische Beteiligung auf der ersten Beteiligungsebene, keine kapitalistische Beteiligung auf der zweiten Beteiligungsebene

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23a EStG 1988 kommt nur auf der ersten Beteiligungsebene zur Anwendung.

Beispiel 3:

An der X-KG (Untergesellschaft) ist die Y-KG (Obergesellschaft) zu 50% als Kommanditistin kapitalistisch beteiligt (erste Beteiligungsebene). An der Y-KG ist die natürlichen Personen zu 50% C als Komplementär beteiligt (zweite Beteiligungsebene).

Die X-KG erzielt einen Verlust von 1.000, der der Y-KG zu 50% iHv 500 und in weiterer Folge C zu 50% iHv 250 zuzurechnen ist. Die Y-KG erzielt einen (eigenen) Verlust von 1.400, der C zu 50% iHv 700 zuzurechnen ist.

Bei C ist der anteilige Verlust aus der mittelbaren Beteiligung an der X-KG von § 23a betroffen, nicht aber der anteilige Verlust aus der unmittelbaren Beteiligung an der Y-KG. Daher ist bei ihm vom gesamten Verlust von 950 der Betrag von 250, der aus der mittelbaren Beteiligung stammt, nicht ausgleichs- und vortragsfähig, sodass der Betrag von 700 als ausgleichs- und vortragsfähig verbleibt. Der anteilige Verlust aus der Beteiligung an der X-KG (250) ist mit Gewinnen aus der X-KG auszugleichen.

4. Keine kapitalistische Beteiligung auf der ersten Beteiligungsebene, kapitalistische Beteiligung auf der zweiten Beteiligungsebene

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23a EStG 1988 kommt auf der zweiten Beteiligungsebene für das Gesamtergebnis zur Anwendung.

Beispiel 4:

An der X-KG (Untergesellschaft) ist die Y-KG (Obergesellschaft) zu 50% als Komplementärin beteiligt (erste Beteiligungsebene). An der Y-KG ist die natürliche Person D zu 50% als Kommanditistin kapitalistisch beteiligt (zweite Beteiligungsebene).

Die X-KG erzielt einen Verlust von 1.000, der der Y-KG zu 50% iHv 500 und in weiterer Folge D zu 50% iHv 250 zuzurechnen ist. Die Y-KG erzielt einen (eigenen) Verlust von 1.400, der D zu 50% iHv 700 zuzurechnen ist.

Bei D ist der anteilige Verlust aus der mittelbaren Beteiligung an der X-KG von § 23a nicht betroffen. Der anteilige Verlust iHv 250 ist somit dem anteiligen eigenen

Verlust der Y-KG hinzuzurechnen (950). Da auf der zweiten Beteiligungsebene das Verlustausgleichsverbot des § 23a EStG 1988 greift, unterliegt das Gesamtergebnis von 950 dem Verlustausgleichsverbot. Dementsprechend sind bei D die gesamten Verluste aus der Beteiligung an der Y-KG mit Gewinnen aus der Beteiligung an der Y-KG zu verrechnen.

Bei mehrstöckigen Mitunternehmerschaften, bei denen die Gesellschafter der beteiligten (Ober-)Mitunternehmerschaft gleichzeitig Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft sind, an der die Beteiligung gehalten wird, hat die Beurteilung, ob eine kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung vorliegt, auf jeder Ebene der einzelnen Mitunternehmerschaft gesondert zu erfolgen.

Ist die Beteiligung an der Unterpersonengesellschaft als kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung zu qualifizieren, kann ein „Hochschleusen“ der Verlusttangente nachträglich nichts mehr an der Einstufung als § 23a EStG 1988 Verlust ändern.

Es kann daher nicht dazu kommen, dass ein § 23a Verlust regulär verrechnet werden kann, wenn bei der darüber liegenden Mitunternehmerschaft keine kapitalistische Beteiligung vorliegt. Die Tangente der Obergesellschaft ist somit „aufzuspalten“.

Ebenso ist die Tangente für den Fall einer als kapitalistische Mitunternehmerbeteiligung zu qualifizierenden Obergesellschaft aufzuteilen, wenn an der Untergesellschaft eine Beteiligung mit unbeschränkter Haftung oder mit ausgeprägter Mitunternehmerinitiative besteht. In diesem Fall unterliegt die Verlustzuweisung aus der Untergesellschaft nicht den Beschränkungen des § 23a EStG 1988.

Nach Rz 6049 wird Rz 6049a eingefügt (Klarstellung):

Rz 6049a

§ 23a EStG 1988 ist nur auf natürliche Personen, nicht aber auf Körperschaften anzuwenden. Ist im Fall einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft die Obergesellschaft kapitalistischer Mitunternehmer, gilt für die Obergesellschaft in Bezug auf § 23a EStG 1988 Folgendes:

- 1. § 23a EStG 1988 ist im Feststellungsverfahren der Untergesellschaft anzuwenden, wenn in diesem Verfahren feststeht, dass § 23a EStG 1988 für alle an der Obergesellschaft Beteiligten wirkt. Das ist der Fall, wenn an der kapitalistisch beteiligten Obergesellschaft nur natürliche Personen beteiligt sind. In diesem Fall kommt § 23a EStG 1988 im Feststellungsverfahren der Obergesellschaft nicht zur Anwendung.**

Beispiel 1:

An der ABC-KG sind die natürliche Person A als Komplementär und die natürliche Person B und die CDE-KG jeweils als Kommanditisten (kapitalistische Mitunternehmer) zu je einem Drittel beteiligt. An der CDE-KG sind die natürlichen C, D und E zu je einem Drittel beteiligt. Die ABC-KG erzielt einen Verlust von 600.

a) Feststellungsverfahren der ABC-KG (Untergesellschaft):

- **A: Der anteilige Verlust ist mit 200 festzustellen, § 23a EStG 1988 ist nicht anzuwenden.**
- **B: Im gegenständlichen Fall erhöht der dem B zuzurechnende Verlustanteil von 200 sein negatives steuerliches Kapitalkonto. § 23a EStG 1988 ist daher in Bezug auf den Anteil von B anzuwenden. Sein für die Berücksichtigung im Einkommensteuerverfahren maßgeblicher Ergebnisanteil ist daher unter Berücksichtigung des § 23a EStG 1988 mit Null festzustellen; der Verlust von 200 wird der Wartetaste zur späteren Verrechnung zugeführt.**
- **CDE-KG: Im gegenständlichen Fall erhöht der der C-KG zuzurechnende Verlustanteil von 200 ihr negatives steuerliches Kapitalkonto an der ABC-KG. Auf den (gesamten) Verlustanteil von 200 aus der CDE-KG, der in weiterer Folge anteilig den natürlichen Personen C, D und E zuzurechnen ist, ist § 23a EStG 1988 anzuwenden. Für die C-KG ist daher ein Verlust von Null festzustellen; der Verlust von 200 wird im Feststellungsverfahren der ABC-KG der Wartetaste zugeführt.**

b) Feststellungsverfahren der CDE-KG (Obergesellschaft):

- **Aus der Beteiligung an der ABC-KG resultiert nach Berücksichtigung des § 23a EStG im Feststellungsverfahren der ABC-KG ein Verlustanteil von Null. Die Gesellschafter C, D und E können daher in ihrem Einkommensteuerverfahren den aus der (mittelbaren) kapitalistischen Beteiligung an der CDE-KG stammenden Verlust nicht verrechnen. Der im Feststellungsverfahren bei der ABC-KG auf Wartetaste gelegte anteilige Verlust der CDE-KG ist im Feststellungsverfahren der ABC-KG mit künftigen anteiligen Gewinnen der CDE-KG (oder einer Einlage der CDE-KG in die ABC-KG) auszugleichen.**

- 2. § 23a EStG 1988 ist im Feststellungsverfahren der Untergesellschaft nicht anzuwenden, wenn in diesem Verfahren feststeht, dass § 23a EStG 1988 für alle an der Obergesellschaft Beteiligten nicht wirkt. Das ist der Fall, wenn an der kapitalistisch beteiligten Obergesellschaft nur Körperschaften beteiligt sind. In diesem Fall kommt § 23a EStG 1988 auch im Feststellungsverfahren der Obergesellschaft nicht zur Anwendung.**

Beispiel 2:

An der DEF-KG sind die natürliche Person D als Komplementär und die natürliche Person E und die F-GmbH u Co KG jeweils als Kommanditisten (kapitalistische Mitunternehmer) zu je einem Drittel beteiligt. An der F-GmbH u Co KG sind die F-GmbH und G-GmbH je zur Hälfte beteiligt. Die DEF-KG erzielt einen Verlust von 1.200.

a) Feststellungsverfahren der DEF-KG (Untergesellschaft):

- **D: Der anteilige Verlust ist mit 400 festzustellen, § 23a EStG 1988 ist nicht anzuwenden.**
- **E: Im gegenständlichen Fall erhöht der dem E zuzurechnende Verlustanteil von 400 sein negatives steuerliches Kapitalkonto. § 23a EStG 1988 ist daher in Bezug auf den Anteil von E anzuwenden. Sein für die Berücksichtigung im Einkommensteuerverfahren maßgeblicher Ergebnisanteil ist daher unter Berücksichtigung des § 23a EStG 1988 mit Null festzustellen; der Verlust von 400 wird der Wartetaste zur späteren Verrechnung zugeführt.**
- **F-GmbH u Co KG: Der anteilige Verlust beträgt 400, davon entfallen jeweils 200 auf die F-GmbH und G-GmbH. § 23a EStG 1988 wirkt für die Beteiligten an der F-GmbH u Co KG nicht, der Verlust ist daher mit 400 festzustellen.**

b) Feststellungsverfahren der F-GmbH u Co KG (Obergesellschaft):

Der aus der Beteiligung an der DEF-KG resultierende Verlust von 400 ist im Rahmen der Einkünftermittlung bei der F-GmbH und Co KG mit zu berücksichtigen.

- 3. § 23a EStG 1988 ist nur im Feststellungsverfahren der Obergesellschaft anzuwenden, wenn an der Obergesellschaft eine natürliche Person und eine Körperschaft beteiligt sind. Der auf die Beteiligten an der Obergesellschaft entfallende Anteil am Ergebnis aus der Untergesellschaft ist in derartigen Fällen in Bezug auf § 23a EStG 1988 unterschiedlich zu behandeln. § 23a EStG 1988 ist in einem solchen Fall im (übergeordneten) Feststellungsverfahren der Obergesellschaft**
- **in Bezug auf den einer natürlichen Personen zuzurechnenden Anteil anzuwenden sowie**
 - **in Bezug auf den einer Körperschaft zurechnenden Anteil nicht anzuwenden.**

In diesem Fall kommt § 23a EStG 1988 im Feststellungsverfahren der Untergesellschaft für die Obergesellschaft nicht zur Anwendung. Die Berücksichtigung nur im Feststellungsverfahren der Obergesellschaft entspricht der Zielsetzung des Feststellungsverfahrens in Bezug auf eine ökonomische Abgabenerhebung (vgl. Rz 6028a).

Beispiel:

An der H-KG sind die natürliche Person A als Komplementär und die natürliche Person B und die C-GmbH u Co KG jeweils als Kommanditisten (kapitalistische Mitunternehmer) zu je einem Drittel beteiligt. An der C-GmbH u Co KG sind die C-GmbH als Komplementärin und die natürlichen Personen D und E jeweils als Kommanditisten (kapitalistische Mitunternehmer) zu je einem Drittel beteiligt. Die H-KG erzielt einen Verlust von 900.

a) Feststellungsverfahren der H-KG (Untergesellschaft):

- **A: Der anteilige Verlust ist mit 300 festzustellen, § 23a EStG 1988 ist nicht anzuwenden.**

- **B: Im gegenständlichen Fall erhöht der dem B zuzurechnende Verlustanteil von 300 sein negatives steuerliches Kapitalkonto. § 23a EStG 1988 ist daher in Bezug auf den Anteil von B anzuwenden. Sein für die Berücksichtigung im Einkommensteuerverfahren maßgeblicher Ergebnisanteil ist daher unter Berücksichtigung des § 23a EStG 1988 mit Null festzustellen; der Verlust von 300 wird der Wartetaste zur späteren Verrechnung zugeführt.**
- **C-GmbH u Co KG: Der Verlustanteil von 300 ist zu je 100 der C-GmbH und den natürlichen Personen D und E zuzurechnen. § 23a EStG 1988 entfaltet nur für D und E Wirkung. Da § 23a EStG 1988 für den auf die C-GmbH u Co KG entfallenden Verlustanteil von 300 nicht einheitlich angewendet werden kann, ist er im Feststellungsverfahren der H-KG nicht anzuwenden. Für die C-GmbH u Co KG ist daher ein Verlust von 300 festzustellen.**

b) Feststellungsverfahren der C-GmbH u Co KG (Obergesellschaft):

Im Feststellungsverfahren der C-GmbH u Co KG ist der Verlust von 300 aus der Beteiligung an der H-KG zu erfassen. Er ist zu je einem Drittel der C-GmbH, sowie D und E zuzurechnen.

- **C-GmbH: Da die C-GmbH dem § 23a EStG 1988 nicht unterliegt, ist der anteilige Verlust von 100 aus der Untergesellschaft in dem auf die C-GmbH entfallenden Beteiligungsergebnis der C GmbH u Co KG mit zu erfassen.**
- **E und F: Im gegenständlichen Fall erhöht der den natürlichen Personen E und F zuzurechnende Verlustanteil von jeweils 100 (anteilig) das negative steuerliche Kapitalkonto der C-GmbH u Co KG an der H-KG. § 23a EStG 1988 ist daher in Bezug auf den Verlustanteil aus der Untergesellschaft zu berücksichtigen und bei E und F auf Wartetaste zu legen. Der auf Wartetaste gelegte Verlust ist daher mit dem anteilig auf E und F entfallenden künftigen Gewinnen aus der Beteiligung an der H-KG (oder im Umfang der ihnen zuzurechnenden Einlage der C-GmbH u Co KG in die H-KG) auszugleichen.**

Rz 6103c wird geändert (Klarstellung):

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 EStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 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 verbriefte 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.
- **Ausbuchungen von Wertpapieren im Zuge von Kapitalmaßnahmen im Sinne der Kapitalmaßnahmen-VO stellen keine Depotentnahme gemäß § 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 dar.**

Rz 6103g wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6103g

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde die Höhe des besonderen Steuersatzes für Kapitalerträge von 25% auf 27,5% angehoben. Mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% werden weiterhin Einkünfte aus Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen ~~F~~Geldforderungen bei Kreditinstituten besteuert, wenn es sich nicht um Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 handelt (siehe auch Abschnitt 20.3).

Nach Abschnitt „20.1.1.4. Änderungen durch das StRefG 2015/2016“ wird folgender Abschnitt „20.1.1.5. Änderungen durch das ÖkoStRefG 2022 Teil I“ samt Rz 6103j bis Rz 6103l eingefügt (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

20.1.1.5 Änderungen durch das ÖkoStRefG 2022 Teil I

20.1.1.5.1. Allgemeines

6103j

Mit dem Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022 Teil I wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen um Einkünfte aus Kryptowährungen erweitert:

- **§ 27b EStG 1988 umfasst sämtliche Einkünfte aus Kryptowährungen, nämlich sowohl laufende Einkünfte aus Kryptowährungen als auch Wertänderungen des Kapitalstammes („Substanzgewinne“ bzw. „Substanzverluste“). Wertänderungen des Kapitalstammes sind unabhängig von der Behaltdauer und der Beteiligungshöhe stets steuerpflichtig.**
- **Einkünfte aus Kryptowährungen unterliegen ab 1. März 2022 – unabhängig von der Erhebungsart – grundsätzlich einem besonderen Steuersatz von 27,5%.**

- Verluste aus Kryptowährungen können im Rahmen des § 27 Abs. 8 EStG 1988 mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden.
- Sämtliche Einkünfte aus Kryptowährungen unterliegen zudem ab 1. Jänner 2024 der Kapitalertragsteuer.

20.1.1.5.1. Abgrenzung Alt- und Neuvermögen

6103k

Die Besteuerung von Kryptowährungen in der Fassung ÖkoStRefG 2022 Teil I tritt grundsätzlich mit 1. März 2022 in Kraft. Zu beachten ist jedoch, dass die generelle Besteuerung von Substanzgewinnen nur nach einem bestimmten Stichtag entgeltlich erworbenes „Neuvermögen“ betrifft. Die Bestimmung ist erstmals auf Kryptowährungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2021 angeschafft wurden. Kryptowährungen, die davor angeschafft wurden, unterliegen als „Altvermögen“ nicht dem neuen Besteuerungsregime. Dabei ist gilt:

- Gemäß § 124b Z 384 lit. b EStG 1988 führt die Nutzung von Kryptowährungen, die vor dem 1. März 2021 angeschafft wurden („Altvermögen“), nach dem Inkrafttreten der Neuregelung bereits zur Erzielung laufender Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 2 EStG 1988 oder zum Erwerb von Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 2 zweiter Satz (im Rahmen von Staking, Airdrops oder Bounties bzw. Hardforks; siehe dazu Abschnitt 20.2.3a.2.1.5); die erworbenen Kryptowährungen stellen Neuvermögen dar. Die Altvermögenseigenschaft der bisherigen Kryptowährungen bleibt erhalten.
- Da ab dem 1. März 2022 eine Kryptowährung nicht mehr zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 genutzt werden kann, kann die Veräußerung von vor dem 1. März 2021 erworbenen Kryptowährungen („Altvermögen“) ab diesem Zeitpunkt ausschließlich zu Einkünften im Sinne des § 31 EStG 1988 führen; eine Besteuerung im Rahmen der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 ist nicht mehr möglich.
- Werden Kryptowährungen nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. März 2022 steuerpflichtig realisiert (insbesondere durch Veräußerung oder Tausch), können die daraus resultierenden positiven oder negativen Einkünfte auf Antrag des Steuerpflichtigen bereits als Einkünfte im Sinne des § 27b EStG 1988 behandelt werden. Dadurch soll einerseits der Sondersteuersatz bereits zur Anwendung gelangen und andererseits eine Verrechnung im Rahmen des Verlustausgleichs mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ermöglicht werden, die im Kalenderjahr 2022 erzielt werden. Die Optionsmöglichkeit gilt dabei gleichermaßen für Kryptowährungen des Alt- und des Neuvermögens.

Die Frage, ob ein steuerpflichtiger Realisationsvorgang vorliegt, ist jedoch stets nach der alten Rechtslage (§ 31 EStG 1988) zu beurteilen. Kommt es nach der alten Rechtslage im Jänner 2022 oder Februar 2022 zu steuerpflichtigen Einkünften, kann auf diese (nach der alten Rechtslage ermittelten) Einkünfte bereits die Neuregelung hinsichtlich Sondersteuersatz bzw. Verlustausgleich zur Anwendung gelangen. Damit kommt die Tauschausnahme für den Tausch von Kryptowährungen gegen Kryptowährungen auch bei Inanspruchnahme der Option gemäß § 124b Z 384 lit. c EStG 1988 nicht zur Anwendung.

Beispiel 1:

A kauft am 1.6.2021 (Neuvermögen) A-Coins um 100. Am 15.1.2022 tauscht A seine A-Coins gegen B-Coins (gemeiner Wert A-Coins: 150).

Es wird ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 50 steuerpflichtig realisiert, weil die Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist des § 31 EStG 1988 erfolgt; in die Bestimmung zur Steuerneutralität des Tausches Kryptowährung gegen Kryptowährung kann nicht hineingoptiert werden. Es kommt der progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung. Es besteht jedoch die Möglichkeit (Option), die Einkünfte nach § 27b EStG 1988 mit dem Sondersteuersatz zu besteuern (27,5% von 50).

Beispiel 2:

A kauft am 1.2.2021 (Altvermögen) A-Coins um 100. Am 15.1.2022 tauscht A seine A-Coins gegen B-Coins (gemeiner Wert A-Coins: 150).

Es wird ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 50 steuerpflichtig realisiert, weil die Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist des § 31 EStG 1988 erfolgt. Es kommt der progressive Einkommensteuertarif zu Anwendung. Es besteht jedoch die Möglichkeit (Option), die Einkünfte nach § 27b EStG 1988 mit dem Sondersteuersatz zu besteuern (27,5% von 50). Der Tausch führt zur Anschaffung von Neuvermögen (B-Coins) um 150.

- Da bis zum Inkrafttreten von § 27b Abs. 3 EStG 1988 auch der Tausch von Kryptowährungen gegen Kryptowährungen im Rahmen der Steuerpflicht des § 31 EStG 1988 eine (gegebenfalls nicht steuerbare) Veräußerung und korrespondierend eine Anschaffung dargestellt haben, stellt auch weiterhin der Tausch von Kryptowährungen des Altvermögens gegen Kryptowährungen einen Anschaffungsvorgang dar, weshalb die erhaltene Kryptowährung künftig als Neuvermögen zu qualifizieren ist.
- Ab dem 1. Jänner 2024 sind Einkünfte aus Kryptowährungen zwingend im Rahmen der Kapitalertragsteuerpflicht zu erfassen. Die Abzugsverpflichteten nach § 95 Abs.

2 Z 3 EStG 1988 haben jedoch ein Wahlrecht, für in den Kalenderjahren 2022 und 2023 anfallende Kapitalerträge bereits freiwillig eine Kapitalertragsteuer einzubehalten. Dabei sind die §§ 93 bis 97 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

6103I

Befinden sich auf einer Kryptowährungs- bzw. Walletadresse (zum Begriff siehe Rz 6178h) Einheiten derselben Kryptowährung, wobei nicht alle nach dem 28. Februar 2021 angeschafft worden sind (Altbestand), kann der Steuerpflichtige gemäß § 3 KryptowährungsVO ab 1. Jänner 2023 wählen, welche Einheiten der Kryptowährung zuerst veräußert bzw. auf eine andere Kryptowährungsadresse oder -wallet übertragen werden. Jedoch kann auch der Abzugsverpflichtete vom Steuerpflichtigen dazu ermächtigt werden, die Auswahl vorzunehmen.

Wird insbesondere bei Kryptowährungen, die keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, keine Auswahl vorgenommen, soll die früher erworbene Einheit der Kryptowährung als zuerst veräußert gelten (FIFO-Verfahren).

Eine im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzuges vorgenommene Reihung ist, unabhängig davon, ob sie vom Steuerpflichtigen oder vom Abzugsverpflichteten vorgenommen wurde, auch stets für die Veranlagung maßgeblich.

Für Realisationen vor dem 1. Jänner 2023 gilt die früher erworbene Einheit der Kryptowährung als zuerst veräußert gilt, sofern der Steuerpflichtige keine abweichende Zuordnung nachweisen kann.

Rz 6105 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6105

Gemäß § 20 Abs. 2 Z 2 ~~zweiter TS~~ EStG 1988 dürfen Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, die mit Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 2 bis 4 EStG 1988 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 unverbrieftete 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.

Hingegen dürfen Aufwendungen und Ausgaben, die mit Einkünften aus Kryptowährungen (§ 27 Abs. 4a EStG 1988) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nur dann nicht abgezogen werden, wenn der besondere Steuersatz tatsächlich angewendet wird. Daher greift das Abzugsverbot nicht, sofern die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird oder der besondere Steuersatz aufgrund von § 27a Abs. 6 EStG 1988 nicht angewendet 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 ein Sondersteuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist **bzw. bei Einkünften aus Kryptowährungen angewendet wird**, das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung käme. Die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 muss allerdings bei zurückgezahlten Kapitaleinkünften aus verfassungsrechtlichen Gründen 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 6105a wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6105a

Um eine Umgehung des Abzugsverbotes für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Einkünften, die einem der beiden besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) unterliegen, zu verhindern (zB Verlagerung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auf Anschaffungsnebenkosten, etwa durch höhere Gebühren bei Kauf und Verkauf anstatt einer fixen Depotgebühr), sieht § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 vor, dass außerbetrieblich gehaltenes Vermögen **im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988** stets ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen ist. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Kapitalvermögen dürfen daher im außerbetrieblichen Bereich weder unmittelbar als Werbungskosten noch im Zuge der Realisierung als Anschaffungsnebenkosten steuerlich berücksichtigt werden.

§ 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 gilt nicht für Kryptowährungen im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG 1988. Daher können Kryptowährungen inklusive Anschaffungsnebenkosten angesetzt werden.

Rz 6107 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6107

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören ~~nach dem BGG 2011:~~

- Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2 und 5 EStG 1988; siehe Abschnitt 20.2.1)
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 und 6 EStG 1988; siehe Abschnitt 20.2.2)
- Einkünfte aus Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988; siehe Abschnitt 20.2.3)
- **Einkünfte aus Kryptowährungen (§ 27 Abs. 4a EStG 1988; siehe Abschnitt 20.2.3a)**

Nach Rz 6110 wird Rz 6110a eingefügt (Judikatur):

6110a

Für die steuerliche Zurechnung von Gewinnanteilen ist – unabhängig von abweichenden Börsenusancen – entscheidend, wer zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses wirtschaftlicher Eigentümer des Gesellschaftsanteils ist (VwGH 28.6.2022, Ro 2022/13/0002). Für die Frage der Zurechnung kommt es somit nicht darauf an, wer im Zeitpunkt des Zuflusses über die Einkunftsquelle (Gesellschaftsanteil) verfügt.

Die Gesellschaftsanteile müssen somit vor dem Tag der Beschlussfassung der Gewinnverteilung erworben werden; soweit es sich um Aktien handelt, müssen diese vor dem Tag der Beschlussfassung der Gewinnverteilung (Hauptversammlung) am Depot des Steuerpflichtigen eingeliefert sein, damit eine steuerliche Zurechnung der Dividende vorliegt. Das Datum der Einlieferung ist grundsätzlich das Datum, an dem der Kaufauftrag ausgeführt wird. Werden erworbene Aktien nicht spätestens am Ende des letzten Börsentages vor der Hauptversammlung (HV-Tag minus eins) am Depot eingeliefert, wird davon auszugehen sein, dass das wirtschaftliche Eigentum noch dem Veräußerer der Aktien zusteht.

Wird der Gesellschaftsanteil nach dem Tag der Beschlussfassung der Gewinnverteilung, aber vor dem Ausschüttungstag veräußert, tritt der Veräußerer lediglich eine vermögensrechtliche Forderung auf Dividendenausschüttung an den Erwerber ab, was beim Veräußerer zum Zufluss der Gewinnanteile führt. Der Erwerber erwirbt nur eine Forderung auf die Nettogewinnanteile (Nettodividende) und es obliegt diesem lediglich, die angekaufte Forderung (auf Gewinnanteils- bzw. Dividendenbezug) einzuziehen.

Rz 6143 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

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 Kryptoassets (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 Wertsteigerung 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 6148b wird geändert (Klarstellung):

6148b

Art. 13 Abs. 4 des DBA-Schweiz (Revisionsprotokoll) sieht hinsichtlich in- und ausländischer Gesellschaftsbeteiligungen im Fall des tatsächlichen Wegzugs (Wohnsitzverlegung) in den anderen Vertragsstaat zeitlich unbeschränkt die Beibehaltung des Besteuerungsrechtes des bisherigen Ansässigkeitsstaates im Fall der Veräußerung vor, wobei sichergestellt wird, dass die bis zum Wegzug angewachsenen stillen Reserven im Wegzugsstaat steuerhängig bleiben. Art. 13 Abs. 4 des revidierten Abkommens enthält das abkommensrechtliche Verbot einer Besteuerung lediglich aus Anlass des Wegzuges; dieses Verbot steht einer bloßen Ermittlung der Steuerschuld aus Anlass des Wegzuges nicht entgegen. Das bedeutet für die Anwendbarkeit von § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988:

Bei einer Beteiligung von mindestens 1% an einer österreichischen Körperschaft kommt § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 nicht zur Anwendung, weil gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 nach dem Wegzug beschränkte Steuerpflicht besteht und diese durch das DBA-Schweiz nicht eingeschränkt wird.

Bei einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft kommt § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung, weil bereits nach innerstaatlichem Recht nach dem Wegzug keine Steuerpflicht mehr besteht. Das im DBA-Schweiz enthaltene Verbot einer Besteuerung lediglich aus Anlass des Wegzuges hindert Österreich aber daran, die Steuerschuld im Jahr des Wegzuges festzusetzen; es kommt damit faktisch zu einem Besteuerungsaufschub, der § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a EStG 1988 entspricht. Es bestehen daher keine Bedenken, die in Abschnitt 20.2.2.4.9 vorgesehenen Regelungen auf diesen Fall entsprechend anzuwenden.

Art. 13 Abs. 4 DBA-Schweiz kommt allerdings nur in Fällen des unmittelbaren Ansässigkeitswechsels zur Anwendung, sodass im Falle von zwei Ansässigkeitswechseln (zB Wegzug von Österreich nach Großbritannien und dann weiterer Wegzug in die Schweiz) davon auszugehen ist, dass die Bestimmung keine Anwendung findet (vgl. EAS 3378).

Auf sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 (zB Investmentfondsanteile) und auf andere Umstände (andere als der Ansässigkeitswechsel),

die zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zur Schweiz führen können (zB eine unentgeltliche Übertragung an eine in der Schweiz ansässige Person), kommen die speziellen abkommensrechtlichen Bestimmungen hingegen nicht zur Anwendung.

Der Besteuerungsaufschub nach Art. 13 Abs. 4 des DBA-Schweiz nach dem Wegzug des Steuerpflichtigen in die Schweiz endet sowohl im Fall des Todes des Steuerpflichtigen als auch bei einer Schenkung der Aktien. In beiden Fällen liegt eine schädliche „Maßnahme des Steuerpflichtigen“ vor, die zur Festsetzung der auf Grund des vorherigen Wegzugs des Steuerpflichtigen verursachten Wegzugsteuer in Österreich Anlass gibt (vgl. EAS 3188). Dies gilt sowohl beim dadurch ausgelösten Zurechnungswechsel an eine in einem Drittstaat ansässige Person (vgl. EAS 3188) als auch bei einem solchen an eine in der Schweiz ansässige Person. Lediglich im Erb- oder Schenkungsfall an eine im Zeitpunkt des Ablebens/der Schenkung in Österreich steuerlich ansässige Person löst erst eine spätere Veräußerung der Beteiligung die Festsetzung der Wegzugsteuer aus.

Rz 6155 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6155

Die Besteuerung anlässlich der Entstrickung findet – sofern § 27a Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung kommt – bei auf einem inländischen Depot verwahrten Wirtschaftsgütern und Derivaten grundsätzlich durch Kapitalertragsteuerabzug statt (siehe dazu Abschnitt 29.3), wobei das Ratenzahlungskonzept ausschließlich im Rahmen der Veranlagung in Anspruch genommen werden kann (siehe dazu Rz 2518d).

Sonstige Wirtschaftsgüter und Derivate werden im Rahmen der Veranlagung erfasst, wobei grundsätzlich der reguläre 27,5-prozentige Sondersteuersatz des § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung kommt (bis 31.12.2015 sowie bei Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen **F**Geldforderungen bei Kreditinstituten gemäß § 27a Abs. 1 Z 1 EStG 1988: 25%). Handelt es sich bei den Wirtschaftsgütern und Derivaten hingegen um solche im Sinne des § 27a Abs. 2 EStG 1988, ist der Tarifsteuersatz anzuwenden (zB bei Anteilscheinen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde, die bei ihrer Begebung entweder in rechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht nicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten worden sind). Auch das Optieren auf die Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 ist möglich, wobei hier auch im Fall der nachträglichen Festsetzung nach § 295a BAO stets der Steuertarif des Wegzugsjahres zur Anwendung kommt. Der Antrag auf Anwendung des allgemeinen Steuertarifs kann nur im Wegzugsjahr gestellt werden.

Rz 6161 wird geändert (AbgÄG 2022):

6161

Die aufgrund der Veräußerungsfiktion entstehende Steuerpflicht bei Depotentnahmen wird von zahlreichen Ausnahmen durchbrochen. Die von den Ausnahmetatbeständen erfassten nicht steuerbaren Vorgänge lassen sich in **zwei drei** Grundfälle unterteilen:

- Übertragungen auf ein Depot desselben Steuerpflichtigen, ~~und~~
- unentgeltliche Übertragungen auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen, ~~und~~
- **Depotübertragungen im Rahmen von Umgründungen.**

Außerhalb dieser ~~beider~~ Fallgruppen sieht § 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 keine Befreiung vor und es erfolgt somit aus Sicht der depotführenden Stelle zwingend eine – gegebenenfalls im Rahmen der Veranlagung zu korrigierende – Realisierung; ~~so liegt zB bei einem Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG weder eine Übertragung auf das Depot „desselben“ Steuerpflichtigen, noch eine unentgeltliche Übertragung auf das Depot eines anderen Steuerpflichtigen vor.~~

Rz 6164 wird geändert (Klarstellung):

6164

Der zweite angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung auf ein Depot „bei einer inländischen depotführenden Stelle“ (§ 27 Abs. 6 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988). Dies gilt gemäß Art. 29 des Steuerabkommens mit der Schweiz (Abkommen mit der Schweiz über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt) sowie gemäß Art. 31 des Steuerabkommens mit Liechtenstein (Abkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern) auch für Übertragungen auf ein Depot bei einer schweizerischen oder liechtensteinischen depotführenden Stelle, wenn diese Übertragungen vor dem 1.1.2017 stattgefunden haben. Darunter fallen jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige seine Depotpositionen auf eine andere depotführende Stelle überträgt.

Da – anders als beim Depotübertrag – bei einem Wechsel der depotführenden Stelle die Besteuerungskontinuität nicht automatisch gewährleistet ist, kommt die Ausnahme nur dann zum Tragen, wenn der Steuerpflichtige die übertragende depotführende Stelle beauftragt, der übernehmenden depotführenden Stelle die Anschaffungskosten mitzuteilen.

Die Beauftragung der depotführenden Stelle durch einen Treuhänder (zB durch eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung im Sinne des § 4d Abs. 4 EStG 1988) ist zulässig, sofern die Bevollmächtigung auch die Beauftragung der depotführenden Stelle zur Mitteilung an das Finanzamt mitumfasst. Die Weitergabe der für den Kapitalertragsteuerabzug relevanten

Daten ermöglicht der übernehmenden depotführenden Stelle, zukünftig den Kapitalertragsteuerabzug korrekt durchzuführen.

Die Beauftragung der übertragenden depotführenden Stelle stellt zugleich eine Entbindung vom Bankgeheimnis im Sinne des § 38 Abs. 2 Z 5 BWG dar und muss schriftlich erfolgen.

Rz 6165a wird geändert (Klarstellung):

6165a

Die Ausnahmebestimmung kommt bei einer Übertragung ins Ausland nur dann zur Anwendung, wenn der Depotinhaber die übertragende depotführende Stelle beauftragt, dem zuständigen Finanzamt den Übertragungsvorgang anzuzeigen. **Die Beauftragung der depotführenden Stelle durch einen Treuhänder (zB durch eine Mitarbeiterbeteiligungsstiftung im Sinne des § 4d Abs. 4 EStG 1988) ist zulässig, sofern die Bevollmächtigung auch die Beauftragung der depotführenden Stelle zur Mitteilung an das Finanzamt mitumfasst.** Die Mitteilung hat an das Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020: Betriebsstättenfinanzamt der übertragenden depotführenden Stelle) innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung und grundsätzlich in elektronischer Form vorgenommen zu werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),
- soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,
- soweit bekannt seine Adresse und sein Geburtsdatum,
- die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),
- die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter und
- jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt.

Der KESt-Abzug kann nur dann unterbleiben, wenn alle diese Daten richtig mitgeteilt werden. Korrekturen der mitgeteilten Daten sind bis zum Verstreichen der einmonatigen Meldefrist zulässig. Die gänzliche Rücknahme einer Meldung ist jederzeit möglich, wenn die Depotübertragung tatsächlich nicht stattgefunden hat. Die Vornahme der Mitteilung durch den Depotinhaber selbst erfüllt nicht die Voraussetzungen der Ausnahmebestimmung. Eine Haftung für die KESt ist jedoch nur dann anzunehmen, wenn unrichtige Daten übertragen wurden, die nicht nachweislich mit der für Banken zumutbaren Sorgfalt ermittelt wurden (Identitätsfeststellung gemäß § 40 BWG).

Rz 6166 wird geändert (Klarstellung):

6166

Der vierte angeführte Ausnahmetatbestand erfasst die Übertragung „von einer ausländischen depotführenden Stelle“ auf ein Depot „bei einer anderen ausländischen depotführenden Stelle“ (§ 27 Abs. 6 Z 2 vierter Teilstrich EStG 1988). Darunter fallen ausschließlich jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige im Ausland verwahrte Wertpapiere auf andere ausländische Depots überträgt. Erfasst sind dabei sowohl Übertragungen innerhalb desselben Staates als auch solche in andere Staaten.

Die Ausnahmebestimmung kommt in diesen Fällen nur dann zur Anwendung, wenn der Depotinhaber den Übertragungsvorgang dem für die Erhebung seiner Einkommensteuer zuständigen Finanzamt (FAÖ oder FAG; bis 31.12.2020: seinem Wohnsitzfinanzamt) meldet.

Die Mitteilung durch einen Treuhänder (zB durch eine Mitarbeiterbeteiligungstiftung im Sinne des § 4d Abs. 4 EStG 1988) ist zulässig, sofern die Bevollmächtigung auch die Vornahme der Mitteilung an das Finanzamt mitumfasst. Die Mitteilung an das Finanzamt muss innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung vorgenommen werden. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),
- soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,
- seine Adresse,
- die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),
- die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter und
- jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt.

Rz 6169a wird geändert (Klarstellung):

6169a

Der Nachweis der unentgeltlichen Übertragung kann insbesondere durch Vorlage eines Notariatsaktes über den Schenkungsvertrag, eines Einantwortungsbeschlusses, ~~oder~~ einer Schenkungsmeldung gemäß § 121a BAO **oder eines Gerichtsbeschlusses über einen Scheidungsvergleich** erbracht werden. Der übertragenden depotführenden Stelle steht es grundsätzlich frei, andere geeignete Nachweise zu akzeptieren. Eine schriftliche Bestätigung durch den Depotinhaber und der Person, auf ~~deressen~~ Depot übertragen werden soll, dass eine unentgeltliche Übertragung vorliegt bzw. ein „Privatvertrag“, ist kein geeigneter Nachweis im Sinne der Ausnahmebestimmung.

Nach Abschnitt 20.2.2.5.3.2.3 wird folgender Abschnitt „20.2.2.5.3.2.4 Depotübertragung im Rahmen von Umgründungen (sechster Teilstrich)“ samt Rz 6169e und 6169f eingefügt (AbgÄG 2022):

20.2.2.5.3.2.4 Depotübertragung im Rahmen von Umgründungen (sechster Teilstrich)

6169e

Der sechste Teilstrich erfasst die Übertragung im Zuge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes, wobei sowohl Übertragungen von einer inländischen depotführenden Stelle als auch von einer ausländischen depotführenden Stelle von dieser Bestimmung umfasst sind, die nach dem 31. Dezember 2022 erfolgen (AbgÄG 2022).

Die Ausnahmebestimmung kommt bei der Übertragung von einer inländischen depotführenden Stelle nur dann zur Anwendung, wenn der Depotinhaber diese beauftragt, dem Finanzamt für Großbetriebe den Übertragungsvorgang anzuzeigen. Die Mitteilung hat an das Finanzamt für Großbetriebe innerhalb einer einmonatigen Frist ab dem Zeitpunkt der Übertragung und grundsätzlich in elektronischer Form zu erfolgen. Die Mitteilung hat folgende Daten zu enthalten:

- den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen (bzw. Firmenwortlaut oder Bezeichnung),
- soweit vorhanden seine Steuer- oder seine Sozialversicherungsnummer,
- soweit bekannt seine Adresse und sein Geburtsdatum,
- die eindeutig identifizierbare Bezeichnung der übertragenen Wirtschaftsgüter (inklusive deren ISIN, Anzahl und/oder Nominale),
- die Anschaffungskosten der übertragenen Wirtschaftsgüter und
- jene depotführende Stelle, auf die die Übertragung erfolgt.

Bei der Übertragung von einer ausländischen depotführenden Stelle auf ein anderes Depot hat die Mitteilung an das Finanzamt durch den Steuerpflichtigen selbst zu erfolgen.

6169f

Die Ausnahmebestimmung kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob es hinsichtlich der betroffenen Wirtschaftsgüter nach dem UmgrStG auch tatsächlich zum Ansatz der Anschaffungskosten bzw. zur Buchwertfortführung kommt. Kommt es im Zuge der Umgründung zu einem steuerpflichtigen Realisationsvorgang, hat die Besteuerung im Rahmen der Veranlagung zu erfolgen.

Damit die depotführende Stelle vom Vorliegen einer Übertragung im Rahmen einer Umgründung ausgehen kann, muss der Depotinhaber der übertragenden depotführenden Stelle anhand geeigneter Unterlagen das Vorliegen einer Umgründung nach dem

Umgründungssteuergesetz glaubhaft machen (§ 93 Abs. 5 EStG 1988). Diese Glaubhaftmachung der unentgeltlichen Übertragung kann insbesondere durch Vorlage eines notariell beurkundeten Beschlusses bzw. Vertrags oder Notariatsakts über die Umgründung erbracht werden. Der übertragenden depotführenden Stelle steht es grundsätzlich frei, andere geeignete Unterlagen zu akzeptieren. Allein durch eine schriftliche Bestätigung durch den Depotinhaber und der Person, auf dessen Depot übertragen werden soll, dass eine Übertragung im Zuge einer Umgründung vorliegt, kann jedoch das Vorliegen einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz nicht glaubhaft gemacht werden.

Wird eine Übertragung im Rahmen einer Umgründung nachgewiesen, hat die depotführende Stelle die Datenmitteilung vorzunehmen und vom KEST-Abzug abzusehen. Dies gilt auch für Umgründungen, die sich auf Betriebsvermögen beziehen.

Rz 6171 wird geändert (AbgÄG 2022):

6171

Von		An	▪ inländische depotführende Stelle	▪ ausländische depotführende Stelle
		inländischer depotführender Stelle		Bei selber Stelle
Auf Depot desselben Steuerpflichtigen	Mitteilung der AK durch inl. Stelle			Meldung ans FA durch inl. Stelle
Unentgeltlich auf Depot eines anderen Steuerpflichtigen	1. Nachweis der unentgeltl. Übertragung 2. Meldung ans FA durch inl. Stelle			1. Nachweis der unentgeltl. Übertragung 2. Meldung ans FA durch inl. Stelle
<u>Übertragung im Rahmen einer Umgründung</u>	<u>1. Glaubhaftmachung der Übertragung im Rahmen einer Umgründung</u> <u>2. Meldung ans FA durch inl. Stelle</u>			<u>1. Glaubhaftmachung der Übertragung im Rahmen einer Umgründung</u> <u>2. Meldung ans FA durch inl. Stelle</u>
ausländischer		Bei selber Stelle		Keine Meldung erforderlich

Auf Depot desselben Steuerpflichtigen	Mitteilung der AK durch ausl. Stelle	Meldung ans FA
Unentgeltlich auf Depot eines anderen Steuerpflichtigen	Meldung ans FA	Meldung ans FA
<u>Übertragung im Rahmen einer Umgründung</u>	<u>Meldung ans FA</u>	<u>Meldung ans FA</u>

Nach Abschnitt 20.2.3 wird Abschnitt „20.2.3a Einkünfte aus Kryptowährungen“ samt den Rz 6178a bis 6178ae eingefügt:

20.2.3a Einkünfte aus Kryptowährungen

20.2.3a.1 Allgemeines

20.2.3a.1.1 Kryptowährungsbegriff

6178a

Kryptowährungen im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG 1988 sind digitale Darstellungen von Werten, die von keiner Zentralbank oder öffentlichen Stelle emittiert wurden oder garantiert werden und nicht zwangsläufig (im Sinne von nicht notwendigerweise) an eine gesetzlich festgelegte Währung angebunden sind und die nicht den gesetzlichen Status einer Währung oder von Geld besitzen, aber von natürlichen und juristischen Personen als Tauschmittel akzeptiert werden und die auf elektronischem Wege übertragen, gespeichert und gehandelt werden können.

Die Voraussetzung der (allgemeinen) Akzeptanz als Tauschmittel soll dabei für Zwecke der Besteuerung ein „öffentliches Angebot“ implizieren, weshalb nicht öffentlich zugängliche Werte auch nicht als Kryptowährungen im ertragsteuerlichen Sinn in Betracht kommen. Beispiele für Kryptowährungen sind Bitcoin, Ether, Litecoin und Ripple.

Die Definition des Kryptowährungsbegriffes ist technologieneutral. Daher kann eine Kryptowährung im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG 1988 auch vorliegen, wenn diese nicht mittels einer Blockchain (zum Begriff siehe Rz 6178d) übertragen, gespeichert und gehandelt wird.

6178b

Auch sogenannte „Stablecoins“, bei denen der Wert durch einen Mechanismus vom Wert einer zugrundeliegenden gesetzlichen Währung oder anderen Vermögenswerten abhängen soll, können – bei Erfüllen der gesetzlichen Voraussetzungen – unter den Kryptowährungsbegriff fallen (zB Tether).

Dabei ist es für das Vorliegen einer Kryptowährung unschädlich, wenn der Stablecoin auch als E-Geld im Sinne des E-Geldgesetzes 2010 idgF eingestuft werden kann, sofern die sonstigen Voraussetzungen des § 27b Abs. 4 EStG 1988 erfüllt werden.

6178c

Da die Überlassung einer Kryptowährung zu keinem steuerpflichtigen Realisierungsvorgang führt (siehe Rz 6178k), stellen folglich die im Rahmen einer Leihe entstandene Forderung auf Rückzahlung der Kryptowährung und die überlassene Kryptowährung selbst ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Daher ist auch die Forderung auf eine Kryptowährung als Kryptowährung im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG 1988 zu qualifizieren.

20.2.3a.1.2 Coins und Token**6178d**

Während „Coins“ regelmäßig auf einer eigenen Blockchain basieren, nutzen sogenannte „Token“ bereits bestehende Blockchains als Basis. Sowohl Coins als auch Token können – bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen – unter den Kryptowährungsbegriff des § 27b Abs. 4 EStG 1988 fallen.

Insbesondere die folgenden Kategorien von Token lassen sich unterscheiden:

- *Currency oder Payment Token* sind Token, die als Tauschmittel eingesetzt werden.
- *Utility Token* vermitteln bestimmte Nutzungsrechte (zB Zugang zu einem gegebenenfalls noch zu schaffenden Netzwerk) oder einen Anspruch darauf, die Token gegen eine bestimmte, gegebenenfalls noch zu schaffende Ware oder Dienstleistung einzutauschen. Utility Token können auch Stimmrechte zur Änderung der Software und damit der Funktionalität der Ware oder der Dienstleistung vermitteln.
- *Security Token* sind Token, die die Funktionen von Wertpapieren vermitteln.
- *Non-Fungible Token (NFT)* sind nicht austauschbare/vertretbare Wirtschaftsgüter, die meist einen bestimmten (körperlichen oder unkörperlichen) Gegenstand repräsentieren („digitale Besitzurkunde“).

- **Asset-Token oder Asset-backed Token** sind an realwirtschaftliche Güter geknüpft; ihnen liegen reale Werte (zB Wertpapiere, Immobilien, Edelmetalle, Rohstoffe) zu Grunde.

Da das Vorliegen einer Kryptowährung deren Akzeptanz als Tauschmittel voraussetzt, kommen grundsätzlich Currency oder Payment Token als Kryptowährungen im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG 1988 in Betracht. Allerdings können Token auch Anwendungsfälle aus mehreren Kategorien aufweisen (hybride Token), wodurch auch in jenen Fällen von einer Kryptowährung ausgegangen werden kann, in denen der Coin oder Token – neben den anderen Voraussetzungen – als allgemeines Tauschmittel eingesetzt wird.

Sonstige Token und Krypto-Assets unterliegen je nach Ausgestaltung – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen (zur steuerlichen Behandlung von NFT siehe Rz 6752).

20.2.3a.1.3 Blockchain

6178e

Eine Blockchain ist eine in der Regel keiner zentralen Kontrolle unterliegende Datenbank mit mehreren Beteiligten, die die sogenannte „Distributed Ledger Technologie“ verwendet. Die Distributed Ledger Technologie (Technologie der verteilten Kassenbücher) ist ein Informationsspeicher, der über eine Reihe von Teilnehmern („Knoten“, „Nodes“) gemeinsam genutzt wird und über einen Konsensalgorithmus synchronisiert wird.

Viele Kryptowährungen basieren auf der Distributed Ledger Technologie, sodass alle Transaktionen dieser Währung in einer dezentralen und öffentlich einsehbaren Datenbank festgehalten werden. Die Transaktionsdaten werden in Blöcken mit fortzuschreibender Nummerierung zusammengefasst. Jeder Block enthält mit dem sogenannten Hash-Wert eine lange kryptografische Zeichenfolge, die sich aus dem Inhalt seines Vorgängerblocks errechnet. Dadurch fließt auch der Hash-Wert des Vorgängerblocks, der seinerseits aus dem davorliegenden Block errechnet wurde, in die Berechnung des aktuellen Blocks ein. Durch diese Abfolge wird die Manipulationssicherheit der Blockchain gewährleistet.

20.2.3a.1.4 Verfahren zum Erwerb von Kryptowährungen im Rahmen der Blockerstellung

6178f

Bei den meisten Blockchains wird für das Zusammenführen von Transaktionen in neue Blöcke und das Anfügen dieser Blöcke an die Blockchain eine Gegenleistung in Form neuer Einheiten der Kryptowährung gewährt („block-reward“). Zudem erhalten die Blockersteller regelmäßig auch Transaktionsgebühren für die in den Block aufgenommenen Transaktionen, die von den Nutzern der Blockchain gezahlt werden.

6178g

Unterschiedliche Verfahren (Konsensalgorithmen) entscheiden, welcher Teilnehmer den nächsten Block erstellen und damit den block-reward sowie die zugehörigen Transaktionsgebühren vereinnahmen darf. Die derzeit verbreitetsten Verfahren sind der „Proof of Work“-Algorithmus sowie der „(Delegated) Proof of Stake“-Algorithmus.

Im Rahmen des sogenannten „Proof of Work“-Algorithmus ist zur Blockerstellung berechtigt, wer zuerst eine nur durch Ausprobieren zu findende Zufallszahl ermittelt. Dieser Vorgang wird häufig als „Mining“ bezeichnet und erfordert oftmals eine hohe Rechenleistung. Aus diesem Grund schließen sich die als Miner bezeichneten Blockersteller oftmals zu sogenannten „Mining-Pools“ zusammen, um dadurch höhere Erfolgchancen zu haben. Im Gegensatz dazu betreiben sogenannte „Cloud Mining-Dienste“ eigene Serverfarmen, an denen sie Kapazitäten an Personen vermieten oder verkaufen, die diese dann zum Mining nutzen.

Im Rahmen des sogenannten „Proof of Stake“-Algorithmus ist zur Blockerstellung berechtigt, wer im Rahmen einer gewichteten Zufallsauswahl ausgewählt wird. Die Chance ausgewählt zu werden ist umso höher, je mehr wirtschaftliches Interesse an der Erhaltung der Blockchain nachgewiesen werden kann. Der Nachweis erfolgt in den meisten Fällen durch den Einsatz eigener Kryptowährungen („Stake“), die von den Eigentümern für eine gewisse Zeit gesperrt werden, sodass ein Zugriff in der Regel ausgeschlossen ist. Bei Fehlern oder Manipulationen im Rahmen der Blockerstellung kann es zur Einziehung bzw. Löschung des Stakes kommen. Eine Variante bildet der „Delegated Proof of Stake“-Algorithmus, bei dem die Transaktionsverarbeitung von dem Netzwerkteilnehmer vorgenommen wird, der von anderen Netzwerkteilnehmern in einer nach Stake gewichteten Wahl gewählt wird.

Diese Vorgänge werden als „Staking“ bezeichnet und erfordern keine hohe Rechenleistung. Um die Erfolgchancen für die Auswahl zu vergrößern, kommt es auch bei diesem Verfahren zu Zusammenschlüssen zu sogenannten Staking-Pools. Auch einige Handelsplattformbetreiber bieten die Möglichkeit an, sich an einem Staking-Pool zu beteiligen, wobei einige Plattformen die Transaktionsverarbeitung treuhändig für den Eigentümer der Kryptowährungen durchführen.

20.2.3a.1.5 Öffentliche und private Schlüssel**6178h**

In der Transaktionsdatenbank der Blockchain werden die Kryptowährungseinheiten pseudonymen „Kryptowährungsadressen“ zugeordnet, sogenannte "Public Keys" bzw. „öffentliche Schlüssel“. Dadurch kann jeder Kryptowährungsadresse eine bestimmte Anzahl an Kryptowährungseinheiten zugeordnet werden. Um über den Inhalt einer öffentlichen

Adresse zu verfügen, benötigt man einen privaten Schlüssel (private Key). Ist man im Besitz eines Public Key, können daher die Kryptowährungen auf eine andere Kryptowährungsadresse übertragen werden. Somit stellt eine Kryptowährungsadresse eine eindeutige Kennung dar, die ein Ziel für eine Kryptowährungstransaktion sein kann (§ 6 Z 1 KryptowährungsVO).

Die Aufbewahrung von public und private Keys erfolgt in sogenannten "Wallets" (elektronischen Geldbörsen). Als „Walletadresse“ gilt dabei ein Dienst oder eine Applikation, die eine oder mehrere Kryptowährungsadressen als Einheit verwaltet, wobei keine standardisierte Auslesungsmöglichkeit der einzelnen Kryptowährungsadressen vorgesehen ist (§ 6 Z 2 KryptowährungsVO).

20.2.3a.2 Einkünftebestände

6178i

Gemäß § 27 Abs. 4a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Kryptowährungen sowohl laufende Einkünfte aus Kryptowährungen als auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen gemäß § 27b EStG 1988.

20.2.3a.2.1 Laufende Einkünfte

6178j

Unter die laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 2 EStG 1988 fallen die laufend generierten Entgelte aus Kryptowährungen, wobei vom Einkünftebegriff sowohl

- Entgelte aus der Überlassung von Kryptowährungen (Z 1) als auch
- der Erwerb von Kryptowährungen durch einen technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden (Z 2)

erfasst sind.

20.2.3a.2.1.1 Entgelte aus der Überlassung von Kryptowährungen

6178k

Entgelte aus der Überlassung von Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind sämtliche Vergütungen für den Gebrauch einer auf Zeit überlassenen Kryptowährung iSd § 27b Abs. 4 EStG 1988. Unbeachtlich ist die Häufigkeit des Zuflusses (laufende oder nicht laufende Entrichtung). Entscheidend ist hingegen, dass ein Zuordnungswechsel hinsichtlich der Kryptowährung stattfindet. Die Kryptowährung muss dazu vom Steuerpflichtigen an einen anderen Marktteilnehmer (zB an eine private Person, an ein auf Handel mit Kryptowährungen spezialisiertes Unternehmen oder an ein Netzwerk) überlassen werden und von diesem dafür ein Entgelt geleistet werden. Die Überlassung/Leihe einer

Kryptowährung führt dabei selbst zu keinem steuerpflichtigen Realisationsvorgang. Deshalb stellen die Kryptowährung und die im Rahmen einer Leihe entstandene Forderung auf Rückzahlung der Kryptowährung ein einheitliches Wirtschaftsgut dar, das als Kryptowährung im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG 1988 zu qualifizieren ist.

Primär werden unter § 27b Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zinsähnliche Gegenleistungen fallen, die insbesondere beim klassischen Verleihen der Kryptowährungen ("Lending") anfallen („Kryptozinsen“). Jedoch ist die Art der Gegenleistung nicht eingeschränkt, sondern kann auch erfolgsabhängige Komponenten sowie Entgelte in Form von Kryptowährungen, Euro, Fremdwährungen oder anderen Wirtschaftsgütern umfassen. § 27b Abs. 2 EStG 1988 geht als lex specialis auch § 27 Abs. 2 EStG 1988 vor, weshalb auch Gewinnanteile oder Bezüge aus Genussrechten (zB im Rahmen von Security Token) aus der Überlassung von Kryptowährungen zu Einkünften aus der Überlassung von Kryptowährungen und nicht zu Einkünften aus der Überlassung von Kapital im Sinne des § 27 Abs. 2 EStG 1988 führen. Die Veräußerung dieser Genussrechte (zB Token) führen in weiterer Folge zu Einkünften gemäß § 27b Abs. 3 EStG 1988.

Die Einstufung als Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen ist unabhängig davon vorzunehmen, für welchen Zweck der Entleiher die überlassenen Kryptowährungen verwendet (zB als eigenen Stake im Rahmen des „Proof of Stake“-Algorithmus; siehe dazu auch Rz 6178g)

6178I

Entgelte aus der Überlassung von Kryptowährungen können insbesondere auch dann vorliegen, wenn Kryptowährungen im Rahmen von "Decentralized-Finance"-Vorgängen ("DeFi") einem Netzwerk für Liquiditäts- bzw. Kreditpools zur Verfügung gestellt werden.

Im Rahmen sogenannter "Decentralized-Finance"-Vorgänge werden Finanzdienstleistungen (zB der Tausch von Kryptowährungen in andere Kryptowährungen oder Verleihen von Kryptowährungen) dezentral über ein Netzwerk abgewickelt. Damit das Netzwerk diese Finanzdienstleistungen durchführen kann, muss diesem Liquidität in Form von Kryptowährungen zur Verfügung gestellt werden. Wird für die Zurverfügungstellung von Liquidität vom Netzwerk eine Gegenleistung gezahlt, führt dies in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu Einkünften aus der Überlassung von Kryptowährungen unabhängig davon, ob diese Vorgänge als "Staking" oder als "(Liquidity) Mining" bezeichnet werden. Da die Überlassung/Leihe einer Kryptowährung selbst zu keinem steuerpflichtigen Realisationsvorgang führt, stellt die Zurverfügungstellung von Liquidität im Rahmen von „DeFi“-Vorgängen auch dann keinen Tauschvorgang dar, wenn im Gegenzug zur Übertragung der Kryptowährungen sogenannte „LP-Token“ (Liquidity Pool-Token) oder ähnliche Token übertragen werden. Daher gelten die verliehene

Kryptowährung und der LP-Token, der den Rückzahlungsanspruch abbildet, als einheitliches Wirtschaftsgut (siehe dazu Rz 6178k).

20.2.3a.2.1.2 Entgelte für die Transaktionsverarbeitung

6178m

Der Erwerb von Kryptowährungen durch einen technischen Prozess, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden, führt gemäß § 27b Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kryptowährungen. Darunter sollen Einkünfte fallen, die für einen Beitrag zum Betrieb des Netzwerks bzw. zur Aufrechterhaltung einer Blockchain gewährt werden. Daher fallen unter den Einkünftetatbestand insbesondere block-rewards und Transaktionsgebühren, die im Rahmen der Blockerstellung erzielt werden, unabhängig davon, welcher Konsensalgorithmus zur Anwendung gelangt (siehe dazu Rz 6178g; siehe aber Rz 6178r zur Ausnahmeregelung für den Erwerb im Rahmen des (Delegated) Proof-of-Stake-Algorithmus). Insbesondere sind sämtliche Einkünfte aus einer Mining-Tätigkeit – sowohl aus eigenständigem Mining als auch im Rahmen eines „Mining Pools“ (siehe dazu Rz 6178g) – nach § 27b Abs. 2 Z 2 EStG 1988 steuerpflichtig (siehe zur Abgrenzung zum Gewerbebetrieb Rz 5428a). Einkünfte, die im Rahmen von „Cloud Mining“ erzielt werden, können nur dann zu Einkünften nach § 27b Abs. 2 Z 2 EStG 1988 führen, wenn bestimmte abgrenzbare Hardwarekomponenten beim Cloud Mining-Dienst gemietet bzw. gekauft werden. Liegt lediglich eine Beteiligung an einem ideellen Anteil an den Gesamtaufwendungen und Gesamteinkünften des Cloud Mining-Dienstes vor, liegen keine laufenden Einkünfte vor, sondern ein Anschaffungsvorgang.

6178n

Der Begriff der Transaktionsverarbeitung ist dabei weit zu verstehen und umfasst auch Leistungen wie die Speicherung einer vollständigen Kopie der Blockchain, die Verarbeitung von speziellen Transaktionen sowie die Teilnahme an Entscheidungsprozessen zu den Regelungen für den Aufbau und die Organisation der Blockchain („Governance“). Aus diesem Grund fallen auch Vergütungen für Masternodes grundsätzlich unter § 27b Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

20.2.3a.2.1.3 Einkünfteermittlung

6178o

Gemäß § 27a Abs. 3 Z 4 lit. a EStG 1988 ist bei laufenden Einkünften aus Kryptowährungen der gemeine Wert der bezogenen Kryptowährung bzw. der sonstigen Entgelte im Zuflusszeitpunkt anzusetzen. Für die Ermittlung des Wertes der bezogenen Kryptowährungen ist primär ein vorhandener Kurswert einer Kryptowährungsbörse

heranzuziehen. Als „Kryptowährungsbörse“ gilt gemäß § 6 Z 3 KryptowährungsVO ein Dienstleister, der den Tausch von Kryptowährungen in gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel bzw. in andere Kryptowährungen und umgekehrt anbietet, wobei Käufer und Verkäufer der Kryptowährungen unter den Grundsätzen von Angebot und Nachfrage unmittelbar miteinander kontrahieren. Ist kein Börsenkurs vorhanden, ist der Kurswert eines Kryptowährungshändlers anzusetzen. Als „Kryptowährungshändler“ gilt gemäß § 6 Z 4 KryptowährungsVO ein Dienstleister, der den Tausch von Kryptowährungen in gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel und umgekehrt bzw. in andere Kryptowährungen anbietet, wobei Käufer und Verkäufer der Kryptowährungen direkt mit der Plattform kontrahieren (zB Kraken, Coinbase und Bitpanda). Ist auch ein solcher Kurs nicht vorhanden, ist der Kurs einer allgemein anerkannten webbasierten Liste (zB <https://coinmarketcap.com/de>) anzusetzen, wobei diese Liste nicht vom Steuerpflichtigen selbst betrieben werden darf. Bei der Bewertung ist dabei auf das Prinzip der Bewertungsstetigkeit Bedacht zu nehmen. Dieser Wert ist auch als Anschaffungskosten der erhaltenen Kryptowährungen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 KryptowährungsVO); ein darüberhinausgehender Ansatz von laufenden Kosten, wie beispielsweise Stromkosten oder Abschreibungen, als „Anschaffungsnebenkosten“ ist in diesem Fall unzulässig. Eine im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzuges vorgenommene Bewertung ist dabei auch in diesem Bereich für die Veranlagung stets maßgeblich.

6178p

Kommt es im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs (zB einem Verleihvorgang) zu Zuflüssen von Entgelten aus den laufenden Einkünften aus Kryptowährungen, die öfter als dreimal pro Monat erfolgen, ist der Wert der Kryptowährung jeweils mit dem Tagesendkurs am Monatsersten des Zuflussmonats anzusetzen, sofern nicht ein KEST-Abzugsverpflichteter eine Bewertung zum tatsächlichen Zuflusszeitpunkt vornimmt. Erfolgt eine solche zeitpunktgenaue Bewertung, ist diese auch stets im Rahmen der Veranlagung bindend (§ 4 Abs. 2 KryptowährungVO). Das Wahlrecht zur zeitpunktgenauen Bewertung steht ausschließlich dem Abzugsverpflichteten zu. Sofern Einkünfte aus Kryptowährungen keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, sind diese daher ab 1. Jänner 2023 verpflichtend gemäß § 4 Abs. 2 erster Satz KryptowährungVO zu bewerten. Sofern der Steuerpflichtige keine Bewertung zum tatsächlichen Zuflusszeitpunkt vornimmt, kann die vereinfachte Zuflussbewertung jedoch bereits für Zuflüsse im Jahr 2022 freiwillig angewendet werden (§ 7 KryptowährungVO).

20.2.3a.2.1.4 Zuflusszeitpunkt

6178q

Einkünfte aus der Überlassung aus Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 2 EStG 1988 gelten im Rahmen des § 19 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen als zugeflossen, sobald er die volle

Verfügbarmacht über sie erhält (siehe dazu Rz 4601). Sofern daher ein Protokoll den Zugriff auf die erworbenen Kryptowährungen erst nach Ablauf einer bestimmten Frist gewährt, findet der steuerliche Zufluss erst statt, sobald der Steuerpflichtige Zugriff auf die Kryptowährungen erhält.

20.2.3a.2.1.5 Ausnahmen

6178r

§ 27b Abs. 2 EStG 1988 sieht im Schlussteil drei Ausnahmen vor. Zuflüsse stellen daher keine laufenden Einkünfte dar, wenn diese im Rahmen von Staking (Rz 6178s), Airdrops oder Bounties (Rz 6178t) sowie auf Grund eines Hardforks (Rz 6178u) zugehen. Die Ausnahmeregelungen gelten aufgrund des Zusammenspiels von § 27a Abs. 6 EStG 1988 und § 27b Abs. 4 Z 5 EStG 1988 auch im betrieblichen Bereich.

Im Rahmen der Ausnahmen des § 27b Abs. 2 Schlussteil EStG 1988 erhaltene Kryptowährungen führen zu keinen laufenden Einkünften im Zuflusszeitpunkt. Allerdings führen auch diese Tatbestände zu steuerlichen Anschaffungsvorgängen mit Anschaffungskosten in Höhe von null, weshalb der gesamte Wert dieser Kryptowährungen im Zuge einer späteren Realisierung besteuert wird (§ 27a Abs. 4 Z 5 EStG 1988).

Beispiel:

C erzielt durch "Staking" fünf Kryptowährungseinheiten, die am 1.4.2022 zufließen (gemeiner Wert zum Zuflusszeitpunkt: 100 Euro). Er verkauft diese fünf Kryptowährungseinheiten am 5.7.2024 um 500 Euro.

Es liegen keine laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen vor. Die Steuerpflicht entsteht erst im Veräußerungszeitpunkt. Der Veräußerungsgewinn beträgt durch den Ansatz der Anschaffungskosten in Höhe von null 500 Euro; daher Steuerpflicht iHv 137,5 Euro (27,5 % von 500 Euro).

6178s

Unter Staking ist der Erwerb von Kryptowährungen durch einen technischen Prozess zu verstehen, bei dem Leistungen zur Transaktionsverarbeitung zur Verfügung gestellt werden, diese Leistungen jedoch vorwiegend im Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen bestehen. Es handelt sich daher um eine Ausnahme zu § 27b Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

Darunter fallen Leistungen im Rahmen der Blockerstellung, bei denen der Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen den wesentlichen Bestandteil der Leistungserbringung darstellt. Dies umfasst somit den Erwerb von Kryptowährungen bei Anwendung des „Proof of Stake“-Algorithmus und des „Delegated Proof of Stake“-Algorithmus (siehe dazu Rz 6178g). Unschädlich ist, wenn neben dem Einsatz von vorhandenen Kryptowährungen

andere Leistungskomponenten erbracht werden, sofern diese wirtschaftlich untergeordnet sind (zB die Validierungsleistung durch einen eigenen Server, die Abspeicherung einer Softwarekopie als Netzwerkknoten „Node“). Für die Anwendung der Ausnahmebestimmung ist es zudem unschädlich, wenn die zusätzlichen Leistungen treuhändig von einem Dritten (zB einer Handelsplattform oder einem Staking as a service-Provider) für den Steuerpflichtigen erbracht werden und der Steuerpflichtige dafür eine Servicegebühr entrichtet. Ausschlaggebend ist, dass hinsichtlich der eingesetzten Kryptowährungen kein Zuordnungswechsel an einen Dritten stattfindet; in diesem Fall lägen Einkünfte aus der Überlassung von Kryptowährungen vor (siehe Rz 6178k).

Da Staking im Sinne des § 27b Abs. 2 Z 2 EStG 1988 einen Beitrag zur Transaktionsverarbeitung fordert und Token im Gegensatz zu Coins in der Regel nicht zum Betreiben der Blockchain beitragen, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Token keine Einkünfte aus Staking iSd § 27b Abs. 2 vorletzter Satz EStG 1988 vermitteln können.

6178t

Zu keinen laufenden Einkünften führen Kryptowährungen, die unentgeltlich oder gegen lediglich unwesentliche sonstige Leistungen im Rahmen sogenannter Airdrops und Bounties übertragen werden. Dabei handelt es sich meist um Kryptowährungen, die zu Werbezwecken gewährt werden. Ein Zusammenhang mit laufenden Einkünften aus Kryptowährungen ist nicht erforderlich.

Als unwesentliche Gegenleistung gelten Tätigkeiten, die lediglich einen Zeitaufwand von wenigen Minuten beanspruchen (zB Teilen von Beiträgen in sozialen Netzwerken, Ausfüllen eines Fragebogens oder Quizzes, Verwendung eines bestimmten Produktes). Erfolgt die Gewährung gegen wesentlichen Arbeitsaufwand, können betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorliegen.

Nicht unter die Ausnahmebestimmung fallen im Zuge einer Schenkung (mit Bereicherungsabsicht) übertragene Kryptowährungen. Eine echte Schenkung liegt vor, wenn die Übertragung ausschließlich aus privaten Motiven erfolgt und keine betrieblichen Gründe vorliegen. In diesen Fällen setzt der Geschenknehmer die Anschaffungskosten des Geschenkgebers fort.

6178u

Gehen Kryptowährungen im Rahmen einer Abspaltung von der ursprünglichen Blockchain zu (Hardfork), führt dieser Zugang ebenso zu keinen laufenden Einkünften. Voraussetzung ist, dass durch die Abspaltung eine neue Blockchain geschaffen wird und somit eine neue Kryptowährung entsteht. Reine Softwareupdates einer bestehenden Kryptowährung (Softforks) fallen nicht unter die Regelung und stellen daher keine Anschaffungsvorgänge dar.

20.2.3a.2.2 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen

20.2.3a.2.2.1 Allgemeines

6178v

Unter dem Oberbegriff „Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen“ werden grundsätzlich sämtliche positiven wie negativen Einkünfte aus der tatsächlichen und fiktiven Veräußerung sowie dem Tausch gegen andere Wirtschaftsgüter und Fremdwährungen erfasst. Betroffen ist die Veräußerung sämtlicher Kryptowährungen im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG 1988 einschließlich Forderungen auf Kryptowährungen im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG 1988.

6178w

Der Diebstahl einer Kryptowährung oder deren Abhandenkommen im Rahmen eines Betrugs oder Hackerangriffs stellt wie der Verlust des private Keys kein Veräußerungsgeschäft und folglich keine steuerrelevante Realisierung dar. Daher kann eine steuerliche Berücksichtigung der Anschaffungskosten (als Verlust) im außerbetrieblichen Bereich nicht erfolgen. Besteht dem Grunde nach ein zivilrechtlicher Rückerstattungsanspruch (ggf Schadenersatzpflicht), kommt es zu einer steuerpflichtigen Realisation, wenn eine Ersatzleistung oder ein Schadenersatzanspruch zufließt. Dies führt zu einer Realisierung der stillen Reserven.

6178x

Da die Datenbank einer Blockchain nicht untergehen kann, solange grundsätzlich noch eine Kopie derselben existiert, können Kryptowährungen, selbst wenn keine Transaktionsverarbeitung mehr stattfindet, nicht vernichtet werden. Auch wenn der Wert einer Kryptowährung – mangels Möglichkeit zur Veräußerung – auf Null sinkt, stellt dies weder ein Veräußerungsgeschäft noch eine „Liquidation“ gemäß § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 dar. Eine steuerliche Berücksichtigung der Anschaffungskosten (als Verlust) kann im außerbetrieblichen Bereich nicht erfolgen.

20.2.3a.2.2.2 Einkünfteermittlung

6178y

Bemessungsgrundlage im Falle der Veräußerung ist gemäß § 27a Abs. 3 Z 4 lit. b EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten. Zu beachten ist, dass auch für nicht in einem Betriebsvermögen gehaltene Kryptowährungen die Anschaffungskosten inklusive Anschaffungsnebenkosten anzusetzen sind.

Im Falle eines Tausches einer Kryptowährung gegen ein anderes Wirtschaftsgut ist gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 (iVm § 27 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988) der gemeine Wert der

hingegen als Veräußerungserlös anzusetzen. Zur Bestimmung des gemeinen Wertes siehe Rz 6178o.

6178z

Werden Kryptowährungen iSd § 27b Abs. 4 EStG 1988 derselben Kryptowährung in zeitlicher Aufeinanderfolge erworben und auf derselben Kryptowährungsadresse verwahrt, sind diese gemäß § 2 KryptowährungsVO mit dem gleitenden Durchschnittspreis (und – den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen entsprechend - stets in Euro) zu bewerten (Rz 6145 ff).

Befinden sich die Kryptowährungen jedoch auf einer Kryptowährungswallet (Rz 6178h), ist der gleitende Durchschnittspreis alternativ für alle auf einer Kryptowährungswallet befindlichen Einheiten derselben Kryptowährung anzuwenden. Wird vom Abzugsverpflichteten der gleitende Durchschnittspreis auf sämtliche Einheiten derselben Kryptowährung, die auf einer Kryptowährungswallet verwahrt werden, ermittelt, ist dies stets auch für die Veranlagung maßgeblich.

6178aa

Nicht in den gleitenden Durchschnittspreis gehen ein:

- Altvermögen; liegt Alt- und Neuvermögen vor, kann der Steuerpflichtige im Veräußerungsfall eine Zuordnung treffen (siehe Rz 6103I).
- Kryptowährungen iSd § 27b Abs. 4 EStG 1988, deren Anschaffungskosten gemäß § 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988 pauschal angesetzt wurden (siehe Abschnitt 29.5.1.1; diese sind auch von der Abgeltungswirkung gemäß § 97 EStG 1988 ausgeschlossen).

Der gleitende Durchschnittspreis ist für sämtliche Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 zufließen (§ 7 KryptowährungsVO). Daher hat zum 1. Jänner 2023 eine Neubewertung für sämtliche sich zu diesem Zeitpunkt auf einer Kryptowährungsadresse bzw. -wallet befindlichen Kryptowährungen des Neuvermögens derart zu erfolgen, dass sämtliche Anschaffungskosten zu addieren und gleichartig auf die sich noch auf der Kryptowährungsadresse bzw. -wallet befindlichen Kryptowährungen des Neuvermögens aufzuteilen sind.

Beispiel:

A hat folgende Erwerbsvorgänge des A-Coins getätigt, wobei sämtliche A-Coins auf der selben Kryptowährungsadresse verwahrt werden:

<i>Anschaffungsdatum</i>	<i>Anschaffungskosten</i>	<i>Menge</i>
<i>5.3.2021</i>	<i>15</i>	<i>1 A-Coin</i>

5.5.2021	60	2 A-Coins
19.6.2022	10	5 A-Coins

Am 10.10.2022 hat er bereits einen A-Coin um 20 wieder veräußert. Am 3.1.2023 veräußert er zwei weitere A-Coins um 30.

Die Veräußerung im Jahr 2022 erfolgt noch vor Inkrafttreten von § 2 KryptowährungsVO. Für Einkünfte, die davor zufließen, gilt die früher erworbene Einheit der Kryptowährung als zuerst veräußert, sofern der Steuerpflichtige keine abweichende Zuordnung nachweisen kann. Dadurch erzielt A steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 5 (Veräußerungserlös [20] minus Anschaffungskosten [15]).

Am 1.1.2023 sind alle verbliebenen A-Coins mit dem Durchschnittspreis zu bewerten, sodass auf jeden A-Coin Anschaffungskosten in Höhe von 10 entfallen (Summe Anschaffungskosten [70] : Summe verbliebene A-Coin [7]). Im Rahmen der Veräußerung am 3.1.2023 werden daher Einkünfte in Höhe von 10 (Veräußerungserlös [30] minus Anschaffungskosten für 2 A-Coins [20]) erzielt.

Variante:

Befinden sich auf der Kryptowährungsadresse auch noch 5 A-Coins, die A am 24.8.2019 um 10 angeschafft hat (Altvermögen), fließen diese nicht in die Bildung des gleitenden Durchschnittspreises ein. Im Zuge der Veräußerung im Jahr 2022 gilt grundsätzlich die früher erworbene Einheit der Kryptowährung und damit die Coins des Altvermögens als zuerst veräußert. Die Veräußerung des Altvermögens ist jedoch nicht steuerbar. Der Anschaffungskosten für die 8 Neuvermögen-A-Coins würden sodann 10,625 betragen (Summe Anschaffungskosten [85] : Summe verbliebene A-Coin [8]). Im Zuge der Veräußerung am 3.1.2023 besteht für A nunmehr gemäß § 3 KryptowährungsVO ein Wahlrecht, zwei A-Coins des Altvermögens zu veräußern oder zwei A-Coins des Neuvermögens (Höhe der Einkünfte in diesem Fall 19,375). Ebenso steht es A ab 1.1.2023 frei, aus Vereinfachungsgründen entweder sein Neu- oder Altvermögen auf eine eigene Kryptowährungsadresse zu übertragen, weil er gemäß § 3 Z 1 KryptowährungsVO auch im Rahmen einer Übertragung wählen kann, welche Einheiten der Kryptowährung übertragen werden.

20.2.3a.2.2.3 Ausnahme für den Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung

6178ab

Gemäß § 27b Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 stellt der Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung keine Realisierung dar. In diesem Fall sind die Anschaffungskosten der eingetauschten Kryptowährung auf die erhaltene Kryptowährung zu übertragen; die gesamte Wertsteigerung wird dadurch erst im Rahmen einer späteren Realisierung der erhaltenen Kryptowährung erfasst.

Dies gilt jedoch nur, soweit sowohl die hingeebene als auch die erhaltene Kryptowährung die Voraussetzungen des § 27b Abs. 4 EStG 1988 erfüllen. Somit führt etwa der Eintausch einer Kryptowährung gegen einen Non Fungible Token (siehe dazu Rz 6178d) oder ein

anderes Krypto-Asset, das keine Kryptowährung im Sinne des § 27b Abs. 4 EStG darstellt, zu einer steuerpflichtigen Realisierung.

Die Steuerneutralität des Tausches einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung gilt auch im Betriebsvermögen (siehe dazu Rz 803a).

6178ac

§ 27b Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 kommt auch zur Anwendung, wenn der Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung in der internen technischen Abwicklung des Dienstleisters über zwei Transaktionen abgewickelt wird. Voraussetzung für die Anerkennung als Tauschvorgang ist jedoch,

- dass der Steuerpflichtige eindeutig einen Tausch beauftragt,
- keinen Einfluss auf die Art der Abwicklung hat,
- ihm keine Verfügungsmacht über die zwischenzeitlich dargestellten EUR/Fiat-Währungs-Beträge zukommt (und damit kein Zufluss vorliegt) und
- der Vorgang eindeutig dokumentiert ist.

6178ad

Fallen bei einem Tausch einer Kryptowährung gegen eine andere Kryptowährung Aufwendungen an (zB tauschbedingte Transaktionskosten), sind diese steuerlich unbeachtlich. Es liegen somit weder Anschaffungsnebenkosten vor, noch stellt die Begleichung dieser Aufwendungen in Form einer Kryptowährung einen steuerpflichtigen Tauschvorgang dar.

Beispiel:

D erwirbt am 1. Dezember 2022 zehn Einheiten der Kryptowährung A-Coin um 1.000 € (Neuvermögen). Am 10. Dezember 2022 tauscht D fünf seiner A-Coins in eine Einheit der Kryptowährung B-Coin (gemeiner Wert eines A-Coins im Tauschzeitpunkt 200). Für den Tausch muss D 0,1 A-Coin als Transaktionsspesen aufwenden (entspricht 20 €). Am 20. Jänner 2023 verkauft D seinen B-Coin um 2.000 €. Am 4. April 2024 verkauft D seine 4,9 A-Coins um 3.000 €.

Der Tausch der A-Coins gegen den B-Coin löst keine Realisierung aus. Die Anschaffungskosten der fünf A-Coins (iHv 500) sind auf den B-Coin zu übertragen. Die Transaktionskosten im Rahmen des Tausches sind steuerlich unbeachtlich (keine Realisierung, keine Anschaffungsnebenkosten). Die Veräußerung des B-Coin am 20. Jänner 2023 führt zu Einkünften gem § 27b Abs. 3 EStG 1988 iHv 1.500 € (2.000 € Veräußerungserlös minus 500 € Anschaffungskosten). Die Veräußerung der 4,9 A-Coins am 4. April 2024 führt zu Einkünften gem § 27b Abs. 3 EStG 1988 iHv 2.500 € (3.000 € Veräußerungserlös minus 500 € Anschaffungskosten).

6178ae

Aufgrund des ausdrücklichen Verweises in § 27b Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 gelten Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führen, im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich einer Kryptowährung im Sinne des § 27b EStG 1988 als Veräußerung, wobei gegebenenfalls auch das Nichtfestsetzungskonzept oder das Ratenzahlungskonzept zur Anwendung kommen können (siehe dazu Abschnitt 20.2.2.4). Die anderen in § 27 Abs. 6 EStG 1988 geregelten Ergänzungstatbestände haben bei der Besteuerung von Kryptowährungen keinen Anwendungsbereich.

Rz 6189 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

6189

Als „stripped bonds“ werden Anleihen bezeichnet, die von den Zinsscheinen (Kupons) getrennt wurden. In diesem Fall entsteht eine künstliche Nullkuponanleihe, da nach Abtrennung der Zinskupons nur mehr der Anspruch auf Kapitalrückzahlung übrig bleibt.

Wird durch die separate Veräußerung von Zinsscheinen bzw. der zu Grunde liegenden Anleihe eine solche Nullkuponanleihe künstlich geschaffen, sind sowohl die Veräußerung der Zinsscheine als auch die Veräußerung der zu Grunde liegenden Anleihen selbst als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 iVm Abs. 6 Z 34 EStG 1988 zu erfassen.

Bei der Trennung der Zinsscheine und der zu Grunde liegenden Anleihe sind die ursprünglichen Anschaffungskosten auf die beiden durch die Trennung entstandenen Wirtschaftsgüter nach finanzmathematischen Grundsätzen aufzuspalten. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung der Zinsscheine sind dem Veräußerungserlös die solcher Art ermittelten Anschaffungskosten gegenüberzustellen.

Beim Erwerber der Zinsscheine stellen die Kuponzinsen Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dar. Gleichzeitig sind die Anschaffungskosten der Zinsscheine finanzmathematisch auf die Restlaufzeit zu verteilen und stellen somit negative Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor.

Werden die Zinsscheine vom Erwerber weiter veräußert, liegen im Unterschiedsbetrag zwischen den (allfällig bereits reduzierten) Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 vor.

Beispiel:

A erwirbt bei Emission (30.9.) im Jahr 01 eine Anleihe zum Kurs von 100, mit einer Laufzeit von 10 Jahren und einer jährlichen Verzinsung von 5% (Zinskupon jährlich am 30.9.; Marktzins ebenfalls 5%). Die Anleihe wird im Jahr 11 zum Kurs von 100 getilgt.

Im Jahr 06 veräußert A die Zinsscheine für die Zinsperioden der Jahre 7 bis 10 um den Preis von 17,73 an B. Von den ursprünglichen Anschaffungskosten entfallen 13,23 auf die Zinsscheine.

Die Veräußerung der Zinsscheine führt bei A zu Einkünften gemäß § 27 Abs. 3 iVm Abs. 6 Z 34 EStG 1988 in Höhe von 4,5. Bei Einlösung der Anleihe im Jahr 11 zum Kurs von 100 hat A Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 13,23.

Die Kuponzinsen stellen bei B Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 dar. Diesen stehen negative Einkünfte aus der Verteilung der Anschaffungskosten über die Laufzeit der Zinsscheine gegenüber.

Rz 6201 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

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 § 31 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 24.9.2008, 2006/15/0255; VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083).

Die Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in den Euro oder eine zum Euro wechselkursstabile Währung führt zu einer im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerpflichtigen Gewinnrealisierung. Da der Schuldner keine Einkünfte 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 Kryptoassets (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 6210b wird geändert (Judikatur):

6210b

Die Vergleichbarkeitsprüfung für ausländische Versicherungsprodukte, bei denen der Versicherungsnehmer einen gewissen Einfluss auf die Vermögenswerte des Deckungsstocks behält, wird sich in der Regel an der fondsgebundenen Lebensversicherung orientieren. Aus den dargestellten Regelungen für diesen Vertragstyp ergibt sich, dass insbesondere folgende ausländische Produkte nicht mit inländischen Versicherungsprodukten vergleichbar sind:

- Produkte, bei denen tatsächlich kein Versicherungsrisiko übernommen wird, insbesondere Produkte, bei denen im Ablebensfall kein Risikokapital von mindestens 5% der Deckungsrückstellung enthalten ist (sofern dieser Wert nicht aufgrund eines im konkreten Fall vorhandenen biometrischen Risikos geringer ausfallen kann; siehe dazu Rz 6210a), sowie Produkte, bei denen der Versicherungsfall erst bei Ableben mehrerer Personen eintritt (sodass kein maßgebliches versicherungstechnisches Risiko besteht). Bei Rentenversicherungsverträgen kann das maßgebliche Risiko in der zugesagten, der Höhe nach bezifferten Rente liegen (**siehe aber zu einer Rentenversicherung, bei der die Wahrscheinlichkeit der Renteninanspruchnahme insbesondere auf Grund einer sehr langen Aufschubdauer sehr gering ist, VwGH 21.1.2022, Ro 2021/15/0013**).
- Produkte, bei denen ein Einmalerlag in Form einer Depotübertragung möglich ist (im Sinne von „private insuring“).
- Produkte, bei denen für jeden Versicherungsvertrag eine völlig individuelle Veranlagungsstrategie besteht („private insuring“).

Nach Abschnitt „20.2.4.17 Agrargemeinschaften“ wird Abschnitt „20.2.4.18 Differenzkontrakt (contract for difference, CFD)“ samt den Rz 6218d bis 6218f eingefügt (Klarstellung):

20.2.4.18 Differenzkontrakt (contract for difference, CFD)

20.2.4.18.1 Allgemeines

6218d

Ein Differenzkontrakt ist ein derivatives Finanzinstrument, das in der Regel unverbrieft ist. Beim Differenzkontrakt verpflichten sich zwei Vertragsparteien zur Zahlung eines Barausgleichs, der sich aus der Differenz von Kauf- und Verkaufspreis des zugrundeliegenden Basiswerts ergibt. Aktien, Anleihen, Devisen, Rohstoffe oder Indizes können als Basiswert herangezogen werden. Deren Gewinne bzw. Verluste aus dem Barausgleich stellen Einkünfte aus Derivaten iSd § 27 Abs. 4 EStG 1988 dar. Der Käufer erwirbt mittels Differenzkontrakt nicht den Basiswert, sondern beteiligt sich lediglich an

dessen Kursentwicklung. Die Wertentwicklung des zugrundeliegenden Basiswertes wird durch den Differenzkontrakt exakt abgebildet. Durch einen geringen Kapitaleinsatz und der dadurch erzielten Hebelwirkung partizipiert der Anleger stärker an der Wertentwicklung des Basiswertes.

Der Anleger kann auf steigende oder fallende Kurse des Basiswerts mit einem Kauf (Long-Position) oder Verkauf (Short-Position) setzen. Die Kurswerte von Differenzkontrakten werden als Verkaufskurs (für Short-Position) bzw. als Kaufkurs (Long-Position) angegeben. Die Differenz der beiden Position wird als Spread bezeichnet. Kauft ein Anleger einen Differenzkontrakt mit dem Hebel 10:1 (Long-Position), erzielt dieser bei einer Kurssteigerung des Basiswertes um 1% eine Kurssteigerung des Differenzkontraktes um 10%. Im Gegenzug resultiert ein Kursabstieg von 1% des Basiswertes in einer Kursminderung des Differenzkontraktes um 10%. Kontraktdifferenzen haben keine Endfälligkeit, somit kann der Anleger den Einstiegs- oder Ausstiegszeitpunkt selbst bestimmen.

20.2.5.18.2 Besteuerung

6218e

Die Einkünfte aus unverbrieften Derivaten unterliegen gem § 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988 dem progressiven Steuersatz. Sie unterliegen nur dann dem besonderen Steuersatz, wenn eine in § 95 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 genannte Stelle eine der Kapitalsteuer entsprechende Steuer freiwillig einbehält und abführt.

20.2.5.18.3 Ausgleichszahlungen

6218f

Bei einem Differenzkontrakt können während des Haltens Ausgleichszahlungen (CFD cash adjustments) anfallen. Ein Beispiel hierfür wäre die Dividendenausgleichszahlung (dividend adjustments). Bei einer Dividendenausschüttung eines Unternehmens fällt in der Regel dessen Aktienkurs und somit auch der Wert des Differenzkontraktes, der von dem erstgenannten Aktienwert abhängig ist. Um diesen Kursverfall beim Halter des Differenzkontraktes (in der Long-Position) auszugleichen, wird eine Dividendenausgleichszahlung an den Halter geleistet. Diese Ausgleichszahlung wird steuerlich als eine vorweggenommene (Teil-)Abwicklung eines Derivates angesehen und ist unter die Einkünfte aus Derivaten unter § 27 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 zu subsumieren (als Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung bei sonstigen derivativen Finanzinstrumenten). Der Halter einer Short-Position eines Differenzkontraktes muss hingegen in dem oben erwähnten Fall eine Ausgleichszahlung leisten. Diese Ausgleichszahlungen stellen nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Rz 6223 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6223

Mit dem BBG 2011 wurde die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% auf Kapitaleinkünfte, unabhängig davon, ob im Abzugsweg oder im Zuge der Veranlagung erhoben, vorgesehen. Dies machte die bis dahin geltenden entsprechenden Regelungen des § 37 Abs. 8 und des § 93 EStG 1988 in der Fassung vor dem BBG 2011 obsolet. Ausnahmen vom besonderen Steuersatz enthält § 27a Abs. 2 EStG 1988 (siehe Abschnitt 20.3.3).

Der zweite Halbsatz des § 27a Abs. 1 EStG 1988 übernahm den Inhalt des bis zum BBG 2011 geltenden § 97 Abs. 3 EStG 1988: Mit dem besonderen Steuersatz besteuerte Einkünfte sind weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte, noch beim Einkommen zu berücksichtigen, das bedeutet, dass es – unabhängig von der Erhebungsform – bei der Besteuerung mit 25% bleibt. Diese „Abgeltungswirkung“ der 25%-Besteuerung ergibt sich daher schon direkt aus § 27a EStG 1988; die in § 97 EStG 1988 vorgesehene „Steuerabgeltung“ hat daher gegenüber der Rechtslage vor dem BBG 2011 nur mehr für die Frage Bedeutung, ob Kapitaleinkünfte, bei denen Kapitalertragsteuer abgezogen wurde, in die Veranlagung (zum besonderen Steuersatz) aufzunehmen sind (siehe Abschnitt 20.5.1). Die Formulierung wurde insoweit präzisiert, als nun im Falle der Regelbesteuerung ausdrücklich auch die an sich endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge zum Gesamtbetrag der Einkünfte und zum Einkommen zählen. Dies entspricht einerseits der tatsächlichen Steuerberechnung unter Einbeziehung dieser Einkünfte und stellt andererseits ein klares Bescheidbild sicher.

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde die Höhe des besonderen Steuersatzes für Kapitalerträge von 25% auf 27,5% angehoben. Mit einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25% werden weiterhin Einkünfte aus Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen ~~F~~Geldforderungen bei Kreditinstituten besteuert, wenn es sich nicht um Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß § 27 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 handelt (§ 27a Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Insbesondere Zinsen aus Sparsbüchern und Girokonten sind daher nicht von der Anhebung des Steuersatzes erfasst.

Sämtliche sonstigen Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen und aus Derivaten unterliegen hingegen einem besonderen Steuersatz von 27,5%, sofern keine Ausnahme des § 27a Abs. 2 EStG 1988 die Tarifbesteuerung anordnet.

Mit dem ÖkoStRefG 2022 Teil I wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen um Einkünfte aus Kryptowährungen erweitert. Hierbei unterliegen sowohl die laufenden Einkünfte aus Kryptowährungen als auch die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kryptowährungen dem besonderen Steuersatz von 27,5%, sofern keine Ausnahme des § 27a Abs. 2 EStG 1988 die Tarifbesteuerung anordnet.

Rz 6224e wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6224e

§ 27a Abs. 6 EStG 1988 sieht vor, dass die Bestimmungen des § 27a Abs. 1 bis 5 EStG 1988 auch für die von natürlichen Personen im betrieblichen Bereich (oder im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) erzielten Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen, ~~und~~ aus Derivaten **und aus Kryptowährungen** Anwendung finden. Damit kommen die besonderen Steuersätze (25% bzw. 27,5%) für die genannten Einkünfte auch im betrieblichen Bereich zur Anwendung. (Der in § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 enthaltene Ausschluss von Anschaffungsnebenkosten **für Wirtschaftsgüter gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988** kommt dessen ungeachtet gemäß dem zweiten Satz dieser Vorschrift im betrieblichen Bereich nicht zur Anwendung; die Bewertungsbestimmungen des § 6 EStG 1988 gehen somit vor; siehe Abschnitt 4.8.) Auch im betrieblichen Bereich bleibt es (ausgenommen bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption) bei der Besteuerung mit einem der besonderen Steuersätze; ob aber bereits der Kapitalertragsteuerabzug Abgeltungswirkung entfaltet, oder die Einkünfte in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen und zum besonderen Steuersatz zu veranlagern sind, ergibt sich aus § 97 EStG 1988 (siehe Abschnitt 29.7).

Rz 6225a wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

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 ~~F~~**Geldforderungen**, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt (Z 1):
Darunter fallen insbesondere Privatarlehen und sonstige nicht verbrieft private **F**~~G~~**Geldforderungen**, wie zB nicht verbrieft obligationenähnliche Genussrechte; Einkünfte aus Darlehen von Privatarlehensvermittlern (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.
Forderungen auf Kryptowährungen sind als Sachforderung nicht vom Anwendungsbereich der Z 1 mitumfasst.
- Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren und Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde

sowie Einkünfte aus der nicht öffentlich angebotenen Überlassung von Kryptowährungen (Z 2)

Wertpapiere, die ein Forderungsrecht verbriefen, einschließlich verbrieftes 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). **Dies gilt ebenso für Entgelte aus der Überlassung von Kryptowährungen, wenn die zugrundeliegenden Überlassungsverträge in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht nicht öffentlich angeboten werden.** Bei nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren bzw. Anteilen an einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde **sowie bei Einkünften aus nicht öffentlich angebotenen Darlehensverträgen von Kryptowährungen** 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.

- [...]
- 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 4** ~~§ 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. **Für alle bis zum 19. Juli 2022 über eine ausländische auszahlende Stelle zugeflossenen Einkünfte aus unverbrieften Derivaten steht jedoch aus unionsrechtlichen Gründen der besondere Steuersatz in Höhe von 27,5% im Wege der Veranlagung bei noch offenen Veranlagungsjahren zu (VwGH 8.3.2022, Ro 2019/15/0184). Dies gilt auch, wenn sich die auszahlende Stelle in einem Drittstaat befinden, sofern mit diesem eine umfassende Amtshilfe besteht. Sofern der besondere Steuersatz von 27,5% zur Anwendung kommt, entspricht die weitere steuerliche Behandlung (hinsichtlich Verlustausgleich, gleitendem Durchschnittspreis, Anschaffungsnebenkosten usw.) dieser Produkte jenen Produkten, die dem besonderen Steuersatz von 27,5% unterliegen.**

Rz 6227 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

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 und Kryptowährungen** 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 6228 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6228

Die Ausübung der Regelbesteuerungsoption führt zu einer Veranlagung nach den allgemeinen Veranlagungstiteln der §§ 39 und 41 EStG 1988 unter Anrechnung der entrichteten Kapitalertragsteuer, wobei sämtliche in- und ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen, auch wenn sie den Haupteinkunftsarten zugerechnet werden, dem Normalsteuersatz unterliegen. Es handelt sich daher um eine – durch die Bestimmungen des § 27a Abs. 5 EStG 1988 ergänzte – Veranlagung nach den §§ 39 oder 41 EStG 1988. Der Veranlagungsfreibetrag von 730 Euro gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die die besonderen Steuersätze anwendbar sind (§ 41 Abs. 3 EStG 1988). Zu beachten ist weiters, dass die in § 27 Abs. 8 EStG 1988 enthaltenen Einschränkungen des Verlustausgleichs (siehe Abschnitt 20.4) sowie das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption gelten (**zur Ausnahme für Kryptowährungen siehe Rz 6105**).

Vor Rz 6230 wird die Abschnittsüberschrift „20.3.5.1 Budgetbegleitgesetz 2011“ eingefügt:

20.3.5.1 Budgetbegleitgesetz 2011

Nach Abschnitt „20.3.5.1 Budgetbegleitgesetz 2011“ wird der Abschnitt „20.3.5.2 Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022“ samt Rz 6230a eingefügt (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

20.3.5.2 Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022

6230a

Die Ausweitung des Besteuerungssystems für Kapitalvermögen auf Einkünfte aus Kryptowährungen tritt grundsätzlich mit 1. März 2022 in Kraft; auf Kryptowährungen, die § 27 EStG 1988 idF ÖkoStRefG 2022 Teil I unterliegen, ist grundsätzlich auch der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar. Hinsichtlich der Besteuerung von realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen (§ 27b Abs. 3 EStG 1988) ist zwischen Alt- und Neuvermögen zu unterscheiden (siehe Abschnitt 20.1.1.3). Grundsätzlich ist § 27a

EStG 1988 nur auf dem neuen Besteuerungsregime unterliegendes Neuvermögen anzuwenden. Davon bestehen folgende Ausnahmen:

- **Sofern Altvermögen künftig zur Erzielung laufender Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 2 EStG 1988 oder zum Erwerb von Kryptowährungen im Rahmen von Staking, Airdrops oder Bounties oder Hardforks verwendet wird, sind für den Erwerbsvorgang bereits die neuen Bestimmungen des § 27b Abs. 2 EStG 1988 und folglich auch der besondere Steuersatz gemäß § 27a EStG 1988 anwendbar (§ 124b Z 384 lit. b EStG 1988).**

Es besteht ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, Kryptowährungen, die im Jänner 2022 und Februar 2022 steuerpflichtig (insbesondere durch Veräußerung oder Tausch) realisiert werden, freiwillig bereits der neuen Rechtslage zu unterwerfen. Auf diese Einkünfte ist dann bereits § 27a EStG 1988 anzuwenden.

Rz 6232 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6232

Verluste aus Wirtschaftsgütern, ~~und~~ Derivaten **und Kryptowährungen** gemäß § 27 Abs. 3 ~~und bis~~ 4a EStG 1988 können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 und 3 EStG 1988 oder mit Zuwendungen von Stiftungen gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 ausgeglichen werden (§ 27 Abs. 8 Z 1 EStG 1988). Ein Ausgleich von Verlusten gegen praktisch risikolose Einkünfte wird damit ausgeschlossen.

Das Ausgleichsverbot umfasst aufgrund des Verweises auf § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 auch Zuwendungen ausländischer Stiftungen.

Zinsen aus von Kreditinstituten begebenen Forderungswertpapieren unterliegen nach dem Sinn der Regelung nicht dem Ausgleichsverbot. Dasselbe gilt für Ausgleichszahlungen im Rahmen von Wertpapierleihe und Pensionsgeschäft; für diese gilt das Ausgleichsverbot nur dann, wenn die weitergeleiteten Kapitalerträge vom Ausgleichsverbot umfasst wären.

Ob Gewinne oder Verluste aus der Umrechnung von Fremdwährungen vom Ausgleichsverbot umfasst sind, hängt von den Kapitalerträgen ab, mit denen sie in Verbindung stehen. Bei Umrechnung von Zinszahlungen aus einer Fremdwährung liegt ein enger Zusammenhang mit den Zinsen vor, sodass die dabei entstehenden Fremdwährungsgewinne ebenfalls vom Ausgleichsverbot umfasst sind.

Rz 6234 wird geändert (Verweisanpassung):

6234

Einkünfte, auf die die besonderen Steuersätze gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar sind, können nicht mit Einkünften ausgeglichen werden, für die diese aufgrund des § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht gelten (§ 27 Abs. 8 Z 3 EStG 1988). Daraus folgt, dass

- Verluste aus Kapitalanlagen iSd § 27a Abs. 2 EStG 1988 nur mit Überschüssen aus Kapitalanlagen iSd § 27a Abs. 2 EStG 1988 ausgeglichen werden können und
- Gewinne und Verlusten innerhalb der mit dem Tarif besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden können (mit Ausnahme der stillen Gesellschaft).

Dies gilt auch, wenn die Regelbesteuerungsoption ausgeübt wird. Wird für unverbriefte Derivate gemäß § 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988 eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer einbehalten, liegen keine tarifbesteuerten Kapitaleinkünfte vor (siehe Rz **6225a und 7752a**).

Rz 6237 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6237

Veranlagungspflicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen besteht:

- Beim Bezug von Einkünften aus Kapitalvermögen, die nicht einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 (25% oder 27,5%) unterliegen; dies gilt auch, wenn für diese Einkünfte aus Kapitalvermögen zu Unrecht oder auf Grund der Vermutung eines öffentlichen Angebots (§ 93 Abs. 5 zweiter TS EStG 1988) Kapitalertragsteuer abgezogen wurde oder ein Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 6 und 7 EStG 1988 erfolgt ist. Keine Veranlagungspflicht besteht, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen insgesamt nicht mehr als 22 Euro betragen (§ 39 Abs. 1 EStG 1988).

Beispiele:

Einkünfte aus Privatdarlehen, nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren, stiller Gesellschaft, nicht verbrieften Derivaten.

- Beim Bezug von einem besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen, für die kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen wurde. Keine Veranlagungspflicht besteht, wenn die Einkünfte aus Kapitalvermögen insgesamt nicht mehr als 22 Euro betragen (§ 39 Abs. 1 EStG 1988).

Beispiele:

Ausländische Kapitalerträge, Tafelgeschäfte

Überschreiten die Kapitaleinkünfte gemeinsam mit anderen Einkünften nicht den Betrag von 11.000 Euro, so könnte die Regelbesteuerung beantragt werden und die

Kapitaleinkünfte unterliegen im Ergebnis keiner Steuer. In einem solchen Sonderfall führt eine Nichtklärung zu keiner Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Dies gilt jedoch nicht, wenn ein Anspruch auf Kinder- oder Alleinverdienerabsetzbetrag vermittelt wird.

Beispiel:

Eine Person verfügt über kein eigenes Einkommen, sondern erzielt lediglich Kapitaleinkünfte (Zinsen aus Bankeinlagen) in Höhe von 5.000, die jedoch im Ausland anfallen und keinem inländischen KEST-Abzug unterliegen. Sie vermittelt jedoch, da zwei Kinder vorliegen, ihrem Ehepartner den Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 669. Eine Veranlagung mit dem besonderen Steuersatz ergäbe eine Steuer in Höhe von 1.250. Es kann ein Antrag auf Regelbesteuerung gestellt werden, wobei sich im Zuge dieser Veranlagung ein Steuersatz von Null ergibt. Allerdings ist zumindest der Betrag, der im Zuge einer KEST-Erstattung nicht erstattet wird, das ist im Beispielfall der Betrag von 669, als Steuer festzusetzen. (Siehe auch Beispiel in Abschnitt 20.3.4.4) Es besteht daher auch Erklärungsspflicht.

- Beim Bezug von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten, wenn diese zu den betrieblichen Einkunftsarten zählen.

Beispiel:

Veräußerungsgewinne aus betrieblich gehaltenen Beteiligungen

- Beim Bezug von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen bzw. Einkünften aus Derivaten aus Kapitalvermögen, dessen Anschaffungskosten pauschal nach § 93 Abs. 4 **oder 4a** EStG 1988 angesetzt wurden (siehe Abschnitt 29.5.1.1.4 **und 29.5.1.3**).

Beispiel:

Der Steuerpflichtige liefert Wertpapiere ins Depot seiner inländischen Bank ein und weist dieser weder Anschaffungskosten noch –zeitpunkt nach. Seine Bank geht davon aus, dass es sich um „Neuvermögen“ handelt und berechnet die Anschaffungskosten auf Basis des gemeinen Werts zum Zeitpunkt der Einlieferung ins Depot. Veräußert der Steuerpflichtige später die Wertpapiere, hat er im Rahmen der Veranlagung die tatsächlichen Anschaffungskosten nachzuweisen (oder, dass es sich um „Altvermögen“ handelt).

- Beim Bezug von Einkünften aus Kapitalvermögen, bei denen Kapitalertragsteuer auf Basis der in § 93 Abs. 5 EStG 1988 enthaltenen Fiktionen abgezogen wurde, und diese nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige ist im Jahr 01 weggezogen und meldet dies im Jahr 02 seiner Bank. Diese geht davon aus, dass der Wegzug 02 erfolgt ist und nimmt die Entstrickungsbesteuerung 02 vor. Dessen ungeachtet besteht für den Steuerpflichtigen im Jahr 01 Veranlagungspflicht.

- **Beim Bezug von Einkünften aus Kryptowährungen, bei denen Kapitalertragsteuer auf Basis von nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Angaben des Steuerpflichtigen gemäß § 93 Abs. 4a Z 1 EStG 1988 erfolgt ist.**

Beispiel:

Der Steuerpflichtige überträgt am 6. Juli 2025 Kryptowährungen an einen inländischen Dienstleister, wobei er diesem mitteilt, dass es sich um Altvermögen handelt. Tatsächlich hat er die Kryptowährungen am 13. April 2022 um 100 erworben. Auf Basis der Angaben des Steuerpflichtigen nimmt der inländische Dienstleister im Zuge der Veräußerung der Kryptowährungen am 7. Juli 2025 um 1.000 keinen Kapitalertragsteuerabzug vor. Aufgrund der falschen Angaben besteht für den Steuerpflichtigen Veranlagungspflicht für seine Einkünfte gemäß § 27b Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 900.

Ob auf die genannten Kapitaleinkünfte im Rahmen der Veranlagung ein besonderer Steuersatz von 25% bzw. 27,5% zur Anwendung kommt oder der Normalsteuersatz, ergibt sich aus § 27a EStG 1988.

Rz 6238 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

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 fünf** 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 **und Kryptowährungen** 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 **und laufenden Einkünften aus Kryptowährungen**) 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 **sowie für laufende Einkünfte aus Kryptowährungen** 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 6408a wird geändert (Judikatur):

6408a

Die entgeltliche Einräumung von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte) führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. VwGH 26.07.2006, 2006/14/0024; ~~VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104;~~ **30.6.2022, Ro 2021/15/0004**), wobei es unbeachtlich ist, ob das Entgelt einmalig oder laufend entrichtet wird; zu grundstücksgleichen Rechten siehe Rz 6622.

Rz 6410a wird geändert (Klarstellung):

6410a

In verschiedenen Fällen werden von einer Wohnungseigentümergeinschaft gemeinschaftlich Einkünfte erzielt, wie insbesondere bei

- **der Überlassung von Dachflächen oder Gebäudeteilen zum Aufstellen von Handymasten,**
- **der Vermietung einer nicht mehr genutzten Hausbesorgerwohnung,**
- **der Vermietung von Werbeflächen, Hausmauern und Umzäunungen oder**
- **der Vermietung von Garagen und Abstellflächen, soweit an diesen nicht Wohnungseigentum begründet worden ist.**

Eine Feststellung der Einkünfte hat zu unterbleiben, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht (§ 188 Abs. 4 BAO). Die Mieteinnahmen sind in diesem Fall den einzelnen Miteigentümern entsprechend ihrem Miteigentumsanteil zuzurechnen.

Da den Miteigentümern im Zusammenhang mit Einnahmen aus der Gebäudeüberlassung für einen Handymast keine Aufwendungen erwachsen dürften, stellen die anteiligen Mieteinnahmen die Mieteinkünfte dar. Die Verwendung der Mieteinnahme zB für Betriebskosten des Hauses stellt eine Einkommensverwendung dar und hat damit auf die Höhe der Mieteinkünfte keinen Einfluss.

~~Gestattet eine Wohnungseigentümergeinschaft einem Handy-Betreiber, am Wohnhaus einen Handymast gegen Entgelt aufzustellen, erzielen die einzelnen Miteigentümer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Eine Feststellung der Einkünfte hat zu unterbleiben, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht (§ 188 Abs. 4 Bundesabgabenordnung). Die Mieteinnahmen sind den einzelnen Miteigentümern entsprechend ihrem Miteigentumsanteil zuzurechnen. Da den Miteigentümern im Zusammenhang mit dieser Vermietung keine Aufwendungen erwachsen dürften, stellen die anteiligen Mieteinnahmen die Mieteinkünfte dar. Die Verwendung der Mieteinnahme zB für Betriebskosten des Hauses stellt eine Einkommensverwendung dar und hat damit auf die Höhe der Mieteinkünfte keinen Einfluss.~~

Rz 6419a wird geändert (Judikatur):

6419a

Nach § 31 des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, BGBl. II Nr. 70/2002, haben Wohnungseigentümer eine angemessene Rücklage zur Vorsorge für künftige Aufwendungen zu bilden (so genannte Instandhaltungsrücklage). Diese Rücklage stellt (formal) Vermögen

der Eigentümergemeinschaft dar (§ 31 Abs. 2 WEG 2002), der Rechtspersönlichkeit zukommt, wirtschaftlich ist die Rücklage hingegen weiterhin den Wohnungseigentümern zuzurechnen.

Beiträge der Wohnungseigentümer an den Instandhaltungsfonds stellen noch keine Werbungskosten dar. Werbungskosten liegen erst bei Abfluss aus dem Instandhaltungsfonds vor (**VwGH 2.5.2022, Ro 2021/13/0014**; vgl. BFH 26.1.1988, IX R 119/83, BStBl II 88, 577; LStR 2002 Rz 525 betreffend Sonderausgaben für Wohnraumsanierung). Eine doppelte Berücksichtigung von Zahlungen als Werbungskosten ist auszuschließen. Wurde daher bereits die Dotierung der Rücklage (unrichtigerweise) als Werbungskosten berücksichtigt, stellt die Bezahlung der Instandhaltung insoweit keine neuerliche Abzugspost dar. Gleiche Grundsätze gelten auch bei einer im Betriebsvermögen stehenden Eigentumswohnung.

Rz 6424 wird geändert (Judikatur):

6423

Nach der Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.11.1984, 83/14/0046) kommt bei Gebäuden eine AfA bereits ab der Fertigstellung (Bereitstellung zur Vermietung), somit unter Umständen vor der Erzielung von Mieteinnahmen, in Betracht. Die Anerkennung einer AfA als vorweggenommene Werbungskosten setzt voraus, dass die Absicht zur künftigen Vermietung deutlich nach außen in Erscheinung tritt. Eine private Nutzung vor Vermietung schließt die Anerkennung von AfA als vorweggenommene Werbungskosten jedenfalls aus.

Werden zukünftig Vermietungseinkünfte aus der Einräumung eines Baurechts und somit nicht aus dem bestehenden Gebäude erzielt, kann für dieses Gebäude keine AfA als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemacht werden (VwGH 30.6.2022, Ro 2021/15/0004).

Rz 6442c wird geändert (Klarstellung):

6442c

Die vom Rechtsvorgänger geltend gemachte AfA ist bis zur vollständigen Abschreibung vom Erwerber fortzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988). Grundsätzlich ist weder eine neue Bemessungsgrundlage noch ein neuer AfA-Satz zu ermitteln; Rz 3132 gilt entsprechend.

Dies gilt in folgenden Fällen:

1. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (Wohnung), das im Zeitpunkt des Erwerbes zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird ("durchgehende" Vermietung).

2. Bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes (Wohnung), das zwar nicht durchgehend vermietet wird, aber vom Rechtsvorgänger bereits einmal vermietet wurde. Bei der Ermittlung der noch verbleibenden Nutzungsdauer gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 bzw. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 bleibt die Zeit der "Nichtvermietung" unberücksichtigt (siehe Rz 6433e).

Abweichend vom Ansatz der AfA des Rechtsvorgängers bestehen keine Bedenken, für die AfA-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen, wenn bei einem unentgeltlichen Erwerb zwischen der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger oder der im Zuge eines unentgeltlichen Erwerbes erfolgten Beendigung des Mietverhältnisses und dem neuerlichen Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt (siehe zu neuerlichen Nutzungen vor dem 1.1.2012 Rz 6433f und zu neuerlichen Nutzungen nach dem 31.12.2012 Rz 6432).

Die Änderung der Bemessungsgrundlage ab 1.1.2016 auf Grund der gesetzlichen Änderung von § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ist jedenfalls durchzuführen.

Bei Gebäuden, die zum 31.3.2012 steuerverfangan waren und die nach dem 31.12.2012 unentgeltlich erworben wurden und nach diesem Zeitpunkt erstmals zur Erzielung von Einkünften genutzt werden, sind für die Bemessung der AfA die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers heranzuziehen.

Rz 6444 wird geändert (Klarstellung):

6444

Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer ist grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192). Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist auch die Aussagekraft von Gutachten zu beurteilen, die vom Steuerpflichtigen selbst erstellt werden. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer setzt ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer.

Eine zeitnah zur Anschaffung erfolgte Sanierung des Gebäudes kann bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer des Gebäudes zu berücksichtigen sein (VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, ist es als Nachweis einer geringeren als der

gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Es bestehen keine Bedenken, von der genauen Überprüfung der Nutzungsdauer abzusehen, wenn das Gebäude vor 1915 erbaut wurde und der AfA-Satz nicht mehr als 2% beträgt.

Zu Gebäuden in Leichtbauweise siehe Rz 3139a.

Rz 6444a wird geändert (Judikatur):

6444a

Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c EStG 1988 (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012) ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt (**VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119**). Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c EStG 1988 (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012) ergebenden Zeitpunkt ist ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).

Rz 6484 wird geändert (Verweisanpassung):

6484

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 6484a). Im Jahr der Übertragung steht dem Übertragenden noch der volle Jahresbetrag zu.

Rz 6485 wird geändert (Klarstellung):

6485

Unter "Übertragung des Gebäudes" **isd** (§ 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988) ist die Übertragung der Einkunftsquelle zu verstehen. Wird **daher** das zivilrechtliche Eigentum am Gebäude unter gleichzeitiger unentgeltlicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes übertragen, sodass sich an der Zurechnung der Einkunftsquelle nichts ändert, kann der bisherige Vermieter (Verpächter) die noch nicht geltend gemachten Fünfzehntel-(Zehntel-)beträge nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 weiter absetzen. Hinsichtlich der Fünfzehntel-(Zehntel-)beträge nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 ist dies nur möglich, wenn der bisherige Vermieter auch wirtschaftlicher Eigentümer geblieben ist oder Zahlungen für Substanzabgeltungen in Höhe der bisher geltend gemachten Fünfzehntel-(Zehntel-)Beträge leistet (vgl. Rz 113a). **Nach der**

Übertragung des Gebäudes anfallender Herstellungsaufwand kann durch den Fruchtgenussberechtigten nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf fünfzehn (zehn) Jahre verteilt werden. Eine Zahlung für Substanzabgeltung ist in diesem Fall nicht erforderlich. Wird in Folge auf das Fruchtgenussrecht unentgeltlich verzichtet, gehen die noch nicht geltend gemachten Fünfzehntel-(Zehntel-)beträge nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf den zivilrechtlichen Eigentümer über. Bei Übertragungen an Privatstiftungen vor dem 1. August 2008 sind die offenen Absetzungen gemäß § 15 Abs. 3 Z 1 lit. b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG 2008 von der Stiftung fortzuführen.

Rz 6611 wird geändert (Judikatur):

6611

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

- Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen
- Die Vermietung eines einzigen Motorbootes, weil davon ausgegangen werden kann, dass eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit allenfalls in geringem Ausmaß anfällt und dadurch ein steuerlicher Gewerbebetrieb nicht begründet wird.
- Die Dauervermietung von zwei ehemaligen Betriebsfahrzeugen, zumal diese über eine bloße Vermögensverwaltung nicht hinausgeht.
- Einkünfte von gerichtlichen Erwachsenenvertreterinnen/gerichtlichen Erwachsenenvertretern (bis 1.7.2018: Sachwaltern) für einen Angehörigen (keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr)
- Die nicht gewerbsmäßige Vermietung eines KFZ gegen ein Entgelt in Höhe des amtlichen Kilometergeldes an das Unternehmen des Ehegatten.
- Die Vermietung zweier (mit Fremdmitteln angeschaffter) Container durch einen Bankangestellten (VwGH 11.04.1984, 83/13/0028).
- Beträge, die für den Verzicht auf Nachbarrechte im Zusammenhang mit einem Bauvorhaben (Einwilligung des Anbaus direkt an die Grundstücksgrenze) geleistet wurden (VwGH 28.01.1997, 96/14/0012).
- Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes (zB Errichtung eines Einkaufszentrums, VwGH 30.09.1999, 98/15/0117).
- Entgelte für die Einräumung eines Vorkaufsrechtes an einem privaten Grundstück

- Entgeltlicher Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechtes (VwGH 03.07.2003, 99/15/0003).
- Die entgeltliche Abstandnahme von der Einbringung oder Fortführung von Besitzstörungsklagen (VwGH 25.06.2008, 2008/15/0132).
- Entgeltlicher Verzicht auf die Optionsausübung auf Abschluss eines Mietvertrages (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0091).
- Provision für eine einmalige Kreditvermittlung (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).
- Die Abtretung von Ansprüchen aus einem Versicherungsvertrag gegen Ablöse beim Abtretenden in Höhe der Differenz zwischen Ablösesumme und eigener Prämienleistung.
- Einnahmen aus der einmaligen Mitteilung einer Idee zur Auswertung an einen branchenkundigen Geschäftsmann.
- Entgelte für die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbot (VwGH 23.05.2000, 95/14/0029; **VwGH 24.1.2022, Ra 2021/13/0117**).
- Entgelte für den Verzicht auf die Ausübung eines Wohnrechtes (Recht zum Gebrauch einer einzelnen Wohnung oder von Räumlichkeiten zum persönlichen Bedarf, VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018); wurde aber ein Wohnrecht im Rahmen der Veräußerung eines Gebäudes zurückbehalten und minderte dies den Veräußerungserlös, stellt das Entgelt für die nachträgliche Aufgabe des Wohnrechtes einen nachträglichen Veräußerungserlös aus der Grundstücksveräußerung dar (BFG 18.8.2017, RV/5101768/2014; siehe auch Rz 115a).
- Bürgschaftsübernahme gegen Entgelt.
- Die Zustimmung von Wohnungseigentümern zum Ausbau des Dachbodens durch einen Wohnungseigentümer gegen Erbringung von Sanierungsmaßnahmen an deren Eigentumswohnungen (zB Austausch der Fenster).
- Entgelte für den Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht (vgl. VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0018).

Rz 6613 wird geändert (Klarstellung):

6613

Funktionsgebühren sind alle Bezüge, die Funktionären öffentlich-rechtlicher Körperschaften zufließen, und zwar auch dann, wenn die Funktionsausübung mit einer Betriebsinhabung oder einer sonstigen Berufsausübung in sachlichem Zusammenhang steht. Als Funktionäre im Sinne dieser Bestimmung können grundsätzlich nur Organe (Organwalter) von öffentlich-rechtlichen Körperschaften angesehen werden (VwGH 11.11.1970, 0767/69). Daneben

kommen noch Repräsentanten öffentlich-rechtlicher Körperschaften in Betracht, wenn sie mit Macht- und Entscheidungsbefugnis ausgestattet sind. **Die Macht- und Entscheidungsbefugnis muss im Außenverhältnis bestehen. Der Abwicklungsverwalter gem. § 68a Abs. 1 BaSAG ist beispielsweise bei der Umsetzung von Abwicklungsmaßnahmen im Innenverhältnis an Beschlüsse der Abwicklungsbehörde gebunden. Im Außenverhältnis ist er im Rahmen seiner Verpflichtung, die zur Verwirklichung der Abwicklungsziele erforderlichen Schritte zu ergreifen, mit Macht- und Entscheidungsbefugnis ausgestattet. Der Abwicklungsverwalter ist daher als Funktionär iSd § 29 Z 4 EStG 1988 anzusehen.**

Die Funktionärangehörigkeit hängt nicht davon ab, ob der Betreffende politisch gewählt wurde. Daraus ist aber nicht abzuleiten, dass jedermann, der außerhalb eines Dienstverhältnisses für eine Körperschaft tätig wird, als Funktionär einer solchen Körperschaft zu qualifizieren ist.

Rz 6621 wird geändert (Judikatur):

6621

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 definiert ausdrücklich den Grundstücksbegriff. Dieser umfasst:

- Den (nackten) Grund und Boden (siehe dazu Rz 577 bis 579).
- Gebäude (siehe dazu Rz 3140 und 3140a); dazu zählen auch Gebäude auf fremdem Grund und Boden (zB Kleingartenhäuser im wirtschaftlichen Eigentum des (Unter-)Pächters, Superädifikate).
- Grundstücksgleiche Rechte (siehe Rz 6622).

Aufwendungen, welche die Nutzbarkeit des Grundstücks erst ermöglichen (zB Anlegerbeiträge für die Aufschließung des Grundstücks durch Straßen oder Gehsteige), sind als Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden anzusehen. Aufschließungsbeiträge zur Versorgung mit Wasser (Entsorgung von Abwasser) und Energie sind bei bebauten oder in Bebauung befindlichen Grundstücken als Anschaffungs- bzw. Herstellungsnebenkosten des Gebäudes zu werten, sonst ebenfalls Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden.

Zum Grundstücksbegriff iSd des § 30 Abs. 1 EStG 1988 gehören auch Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung mit Grund und Boden, Gebäuden oder grundstücksgleichen Rechten derart in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, dass sie die Nutzung des Grundstücks ermöglichen oder verbessern und daher nicht eigenständig übertragen werden können oder regelmäßig im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes mitübertragen werden (zB Zäune, Parkplätze, Wege, Wegerechte an fremden Grundstücken und ähnliche Grunddienstbarkeiten, Brücken, Biotope, Geländegestaltungen, Drainagen, Wehranlagen, gemauerte Essplätze, Gartenlauben und –häuschen). Dazu zählen auch

Grunddienstbarkeiten (somit auch das Fischereirecht an fremden Gewässern, wenn dieses als Grunddienstbarkeit ausgestaltet ist) sowie das Jagdrecht (VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066; siehe Rz 6622). Dies gilt auch, wenn derartige Wirtschaftsgüter steuerlich ein von Grund und Boden getrenntes selbständiges Wirtschaftsgut darstellen und bei Nutzung zur Einkunftserzielung einer gesonderten Absetzung für Abnutzung zugänglich sind (zB Platzbefestigungen zwecks Beseitigung von Löchern und Unebenheiten, VwGH 20.5.2010, 2006/15/0238, oder Platzbefestigungen zur Schaffung von Parkplätzen). Entscheidend ist, ob dem jeweiligen Gegenstand im Falle der Veräußerung eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit zugebilligt würde (VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033, wonach ein Freischwimmbecken/Außenpool im Garten selbständig sein kann, nicht jedoch zB eine Terrasse mit Granitplatten oder das Kopfsteinpflaster im Einfahrts- bzw. Eingangsbereich). Für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte bestehen keine Bedenken, Wirtschaftsgüter, die keine ins Gewicht fallende Selbständigkeit aufweisen, dem Grund und Boden zuzuordnen.

Wirtschaftsgüter, die aus der Nutzung des Grundstücks entstehen und land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken dienen (stehende Ernte, stehendes Holz), sind hingegen vom Grundstücksbegriff auch dann nicht umfasst, wenn sie in einem einheitlichen Vorgang mit dem Grund und Boden veräußert werden.

Diese Grundstücksdefinition, die nicht nur den Tatbestand des § 30 EStG 1988 definiert, sondern auch für die Anwendung des Steuersatzes von 25% bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 maßgebend ist, gilt gleichermaßen für den betrieblichen Bereich (vgl. Verweis in § 4 Abs. 3a EStG 1988).

Befindet sich eine Liegenschaft im wirtschaftlichen Eigentum einer Personengesellschaft, wird mit der Veräußerung der Beteiligung an dieser Personengesellschaft durch einen Gesellschafter dessen aliquote Beteiligung an dieser Liegenschaft veräußert (vgl. auch § 32 Abs. 2 EStG 1988; VwGH 3.2.2022, Ra 2020/15/0036). Dabei ist zu beachten, dass auch die aliquote Beteiligung an weiteren Wirtschaftsgütern veräußert wird (VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0029; siehe Rz 6655).

Rz 6622 wird geändert (Aufnahme zweier Verweise; aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

6622

Rechtslage bis zur Veranlagung 2020

Als grundstücksgleiche Rechte kommen nur zivilrechtlich selbständige Rechte in Frage, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (insbesondere hinsichtlich des Erwerbes) unterliegen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind. Grundstücksgleiche Rechte sind in diesem Sinne insbesondere:

- Baurechte an fremden Grundstücken. Das „Baurecht“ am eigenen Grundstück stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst die Überlassung des Baurechts an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit führt zur Verselbständigung des Baurechtes, sodass mit diesem Akt ein grundstücksgleiches Recht erst begründet wird. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts an einem privaten Grundstück gegen einen Bauzins ist somit nach § 28 EStG 1988 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen (VwGH 26.7.2006, 2006/14/0024), sodass § 30 EStG 1988 schon wegen der Subsidiarität nicht anwendbar ist; unter § 30 EStG 1988 fällt daher nur die Veräußerung durch den Bauberechtigten. **Siehe dazu auch Rz 6628a.**

Wird ein Baurecht an einem bebauten Grundstück eingeräumt, geht das Gebäude als Zugehör des Baurechtes (§ 6 Abs. 1 Baurechtsgesetz) in das Eigentum des Bauberechtigten über. Wird für die Eigentumsübertragung am Gebäude eine Abschlagzahlung geleistet, liegt bei entsprechenden Wertverhältnissen von Gebäudewert und Abschlagszahlung (siehe dazu Rz 6625) eine Veräußerung des Gebäudes vor. Erfolgt die Abgeltung des Gebäudewertes im Rahmen des Bauzinses, ist der abgezinsten Gesamtbetrag des Bauzinses gemäß dem Verhältnis von Baurecht und Gebäude aufzuteilen (eine Aufteilung des Bauzinses unterbleibt aber, wenn der Bauzins ausdrücklich nur die Einräumung des Baurechtes betrifft und die Bemessung des Bauzinses fremdüblich ist). Eine entgeltliche Gebäudeübertragung liegt nur dann vor, wenn der auf das Gebäude entfallende abgezinsten Gesamtbetrag des Bauzinses mindestens 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Gebäudes erreicht (siehe Rz 6625; zur Ermittlung der Einkünfte siehe Rz 774 und Rz 6657). An der steuerlichen Qualifikation des für die Baurechtseinräumung geleisteten Bauzinses bzw. des auf das Baurecht entfallenden Teils des Bauzinses ändert dies nichts.

[...]

Rechtslage ab der Veranlagung 2021

Grundstücksgleiche Rechte sind zivilrechtlich selbständige Rechte, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (insbesondere hinsichtlich des Erwerbes, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechtes bilden können) unterliegen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind. Als grundstücksgleiches Recht ist nur das Baurecht nach dem Baurechtsgesetz anzusehen (VwGH 10.9.2020, Ra 2019/15/0066).

Das „Baurecht“ am eigenen Grundstück stellt nur einen Ausfluss aus dem Eigentumsrecht dar. Erst die Überlassung des Baurechts an einen Dritten in Form einer persönlichen Dienstbarkeit führt zur Verselbständigung des Baurechtes, sodass mit diesem Akt ein grundstücksgleiches Recht erst begründet wird. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts

an einem privaten Grundstück gegen einen Bauzins ist somit nach § 28 EStG 1988 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen (VwGH 26.7.2006, 2006/14/0024), sodass § 30 EStG 1988 schon wegen der Subsidiarität nicht anwendbar ist; unter § 30 EStG 1988 fällt daher nur die Veräußerung durch den Bauberechtigten. **Siehe dazu auch Rz 6628a.**

Wird ein Baurecht an einem bebauten Grundstück eingeräumt, geht das Gebäude als Zugehör des Baurechtes (§ 6 Abs. 1 Baurechtsgesetz) in das Eigentum des Bauberechtigten über. Wird für die Eigentumsübertragung am Gebäude eine Abschlagszahlung geleistet, liegt bei entsprechenden Wertverhältnissen von Gebäudewert und Abschlagszahlung (siehe dazu Rz 6625) eine Veräußerung des Gebäudes vor. Erfolgt die Abgeltung des Gebäudewertes im Rahmen des Bauzinses, ist der abgezinsten Gesamtbetrag des Bauzinses gemäß dem Verhältnis von Baurecht und Gebäude aufzuteilen (eine Aufteilung des Bauzinses unterbleibt aber, wenn der Bauzins ausdrücklich nur die Einräumung des Baurechtes betrifft und die Bemessung des Bauzinses fremdüblich ist). Eine entgeltliche Gebäudeübertragung liegt nur dann vor, wenn der auf das Gebäude entfallende abgezinsten Gesamtbetrag des Bauzinses **die für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze mindestens 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Gebäudes** erreicht (siehe Rz 6625; zur Ermittlung der Einkünfte siehe Rz 774 und Rz 6657). An der steuerlichen Qualifikation des für die Baurechtseinräumung geleisteten Bauzinses bzw. des auf das Baurecht entfallenden Teils des Bauzinses ändert dies nichts.

[...]

Rz 6625 wird geändert (Judikatur):

6625

Eine Schenkung ist grundsätzlich nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen anzunehmen (Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken). Ertragsteuerlich wird in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch bei einer gemischten Schenkung Unentgeltlichkeit des gesamten Vorgangs angenommen (keine „Teilentgeltlichkeit“; ~~siehe dazu Rz 5571 f, zur gemischten Rente siehe aber unten~~), wenn insgesamt Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt (**siehe Rz 5571 sowie VwGH 18.09.1964, 1118/64; VwGH 21.10.1966, 1484/65; VwGH 03.03.1967, 0721/66; VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113; VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015**). Für die Beurteilung gilt:

- **Bei Übertragungen vor dem 16.11.2021:**
Beträgt die Gegenleistung weniger als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt ein Missverhältnis und eine unentgeltliche Übertragung vor.

Für Übertragungen vor dem 16.11.2021 mit einer Gegenleistung zwischen 50% und 75% des Verkehrswerts ist zu unterscheiden:

- **Wurde die Übertragung vor dem 16.11.2021 entsprechend der in Rz 134b und Rz 6625 in der Fassung vor dem EStR 2000-Wartungserlass 2023 vertretenen 50%-Grenze als entgeltlicher Vorgang qualifiziert und gegenüber der Abgabenbehörde auch keine Unentgeltlichkeit behauptet, haben die Parteien damit offenkundig ihren Willen zum Ausdruck gebracht, ein entgeltliches Rechtsgeschäft abgeschlossen zu haben. Dementsprechend besteht im Lichte des Erkenntnisses vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, keine Grundlage, diese Willensentscheidung nachträglich umzudeuten. Eine spätere „Umqualifikation“ der entgeltlichen auf eine unentgeltliche Übertragung kommt daher nicht in Betracht.**
- **Wurde die Übertragung vor dem 16.11.2021 seitens des Steuerpflichtigen abweichend von der in Rz 134b und Rz 6625 in der Fassung vor dem EStR 2000-Wartungserlass 2023 vertretenen 50%-Grenze als unentgeltlich qualifiziert, aber vom Finanzamt unter Berufung auf die 50%-Grenze als entgeltlich beurteilt, ist unter Zugrundelegung der vom VwGH aufgestellten Grundsätze zu beurteilen, ob nach dem Willen der Parteien im vorliegenden Fall tatsächlich eine unentgeltliche Übertragung zwischen Angehörigen vorgelegen ist. Ist dies der Fall, sind die entsprechenden Bescheide auf Antrag des Steuerpflichtigen innerhalb der Ein-Jahres-Frist des § 299 BAO gegebenenfalls aufzuheben bzw. abzuändern. Auch im Falle einer Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO kann die Frage der Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit in einem solchen Fall neu zu bewerten sein; die geänderte Rechtsansicht (in Folge der Rechtsprechung) selbst stellt jedoch keinen Wiederaufnahmegrund dar.**
- **Bei Übertragungen nach dem 15.11.2021:**
 - **Beträgt der Wertausgleich zumindest 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes ist davon auszugehen, dass eine Veräußerung vorliegt (VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015).**
 - **Beträgt der Wertausgleich höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor.**
 - **Beträgt der Wertausgleich mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist unter nahen Angehörigen grundsätzlich von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen (siehe auch Rz 5572).**

~~§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 geht davon aus, dass die Voraussetzungen erfüllt sind, wenn die Gegenleistung 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht erreicht.~~

Zur Übertragung gegen Rente siehe Rz 7001 ff.

Für die steuerliche Behandlung von Grundstückstransaktionen im Zusammenhang mit vorweggenommenen Erbfolgeregelungen gelten folgende allgemeine Grundsätze:

- Ausgleichszahlungen für anderen Erbberechtigten überlassene Grundstücksanteile sind nur dann potentiell steuerlich relevant, wenn es auch zu Leistungen aus der **eigenen** Vermögenssphäre des Übernehmers kommt.
- **Für die Beurteilung, ob ein entgeltliches oder unentgeltliches Geschäft vorliegt, sind die obigen Grundsätze maßgebend.** Für Ausgleichszahlungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers ist die Überwiegensregel des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 zu beachten. ~~Beträgt die Ausgleichszahlung mindestens 50% des gemeinen Wertes des Grundstückes, liegt eine Veräußerung durch den Übergeber des Grundstückes vor.~~ Die Übernahme der Ausgleichszahlung durch den Grundstückserwerber gilt dabei als Gegenleistung an den Grundstücksübergeber (auch wenn der Zahlungsweg verkürzt wird und der Betrag an eine andere Person fließt) und ist bei diesem als Veräußerungserlös zu erfassen.

Beispiel (Übertragung nach dem 15.11.2021):

*Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von ~~600~~ **800** an seine Schwester zu leisten. Die Ausgleichszahlung (~~600~~**800**) beträgt mehr als ~~50~~**75**% des gemeinen Werts des Grundstückes (**750**)~~(500)~~. Es liegt daher eine Veräußerung durch den Vater vor (dh. Steuerpflicht beim Vater).*

~~Beträgt die Ausgleichszahlung weniger als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstückes, liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor.~~

Die Verpflichtung, einen allfälligen Veräußerungserlös mit anderen Erbberechtigten zu teilen, stellt dagegen keine Verpflichtung zur Leistung einer Ausgleichszahlung aus der eigenen Vermögenssphäre dar. Es liegt daher kein entgeltlicher Vorgang vor. Die spätere Veräußerung der Eigentumswohnung führt aber zur Steuerpflicht beim Veräußerer, wobei die nachfolgende teilweise Weitergabe des Verkaufserlöses an die anderen Erbberechtigten (Kinder) eine steuerlich unbeachtliche Einkünfteverwendung darstellt.

Wird der „weichende Erbe“ mit einem Teil des übertragenen Grundstückes abgefunden, kommt es zu keiner Realisierung der im Grundstück enthaltenen stillen Reserven; es gelten die Grundsätze der Grundstücksrealteilung (siehe Rz 6627).

Für Schenkungen auf den Todesfall gelten die Regeln der Erbauseinandersetzung; siehe Rz 134a ff.

Rz 6625a wird geändert (aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

6625a

Auch die Übernahme von Verbindlichkeiten stellt eine Gegenleistung dar (siehe Rz 6655).
Dabei gilt Folgendes:

- Bei Vereinbarung einer Gesamtschuldnerschaft ist ohne Vereinbarung einer Regressregelung im Innenverhältnis davon auszugehen, dass sich ein Schuldner bis zur Hälfte der Schuld bei dem anderen Schuldner regressieren kann. Ist eine Regressregelung im Innenverhältnis vereinbart, ist als Gegenleistung nur der Teil der Gesamtschuld anzusetzen, die vom Erwerber endgültig zu tragen ist.
- Bei der Vereinbarung einer Gütergemeinschaft ist zu unterscheiden:
 - Ist iZm der Vermögensübertragung eine konkrete Leistung und Gegenleistung nicht identifizierbar, kann die Vereinbarung einer ehelichen Gütergemeinschaft nicht als entgeltliche Vermögensübertragung beurteilt werden.
 - Kann die Vereinbarung einer Gütergemeinschaft in eine konkrete Leistung und Gegenleistung aufgelöst werden, stellt sie wirtschaftlich eine wechselseitige und somit (potentiell) entgeltliche Vermögensübertragung durch die Ehepartner dar (dabei ~~ist~~ **sind für die Beurteilung, ob eine entgeltliche oder eine unentgeltliche Vermögensübertragung vorliegt, die Ausführungen in Rz 6625 zu beachten**~~die 50%-Grenze zu beachten die Ausführungen aus Rz 6025; siehe Rz 6625 und 6626~~).

Rz 6626 wird geändert (aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

6626

Tauschvorgänge sind grundsätzlich immer als Veräußerungsvorgänge (und Anschaffungsvorgänge) zu werten. ~~W~~ **werden aber unter nahen Angehörigen Grundstücke (insbesondere im Rahmen einer Erbaueinandersetzung) getauscht, deren Werte sich erheblich unterscheiden, kann auch ein für alle Beteiligten unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen. um mehr als 50% unterscheiden, stellt dies in der Regel ein Rechtsgeschäft mit Bereicherungsabsicht dar. Es liegt daher insgesamt für alle Beteiligten ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor. Dies gilt insbesondere für Grundstückstausche im Rahmen einer Erbaueinandersetzung. Für die Beurteilung gelten die in Rz 6625 dargestellten Grundsätze.**

[...]

b) Für B 70.000 (120.000 abzüglich 50.000, die B als zusätzliches Entgelt für ~~den~~ das Grundstück X erhalten hat).

[...]

Rz 6627 wird geändert (Judikatur; aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

6627

Bei der Realteilung eines im Miteigentum stehenden Grundstücks bzw. einer Mehrzahl von Grundstücken (zB Grund und Boden und Gebäude), welche aber bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit (§ 2 BewG 1955) bilden, liegt **aufgrund des Anspruchs der Miteigentümer auf reale Teilung gemäß § 843 ABGB** wirtschaftlich betrachtet keine Veräußerung/Anschaffung vor, soweit nicht eine Geldabfindung mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Wirtschaftsgütern geleistet wird (VwGH 22.06.1976, 0507/74, 0509/74, 0529/74; **VwGH 8.9.2022, Ro 2022/15/0007**). Dazu zählt zB auch die Übernahme von Verbindlichkeiten; diese zählen selbst dann nicht zur Teilungsmasse, wenn sie untrennbar mit der Liegenschaft verbunden sind. Im Falle von Verschiebungen der Wertverhältnisse ist die "Realteilung" als zweistufiger Vorgang zu werten (Aufteilung entsprechend der Wertverhältnisse und nicht nach Fläche): In einem ersten Schritt erfolgt die Aufteilung entsprechend der bisherigen Miteigentumsquote(n). In einem zweiten Schritt erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse. Erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse **nach dem 15.11.2021** gegen die Leistung einer Ausgleichszahlung, die mindestens ~~50~~**75%** des von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wertes ausmacht, liegt eine Teilveräußerung vor (**vgl. Rz 6625**). Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob ein Grundstück auf alle Miteigentümer zur Begründung von Alleineigentum aufgeteilt wird, oder ob ein Grundstücksteil lediglich an einen oder mehrere Miteigentümer "abgeteilt" wird und der Rest des Grundstückes im Miteigentum der übrigen oder aller bisherigen Miteigentümer verbleibt.

Beispiel:

*Ein Grundstück steht je zur Hälfte im Miteigentum von A und B. Der gemeine Wert des Grundstücks beträgt 100.000 Euro. ~~Zusätzlich ist~~ Das Grundstück **ist** mit einer Hypothek in Höhe von 40.000 Euro belastet. Das Miteigentum wird nach den Wohnungsgrößen aufgeteilt. A erhält eine Wohnung mit einem gemeinen Wert von 70.000 Euro und B eine Wohnung mit einem gemeinen Wert von 30.000 Euro. Die Verbindlichkeit wird im selben Verhältnis wie die Wohnungen aufgeteilt (A übernimmt 28.000 Euro an Verbindlichkeiten, B 12.000 Euro).*

*In einem ersten Schritt erfolgt die Aufteilung entsprechend der bisherigen Miteigentumsquoten. In einem zweiten Schritt erfolgt die Verschiebung der Wertverhältnisse des Grundstücks (70/30 statt 50/50). Wenn Ausgleichszahlungen mit außerhalb der Teilungsmasse gelegenen Wirtschaftsgütern geleistet werden, die mindestens ~~50~~**75%** des von der Verschiebung betroffenen anteiligen gemeinen Wertes (20.000 Euro) ausmachen, liegt ein entgeltlicher Vorgang (Teilveräußerung) vor. Da die Übernahme der Verbindlichkeiten nicht zur Teilungsmasse gehört, handelt es sich um eine Leistung mit Wirtschaftsgütern außerhalb der Teilungsmasse. A übernimmt Verbindlichkeiten in Höhe von 28.000 Euro, somit um 8.000 Euro mehr, als er entsprechend der Miteigentumsquote übernehmen müsste. Da die Gegenleistung nicht*

5075% des verschobenen gemeinen Wertes erreicht, liegt kein Veräußerungsvorgang vor.

Im Ausmaß der Verschiebung der Wertverhältnisse, ändert sich der Charakter als Altgrundstück hinsichtlich des erworbenen Grundstücksteils. Für eine nachfolgende Veräußerung liegt daher eine anteilige Anschaffung eines Neugrundstücks vor.

Beispiel:

Ein Grundstück steht je zur Hälfte im Miteigentum von A und B. Die Anschaffungskosten betragen 20.000 Euro und der gemeine Wert beträgt 100.000 Euro. A und B kommen überein, das Grundstück zu teilen. Dabei erhält A einen Teil, dessen Wert 60.000 Euro beträgt und der Teil des B hat einen Wert von 40.000 Euro. A muss daher an B einen Wertausgleich in Höhe von 10.000 Euro zahlen. Die Ausgleichszahlung entspricht der Wertverschiebung, sodass ein entgeltlicher Vorgang gegeben ist.

Bezogen auf den Wert des Grundstücksanteiles des B vor der Teilung (50.000 Euro) kommt es zu einer Wertverschiebung im Umfang von 20%. Als Anschaffungskosten des durch B veräußerten Grundstücksteiles sind daher 20% der auf ihn entfallenden AK (10.000 Euro) anzusetzen. Der erhaltenen Ausgleichszahlung sind daher anteilige AK von 2.000 Euro gegenüberzustellen. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher 8.000 Euro.

Bei A erhöhen sich die auf ihn entfallenden Anschaffungskosten von 10.000 Euro um die gezahlte Ausgleichszahlung und betragen daher insgesamt 20.000 Euro.

Werden aneinandergrenzende Grundstücke (im Alleineigentum verschiedener Steuerpflichtiger) zu einem Grundstück (im Miteigentum aller Beteiligten) vereinigt, sind die Grundsätze der Realteilung sinngemäß anzuwenden, es sei denn das vereinigte Grundstück ist dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen.

Vermögensgegenstände können grundsätzlich nur dann eine wirtschaftliche Einheit bilden, wenn sie demselben Eigentümer gehören. Zwei Grundstücke, an denen zwar die selben beiden Personen Miteigentümer sind, aber in unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen, stellen keine wirtschaftliche Einheit dar. Eine Teilung, sodass jede Person Alleineigentum an einem der beiden Grundstücke erwirbt, stellt einen Tausch dar (VwGH 8.9.2022, Ro 2022/15/0007).

Die Aufgabe des Miteigentums an einem Grundstück gegen Übertragung des Alleineigentums an einem anderen Grundstück stellt keine Realteilung dar. Es liegt ein Tauschvorgang und somit eine Veräußerung im Sinne des § 30 EStG 1988 vor.

Wird keine Ausgleichszahlung (zwischen Fremden) geleistet, ist anzunehmen, dass eine wertäquivalente Aufteilung erfolgt („Fremde pflegen einander nichts zu schenken“).

Bei Zivilteilung einer Liegenschaft und der damit verbundenen Veräußerung im Wege der öffentlichen Feilbietung liegt eine Veräußerung iSd § 30 EStG 1988 vor (VwGH 16.9.1975, 0733/75).

Eine unentgeltliche Anteilsberichtigung anlässlich der Begründung von Wohnungseigentum oder bei Änderungen der Nutzwerte stellt grundsätzlich keinen Veräußerungsvorgang dar (siehe bereits Rz 6624). Werden allerdings Ausgleichszahlungen (Spitzenausgleich) geleistet, besteht wie bei der Realteilung insoweit Steuerpflicht.

Eine vergleichmäßige Festlegung eines unklaren Grenzverlaufes oder unklarer Eigentumsverhältnisse stellt ebenfalls keinen Tausch dar. Dagegen liegt dann ein Tauschvorgang vor, wenn ein klarer Grenzverlauf durch einen anderen ersetzt wird oder unstrittige Eigentumsverhältnisse einer Neuregelung unterzogen werden.

Die Einlage von Grundstücken in eine Kapitalgesellschaft gilt nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 als Tausch.

Kein Tausch ist die Zuwendung von Grundstücken an eine Privatstiftung (siehe Rz 6624).

Nach Rz 6628 wird Rz 6628a mit der Überschrift „Baurecht“ eingefügt (Klarstellung):

Baurecht

6628a

Die Veräußerung eines Baurechts an einem privaten Grundstück führt zu Einkünften gemäß § 30 EStG 1988. Eine Veräußerung liegt vor, wenn für die Übertragung des Baurechts ein Entgelt geleistet wird (zB Barzahlung oder Schuldübernahmen hinsichtlich bereits fällig gewordener und vom Veräußerer noch nicht entrichteter Bauzinse).

Die Übernahme der noch offenen nicht fälligen Bauzinse stellt keinen Veräußerungserlös dar; es liegt eine unentgeltliche Übertragung des Baurechts vor.

Bei erstmaliger Einräumung des Baurechts entsteht das Baurecht originär, eine Anschaffung liegt daher nicht vor, sondern es führt die entgeltliche Einräumung des Baurechts gemäß § 28 EStG 1988 zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (siehe dazu Rz 6408a). Da der Tatbestand des § 30 EStG 1988 keine Anschaffung des veräußerten Wirtschaftsgutes verlangt, fällt auch die erstmalige Veräußerung des Baurechts unter § 30 EStG 1988. Hat der Baurechtsinhaber dem Grundstückseigentümer für die Einräumung des Baurechts kein eigenes Entgelt geleistet, sind die Anschaffungskosten des Baurechts mit Null anzusetzen.

Rz 6650 wird geändert (Judikatur):

6650

Die unterschiedliche Behandlung eines angeschafften gegenüber einem hergestellten Gebäude steht einer weiten Auslegung des Begriffs des "selbst hergestellten Gebäudes" entgegen (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071). Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2

Z 2 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung anzusehen sind (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071, VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017 betr. Erneuerung der Decken, des Verputzes, der Fenster und Türen). Die Befreiungsbestimmung erfasst damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Eine erstmalige Errichtung liegt aber auch dann vor, wenn ein bestehendes Gebäude zuvor vollständig abgerissen wurde und an dessen Stelle ein neues Gebäude errichtet wird. Keine erstmalige Errichtung liegt aber vor, wenn ein bereits bestehendes Gebäude lediglich einer grundlegenden Sanierung oder einem grundlegenden Umbau unterzogen wird (zB das Gebäude wird bis auf die Außenmauern und die tragenden Mauern entkernt und umgebaut; vgl. dazu auch VwGH 24.9.2014, 2010/13/0154, wonach bei unveränderter Grundsubstanz keine Neuerrichtung vorliegt); dabei ist es unerheblich, ob die vom Steuerpflichtigen in der Folge aufgewendeten Herstellungskosten die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Dies gilt auch für Teile an einem solchen Gebäude, selbst wenn daran Wohnungseigentum begründet wird. Ein Dachbodenausbau (Herstellung von Dachgeschoßwohnungen) ist kein "selbst hergestelltes Gebäude" (VwGH 25.4.2012, 2008/13/0128), ebenso nicht eine Aufstockung des Gebäudes (VwGH 25.2.2003, 99/14/0316), sowie ein Zubau, der keine eigene bautechnische Einheit darstellt (siehe Rz 5699a; vgl. auch VwGH 2.6.2004, 99/13/0133; **VwGH 20.2.2022, Ra 2020/15/0001**). Die Herstellungskosten sind in diesem Fall bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen. Wird allerdings ein noch nicht benutzbarer Rohbau angeschafft und in der Folge vom Steuerpflichtigen fertiggestellt, so liegt insgesamt (auch hinsichtlich der Anschaffung des Rohbaus) ein selbst hergestelltes Gebäude vor, wenn die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten des Rohbaus übersteigen. Dies gilt sinngemäß für ein Fertigteilhaus, wenn die Kosten der Herstellung eines Kellers oder der Bodenplatte und die Kosten der Fertigstellung des Gebäudes den Fixpreis des Fertigteilhauses selbst übersteigen.

Rz 6652 wird geändert (Judikatur; aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

6652

Grundsätzlich sind Tauschvorgänge wie Veräußerungsvorgänge (und Anschaffungsvorgänge) zu werten (siehe Rz 6626). § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 befreite ab 1.4.2012 ausdrücklich Tauschvorgänge im „Flurbereinigungsverfahren“ iSd Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 sowie „Baulandumlegungsverfahren“ (insbesondere behördliche Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland). Da mit dem Bundesgesetz vom 15. Jänner 2019, BGBl. I Nr. 14/2019, das Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951 mit 1. Jänner 2020 außer Kraft trat, wird diese Befreiung nunmehr auf die jeweiligen Landesgesetze gestützt. Die Steuerbefreiung gilt weiterhin für alle Steuerpflichtigen in gleichem Ausmaß, unabhängig in

welchem Bundesland das Grundstück gelegen ist, weswegen nach wie vor auf die Grundsätze der Vorschriften des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951 abgestellt wird. Im Ergebnis gelten somit die vor dem StRefG 2020 geltenden Voraussetzungen für die Befreiung von Grundstückstauschen in Ausführung von Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren. Die Steuerbefreiung kann nur für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zur Anwendung gelangen.

Welche konkreten Maßnahmen als Baulandumlegung anzusehen sind, ist in den jeweiligen Landesgesetzen auf dem Gebiet der Raumordnung geregelt. Maßgeblich ist, dass von einer Baulandumlegung stets ein zusammenhängendes Gebiet betroffen ist. Solche Verfahren liegen aber nur dann vor, wenn sie behördlich abgeschlossen sind. Die Antragstellung auf Einleitung eines solchen Verfahrens reicht für die Inanspruchnahme der Befreiung nach § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nicht aus.

Vor dem 1.4.2012 waren derartige Vorgänge bereits nach Rz 6659 idF vor dem Wartungserlass 2013 nicht als Anschaffung/Veräußerung gewertet worden. Daher gelten die im Rahmen solcher Vorgänge erworbenen Grundstücke als unentgeltlich erworben. Das in einem solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung relevanter Umstände (Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungskosten, eventuelle Umwidmung) an die Stelle des hingegebenen Grundstücks. Die bisherigen Besteuerungsmerkmale des hingegebenen Grundstücks bleiben somit im erworbenen Grundstück erhalten und sind für eine nachfolgende Veräußerung weiterhin maßgebend. Daher sind insbesondere die Anschaffungskosten des/der hingegebenen Grundstücke(s) als Anschaffungskosten des erworbenen Grundstücks anzusetzen (allfällige Ausgleichszahlungen und andere Nebenkosten sind nicht zu berücksichtigen).

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger ist Eigentümer von drei Grundstücken, die in ein Flurbereinigungsverfahren einbezogen werden. Zwei dieser Grundstücke (A und B) sind Altgrundstücke, das dritte Grundstück (C) ist ein Neugrundstück (Anschaffungskosten 40.000 Euro). Grundstück B wurde im Jahr 1995 in Bauland umgewidmet. Im Zuge der Flurbereinigung erhält der Steuerpflichtige für die Grundstücke A, B und C das (wertmäßig entsprechende) Grundstück D.

Grundstück A wird in der Flurbereinigung mit 20.000 Euro bewertet;

Grundstück B wird in der Flurbereinigung mit 30.000 Euro bewertet;

Grundstück C wird in der Flurbereinigung mit 50.000 Euro bewertet.

Die Grundstücke stehen daher in einem Wertverhältnis von 2/10 (A) zu 3/10 (B) zu 5/10 (C).

Der Tauschvorgang im Rahmen des Flurbereinigungsverfahrens ist steuerbefreit.

Das erhaltene Grundstück D wird am 1.10.2012 um 150.000 Euro veräußert. Es liegen steuerpflichtige Einkünfte nach § 30 EStG 1988 vor, wobei die Einkünfte unter

Beachtung der Merkmale der weggetauschten Grundstücke A, B und C zu ermitteln sind:

2/10 des Veräußerungserlöses, somit 30.000 Euro, entfällt demnach auf Grundstück A. Da es sich um ein nicht umgewidmetes Altgrundstück handelt, sind die Einkünfte grundsätzlich nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von $30.000 \times 14\% = 4.200$ Euro zu ermitteln. 3/10 des Veräußerungserlöses, somit 45.000 Euro, entfällt auf Grundstück B. Als umgewidmetes Altgrundstück betragen die Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 $45.000 \times 60\% = 27.000$ Euro.

5/10 des Veräußerungserlöses, somit 75.000 Euro, entfallen auf Grundstück C. Als Neugrundstück sind die Einkünfte nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 mit 75.000 abzüglich 40.000 Euro Anschaffungskosten = 35.000 Euro zu ermitteln. Zusätzlich sind die Kosten der Mitteilung und Selbstberechnung abziehbar (für die gesamte Grundstücksveräußerung; siehe dazu Rz 6666).

Für die Grundstücke A und B könnten die Einkünfte über Antrag ebenfalls nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 (Regeleinkünfteermittlung) berechnet werden. In diesem Fall wäre ein Inflationsabschlag für Veräußerungen, bei denen das Verpflichtungsgeschäft vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wird, entsprechend der über 10 Jahre hinausgehenden Behaltdauer (von der Veräußerung des Grundstücks D zurückgerechnet, für Grundstück B allerdings nur bis zum Umwidmungszeitpunkt 1995 zurück) zu berücksichtigen.

Eine Ausgleichszahlung in Geld ist in dem nach den jeweiligen Gesetzesbestimmungen zulässigen Ausmaß von der Befreiung ebenfalls erfasst (Freibetrag), eine darüberhinausgehende Zahlung ist jedoch nicht befreit, wobei im Zweifel jedoch davon auszugehen ist, dass die Ausgleichszahlung zulässig ist. Liegt eine steuerpflichtige Ausgleichszahlung vor, sind zur Ermittlung der Einkünfte von der Ausgleichszahlung die Anschaffungskosten des hingegebenen Grundstückes in jenem Ausmaß in Abzug zu bringen, das dem Verhältnis der Ausgleichszahlung zum gemeinen Wert des/der hingegebenen Grundstücke(s) entspricht. Der steuerpflichtige Wertausgleich erhöht die Anschaffungskosten des Zahlers.

~~Übersteigt~~ **Erreicht** die erhaltene Ausgleichszahlung **die für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze (vgl. Rz 6625) die Hälfte des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke(s)**, stellt dieses Geschäft keinen Tauschvorgang von Grundstücken iSd § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 dar. In diesem Fall ist die Steuerbefreiung auf diese Grundstücksveräußerung nicht anwendbar. Die Beurteilung, ob ein Tauschvorgang vorliegt, ist für jede von der Zusammenlegung, Flurbereinigung oder Baulandumlegung betroffene Person gesondert vorzunehmen; liegt auf Grund einer **nach dem 15.11.2021 geleisteten** Ausgleichszahlung von ~~mehr als 50~~ **mindestens 75%** ein Tauschvorgang iSd § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 nicht vor, hat dies keine Auswirkungen auf die anderen Beteiligten des Flurbereinigungsverfahrens (zB jene Beteiligte, die keine Ausgleichszahlung erhalten oder jene Beteiligte, die eine Ausgleichszahlung entrichten).

Die Steuerbefreiung besteht allerdings nur für jene Steuerpflichtigen, für die auf Grund landesgesetzlicher Vorschriften bezüglich der Flurverfassung die Wirkungen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens eintreten.

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

- Für einen „privaten“ Flurbereinigungstauschvertrag, für den die Erforderlichkeit für die Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens bescheidmäßig festgestellt wurde und für ein Flurbereinigungsübereinkommen, das vor der Agrarbezirksbehörde beurkundet wurde, ist § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 anwendbar (die bloße Antragstellung auf Beurkundung ist noch nicht ausreichend).
- Bei Tauschvorgängen im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland kommt die Befreiung auch dann zur Anwendung, wenn es keine landesgesetzlichen Vorschriften gibt und das öffentliche Interesse und die behördliche Mitwirkung 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.
- **Tauschvorgänge, die als Ausfluss einer behördlichen Maßnahme zur besseren Gestaltung von Bauland erfolgen und die eine Bebauung auf den ursprünglichen Grundstücken nicht mehr zulassen, sind von der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 umfasst (VwGH 19.3.2021, Ro 2019/13/0022).**

Rz 6655 wird geändert (Judikatur):

6655

Unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung ist der Veräußerungserlös stets in tatsächlicher Höhe anzusetzen; eine allfällig vereinnahmte und abzuführende USt ist nicht Teil des Veräußerungserlöses. Zum Veräußerungserlös gehören vor allem ein empfangener Barkaufpreis sowie die Übernahme von Verbindlichkeiten durch den Erwerber (dazu zählt auch die Übernahme der ImmoESt durch den Erwerber). Werden Verbindlichkeiten übernommen, sind diese unabhängig von der Laufzeit der Verbindlichkeit nicht abzuzinsen. Daneben kommen auch sonstige wirtschaftliche (geldwerte) Vorteile in Betracht. Als Übernahme einer Verbindlichkeit und damit als Gegenleistung zählt auch die Übernahme einer Alleinschuldnerschaft statt einer Solidarschuldnerschaft im Rahmen einer Grundstücks(teil-)übertragung. Dadurch kommt es zu einer Ausweitung der

Schuldnerstellung, weil jegliche Regressmöglichkeiten im Innenverhältnis wegfallen und der nunmehrige Alleinschuldner nicht nur rechtlich (wie bisher), sondern auch wirtschaftlich für die gesamte Verbindlichkeit einstehen muss. Der übertragende bisherige Solidarschuldner wird aus seiner Verbindlichkeit entlassen, wodurch er bereichert wird. Die Höhe der Gegenleistung wird nach dem Ausmaß der Bereicherung bemessen; diese bestimmt sich nach dem „Anteil“ am aushaftenden Kredit.

Zur Zurückbehaltung von Nutzungsrechten (Wohnrecht usw.) siehe Rz 6624.

In Veräußerungsraten enthaltene Zinsen oder Wertsicherungsbeträge sind nicht bei Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu berücksichtigen, sondern den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 2 EStG 1988) zuzurechnen. Gleiches gilt für Stundungszinsen eines gestundeten Kaufpreises; ab einem Jahr ist stets abzuzinsen, sofern keine ausdrückliche Verzinsung vereinbart worden ist.

Wird im Zuge des Erwerbes der gemieteten Wohnung ein Teil der bereits entrichteten Mietzahlungen auf den Kaufpreis angerechnet, stellen diese ebenfalls einen Teil des Veräußerungserlöses dar, wenn bereits bei Abschluss des Mietvertrages die Umwandlung eines Teiles der Mietzahlungen in einen Teil des Kaufpreises für den späteren Erwerb der Mietwohnung durch Mieter vereinbart wurde. Im Gegenzug sind die angerechneten Mietzahlungen im Jahr der Veräußerung als Rückzahlung von Einnahmen als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 bei den Einkünften aus VuV zu berücksichtigen (siehe dazu LStR 2002 Rz 319 bzw. zur Verteilung nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 Rz 6488a). Wurde die Anrechnung der Mietzahlungen nicht im Mietvertrag, sondern erst im Rahmen der Veräußerung vereinbart, entfaltet dies keine ertragsteuerliche Wirkung; die angerechneten Mietzahlungen sind daher nicht Teil des Veräußerungserlöses.

Wird ein im Miteigentum stehendes Grundstück von einer Mehrzahl der Miteigentümer veräußert, ist der Veräußerungserlös entsprechend der Eigentumsquoten aufzuteilen.

Erforderlichenfalls ist der Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Dies betrifft einerseits Fälle, in denen für das Gebäude die Herstellerbefreiung anzuwenden ist, andererseits kann die private Veräußerung eines ab 1.4.2012 entnommenen bebauten Grundstücks eine getrennte Einkünfteermittlung erforderlich machen. Für zum 31.3.2012 nicht steuerverfangenen Grund und Boden ist die pauschale Einkünfteermittlung anwendbar, für das zum 31.3.2012 steuerverfangene Gebäude ist hingegen die Regeleinkünfteermittlung anzuwenden. Als Anschaffungskosten des entnommenen Gebäude(teile)s ist dabei der Entnahmewert anzusetzen. Hinsichtlich des Gebäudes kann daher ein Inflationsabschlag allenfalls ab der Entnahme (Betriebsaufgabe) berücksichtigt werden. Dies gilt für Veräußerungen nach einer Entnahme (Betriebsaufgabe), bei welchen das maßgebliche Verpflichtungsgeschäft vor dem 1.1.2016 abgeschlossen wurde. Überdies führt die Entnahme von Grund und Boden – von Ausnahmefällen nach

§ 30a Abs. 3 EStG 1988 abgesehen – ab 1.4.2012 auch bei Neu-Grund-und-Boden zu keiner Gewinnrealisierung, weil sie zum Buchwert zu erfolgen hat (§ 6 Z 4 EStG 1988).

Wird eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, in deren wirtschaftlichen Eigentum sich auch eine Liegenschaft befindet, durch einen Gesellschafter veräußert, sind zunächst die Verkehrswerte der einzelnen veräußerten Vermögensgegenstände zu ermitteln. In dem Verhältnis, das dem Anteil des Grundstücks am Gesamtbetrag der Verkehrswerte der veräußerten Wirtschaftsgüter entspricht, ist der Veräußerungserlös als auf dieses Grundstück entfallend zu beurteilen (VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0029).

Rz 6655d wird geändert (aus Anlass der Änderung in Rz 6625):

6655d

Wird ein Grundstück nach §§ 154 ff AußStrG an Zahlung statt überlassen, wird damit die Forderung eines Dritten durch Hingabe der Liegenschaft getilgt. **Erreicht** ~~Beträgt~~ der Wert der Forderung (der Gegenleistung) **die für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze (vgl. Rz 6625)** ~~mindestens 50% des gemeinen Wertes der Liegenschaft~~, liegt ein entgeltlicher Erwerbsvorgang vor. Als Bemessungsgrundlage bzw. Veräußerungserlös und spiegelbildlich Anschaffungskosten beim Erwerber ist der Wert der nunmehr beglichenen Forderung anzusetzen.

Rz 6655e wird (aus Anlass der Änderung in Rz 6625) geändert:

6655e

Werden Grundstücke übertragen und im Gegenzug die Übernahme von Begräbniskosten vereinbart, liegt eine Gegenleistung vor. Der Anfall der Kosten ist gewiss, lediglich der Zeitpunkt und die genaue Höhe der Kosten sind ungewiss. Für Zwecke der Selbstberechnung/Mitteilung der ImmoESt ist daher die Gegenleistung im Verhältnis zum gemeinen Wert des übertragenen Grundstücks zu sehen. ~~Betragen~~ **Erreichen** die voraussichtlichen Begräbniskosten (alleine oder gemeinsam mit anderen übernommenen Kosten) **die für die Beurteilung als entgeltliches Geschäft maßgebende Grenze (vgl. Rz 6625)** ~~mehr als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Grundstücks~~, liegt ein entgeltlicher Erwerbsvorgang vor. Der Zufluss der Gegenleistung findet im Zeitpunkt der tatsächlichen Übernahme der Kosten statt. Damit liegen nachträgliche Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung vor, die den Erben zuzurechnen sind und die die darauf entfallende ImmoESt zu tragen haben.

Rz 6660 wird geändert (Judikatur):

6660

Zu den tatsächlichen Anschaffungskosten gehören der Kaufpreis samt Nebenkosten (zB Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Käuferprovision, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, nicht aber zB Geldbeschaffungskosten, Kosten der Besicherung der erforderlichen Fremdmittel wie etwa die Pfandbestellung, Fremdwährungsverluste oder Zinsen, vgl. VwGH 16.11.1993, 93/14/0125). Kein Teil des Veräußerungserlöses und somit auch nicht der Anschaffungskosten ~~sind~~ **ist** der gemeine Wert von zurückbehaltenen Nutzungsrechten (siehe dazu Rz 6624).

Wurde eine Mehrzahl von Grundstücken zu einem Gesamtpreis erworben, sind die insgesamt geleisteten Gegenleistungen im Verhältnis der gemeinen Werte der einzelnen Grundstücke auf diese aufzuteilen.

Müssen die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks in einen Grund-und-Boden-Anteil und einen Gebäudeanteil aufgesplittet werden, bestehen für Veräußerungen vor dem 1.1.2016 keine Bedenken, den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen (siehe Rz 6447). Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (zB im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (zB mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen. Gleiches gilt für eine Aufspaltung des Veräußerungserlöses.

Bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 ist das Aufteilungsverhältnis gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, zu berücksichtigen. Siehe dazu Rz 6447 ff.

Auch nachträgliche Anschaffungskosten (zB Freimachungskosten, siehe dazu auch Rz 2189 und Rz 6414) sind zu berücksichtigen, ebenso nachträgliche Verminderungen (zB teilweise Rückzahlung des Kaufpreises wegen hervorgekommener Mängel) der Anschaffungskosten. Abziehbare Vorsteuerbeträge gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Ein vom seinerzeitigen Veräußerer zurückbehaltenes Wohnrecht ist nicht zusätzlich (zum dadurch ohnehin geminderten Kaufpreis) zu berücksichtigen (VwGH 31.03.2011, 2007/15/0158). Die Ablöse des Wohnrechts bzw. Fruchtgenussrechtes stellt hingegen nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Keine nachträglichen Anschaffungskosten stellen im Gegensatz dazu frustrierte Aufwendungen (zB Pönalzahlungen, ~~Planungskosten~~) dar. Sie stehen regelmäßig nicht in Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks und unterliegen auch nicht dem Tatbestand des § 30 EStG 1988 (siehe dazu auch Rz 6620 f).

Planungskosten sind ein Teil der Herstellungskosten des fertiggestellten Wirtschaftsgutes und dementsprechend zu aktivieren. Vergebliche Planungskosten zählen dann zu den Herstellungskosten des schlussendlich auf demselben Grundstück errichteten Gebäudes,

wenn davon auszugehen ist, dass die ursprüngliche Planung der – wenn auch wesentlich – geänderten Bauausführung in baurechtlicher, statischer und architektonischer Hinsicht gedient hat. Unterbleibt hingegen die Errichtung des zunächst geplanten Gebäudes zur Gänze, sind die (somit vergeblichen) Planungskosten mangels Vorliegens eines Herstellungsvorganges keine Herstellungskosten. Sie erhöhen damit auch nicht die Anschaffungskosten gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 24.2.2021, Ro 2019/15/0006).

Bei Aufschließungskosten (Herstellung von Straßen, Kanal- und Wasser- und/oder Energieversorgung), bei von der Gemeinde dem Grundstückseigner vorgeschriebenen Umwidmungskosten sowie bei Kosten einer Grundstücksteilung (zB Vermessungskosten) handelt es sich um nachträgliche Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten von Grund und Boden bzw. Gebäuden (siehe auch Rz 2626 ff); die daher zu aktivieren sind. Ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang ist nicht erforderlich. Dies gilt auch für Infrastrukturkostenbeiträge, die vom Erwerber an die Gemeinde zu leisten sind. Umwidmungs- und Aufschließungskosten können daher auch dann im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung berücksichtigt werden, wenn das Grundstück unentgeltlich erworben wurde.

Kommt es im Rahmen einer Grundstücksveräußerung durch eine Gemeinde zu einer Vorschrift von Aufschließungskosten an den Erwerber des Grundstücks, sind diese Kosten nachträgliche bzw. zusätzliche Anschaffungskosten des Erwerbers. Sie sind allerdings nicht Bestandteil des Veräußerungserlöses für die Gemeinde, da es sich bei Aufschließungsabgaben um gesetzlich determinierte Abgaben handelt, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks stehen.

Herstellungskosten von Straßen und Wegen (inklusive der Anschaffungskosten des für die Straßen und Wege erforderlichen Grund und Bodens) stehen im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grund und Bodens und sind daher Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Grund und Bodens und somit der veräußerten Parzellen. Die Aufteilung kann dabei entsprechend der Flächenverhältnisse der Parzellen zueinander zu erfolgen. Werden im Rahmen der Ablösezahlung für die Aufgabe oder Übertragung eines Kleingartenpachtvertrages Aufwendungen für Wirtschaftsgüter abgegolten, die dem Grund und Boden zuzuordnen sind (zB Wege, Bäume usw.), sind diese Beträge bei der Ermittlung der Einkünfte nicht zu berücksichtigen, weil nur das Gebäude übertragen wird (siehe dazu auch Rz 6624).

Anschlusskosten an Versorgungsnetze stellen grundsätzlich Teilerstellungskosten des Gebäudes dar, bei bebauten Grundstücken sind diese Aufwendungen daher den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes zuzurechnen. Bei unbebauten Grundstücken liegt dagegen ein selbständiges Wirtschaftsgut vor. Da allerdings diese

Anschlusskosten zur Veräußerung des unbebauten Grundstücks erforderlich sind, bestehen keine Bedenken, diese Anschlusskosten den Anschaffungskosten von Grund und Boden zuzurechnen.

Wurde das Grundstück unentgeltlich erworben, sind die Anschaffungskosten des letzten entgeltlichen Erwerbers maßgebend (dies gilt sinngemäß auch für Herstellungskosten und Instandsetzungsaufwendungen sowie für geltend gemachte AfA-Beträge, siehe dazu Rz 6661 und 6664). Kosten im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb (zB Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, an den Geschenkgeber oder weichende Miterben bezahlte Beträge, die den Charakter der Unentgeltlichkeit nicht aufheben) sind nach § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht abziehbar und erhöhen nicht die Anschaffungskosten. Nachträglich anfallende Anschaffungs- und Herstellungskosten sind vom Abzugsverbot nicht betroffen.

Rz 6682 wird geändert (Judikatur):

6682

Dem besonderen Steuersatz nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen – soweit nicht in § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 EStG 1988 Ausnahmen vorsehen oder eine Regelbesteuerung beantragt wird, – folgende Tatbestände:

- Einkünfte aus privaten Grundstückveräußerungen,
- betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme von Grundstücken,
- **eine steuerpflichtige Versicherungsentschädigung, die für die Grundstücksentwertung aufgrund eines Schadensfalles geleistet wird (Analogie zu § 30a Abs. 3 erster Satz EStG 1988; VwGH 22.9.2021, Ra 2020/15/0003; vgl. Rz 765).**

Der besondere Steuersatz von 25% bzw. 30% bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 kommt sowohl beim Abzug der Immobilienertragsteuer als auch bei einer Festsetzung im Rahmen der Veranlagung zum Tragen. Sofern auf Einkünfte der besondere Steuersatz anzuwenden ist, bleiben diese Einkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte und des Einkommens außer Ansatz. Dies hat für alle Anknüpfungen an den Gesamtbetrag der Einkünfte (vgl. zB § 18 Abs. 1 Z 7 und Abs. 3 Z 2 EStG 1988) oder das Einkommen (vgl. zB § 33 Abs. 1, § 34 Abs. 4 EStG 1988) Bedeutung. Dies gilt jedoch nur für die Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen. Mit dem besonderen Steuersatz besteuerte Einkünfte des Ehepartners sind hingegen für Einkunftsgrenze von 6.000 Euro für den Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen.

Rz 6709c wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6709c

Für Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen (zB Körperschaften öffentlichen Rechts oder gemeinnützige Körperschaften), sind die Bestimmungen der §§ 30b und 30c EStG 1988 anwendbar.

Steuersatz bei Veräußerung nach dem 31.12.2015 und Einkünftezufluss vor dem 1.1.2023:

Da die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen bei den ~~übrigen~~ **nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden** Körperschaften mit 25% Körperschaftsteuer besteuert werden, besteht ~~bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015~~ aus Vereinfachungsgründen die Möglichkeit, die ImmoESt in Höhe von 25% an Stelle von 30% zu entrichten (§ 30b Abs. 1a EStG 1988 **idF vor ÖkoStRefG 2022 Teil I, BGBl. I Nr. 10/2022**). Sollte dennoch die ImmoESt in Höhe von 30% einbehalten worden sein, kann die Körperschaft die Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 ausüben, um eine Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum 25%-Satz zu erwirken.

Die Aussagen zur ImmoESt gelten für besondere Vorauszahlungen nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 (Rz 6733 ff) sinngemäß.

Steuersatz bei Veräußerung nach dem 31.12.2015 und Einkünftezufluss nach dem 31.12.2022:

Aufgrund der Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes (§ 22 Abs. 2 KStG 1988 idF ÖkoStRefG 2022 Teil I, BGBl. I Nr. 10/2022) ab dem Kalenderjahr 2023 besteht die Möglichkeit, für im Kalenderjahr 2023 zugeflossene Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen eine Steuer in Höhe von 24% und für ab dem Kalenderjahr 2024 zugeflossene Einkünfte eine Steuer in Höhe von 23% zu entrichten (§ 30b Abs. 1a EStG idF BGBl. I Nr. 10/2022). Sollte dennoch die ImmoESt in Höhe von 30% einbehalten worden sein, kann die Körperschaft die Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 ausüben, um eine Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum 24%-Satz bzw. zum 23%-Satz zu erwirken.

Die Aussagen zur ImmoESt gelten für besondere Vorauszahlungen nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 (Rz 6733 ff) sinngemäß.

Rz 6711 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

6711

Der Veräußerer des Grundstücks ist verpflichtet, dem Parteienvertreter sämtliche notwendigen Unterlagen vorzulegen und Angaben zu machen, damit der Parteienvertreter die Selbstberechnung der ImmoESt nach § 30c Abs. 2 EStG 1988 vornehmen kann. Er hat

weitere die Richtigkeit und Vollständigkeit der vorgelegten Unterlagen und seiner Angaben schriftlich zu bestätigen.

Der Parteienvertreter hat die **Plausibilität** der vom Veräußerer vorgelegten Unterlagen zu überprüfen und die ImmoESt anhand dieser Unterlagen selbst zu berechnen. Kann oder will der Veräußerer seine Angaben nicht mittels Unterlagen belegen, darf der Parteienvertreter diese nicht berücksichtigen, sofern die Berücksichtigung dazu führen würde, dass geringere Einkünfte der ImmoESt-Selbstberechnung zu Grunde gelegt werden. Können die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung ohne die Berücksichtigung dieser nicht belegten Angaben nicht ermittelt werden, kann der Parteienvertreter die ImmoESt-Selbstberechnung nicht durchführen.

Beispiel 1:

X veräußert ein Grundstück und möchte die Einkommensteuer im Wege der ImmoESt-Selbstberechnung abführen. Auf Nachfrage des Parteienvertreters macht er die Angabe, dass er die Anschaffungskosten nicht kennt, es sich beim veräußerten Grundstück allerdings um Altvermögen im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 handelt und die Anschaffungskosten somit nicht benötigt werden. X legt keinerlei Unterlagen vor, um diese Angabe zu belegen.

Da ein Grundstück des Altvermögens in der Regel günstiger besteuert wird als ein Grundstück des Neuvermögens, kann der Parteienvertreter ohne entsprechende Belege die dazu gemachten Angaben des Veräußerers nicht berücksichtigen. Muss der Parteienvertreter somit davon ausgehen, dass es sich beim Grundstück um Neuvermögen im Sinne des § 30 Abs. 3 EStG 1988 handelt, benötigt er für die Ermittlung der Einkünfte die Anschaffungskosten des Grundstückes. Da X die Anschaffungskosten nicht kennt, kann der Parteienvertreter die Einkünfte nicht ermitteln, womit die Durchführung der ImmoESt-Selbstberechnung nicht möglich ist.

Beispiel 2:

Y veräußert ein Grundstück und möchte die Einkommensteuer im Wege der ImmoESt-Selbstberechnung abführen. Auf Nachfrage des Parteienvertreters macht er die Angabe, dass es sich beim veräußerten Grundstück um Neuvermögen im Sinne des § 30 Abs. 3 EStG 1988 handelt; die Anschaffungskosten gibt er bekannt. Darüber hinaus macht er auch die Angabe, Instandsetzungsaufwendungen getätigt zu haben. Y legt den damaligen Kaufvertrag für das Grundstück vor; die getätigten Instandsetzungsaufwendungen kann er hingegen nicht belegen.

Da Y keine Belege für die behaupteten Instandsetzungsaufwendungen vorlegt, darf der Parteienvertreter diese Aufwendungen nicht berücksichtigen und hat für die Ermittlung der Einkünfte die unveränderten historischen Anschaffungskosten heranzuziehen. Die Durchführung der ImmoESt-Selbstberechnung ist daher möglich.

Rz 6713 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht):

6713

Der Parteienvertreter haftet gemäß § 30c Abs. 3 erster Satz EStG 1988 grundsätzlich nur für die Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST. Dabei handelt es sich um eine reine Abfuhrhaftung, die ~~jener~~ der Haftung in § 13 Abs. 4 GrEStG 1987 entspricht. Der Parteienvertreter haftet daher nicht für die ImmoEST in objektiv richtiger Höhe, sondern nur für die Entrichtung der selbstberechneten ImmoEST. Wie nach § 13 Abs. 4 GrEStG 1987 haftet der Parteienvertreter daher nicht, wenn er die ImmoEST unrichtig berechnet hat.

~~Da Abgabepflichtiger iSd § 77 Abs. 1 BAO für die ImmoEST der Veräußerer ist, ist bei nicht fristgerechter Entrichtung der ImmoEST durch den Parteienvertreter ein Säumniszuschlag in erster Linie dem Abgabepflichtigen (Veräußerer) vorzuschreiben. Kommt dieser der Zahlungsverpflichtung nicht nach, kann ein Säumniszuschlag in einem zweiten Schritt dem Parteienvertreter vorgeschrieben werden. Bei nicht erfolgter oder nicht fristgerechter Entrichtung der ImmoEST durch den Parteienvertreter ist die ImmoEST bei diesem einzubringen und diesem ein Säumniszuschlag vorzuschreiben.~~

Rz 6722 wird geändert (Judikatur):

6722

Wird die ImmoEST durch den Parteienvertreter korrekt berechnet und entrichtet, sind damit gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 grundsätzlich abgegolten. **Die Abgeltungswirkung setzt die gesetzlich richtige ImmoEST (ImmoEST in korrekter Höhe) voraus (VwGH 9.2.2022, Ro 2022/15/0004).**

Da nur die Entrichtung einer selbstberechneten ImmoEST Abgeltungswirkung entfaltet, kann daher bei einer mit Null selbstberechneten ImmoEST (etwa bei Annahme einer Hauptwohnsitzbefreiung) mangels Entrichtung eine Abgeltungswirkung nicht eintreten.

Rz 6731 wird (aus Anlass der Änderung in Rz 6625) geändert:

6731

Zuletzt hat der Parteienvertreter die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 (dazu siehe Rz 6733 ff) mitzuteilen.

Werden durch den Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 keine Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt – etwa weil keine Veräußerung im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt – ist der Grundstückserwerb auf Seiten des Übergebers ertragsteuerlich nicht relevant. Dies ist insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungen – unter Beachtung der **in Rz 6625 erwähnten Grenze** ~~ertragsteuerlich relevanten 50% Grenze~~ – wie

Schenkungen oder Erbschaften der Fall. Liegen keine Einkünfte vor, muss auch keine besondere Vorauszahlung entrichtet werden, womit der durch den Parteienvertreter bekanntzugebende Wert Null beträgt.

Werden durch den Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 zwar Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt, sind diese aber entweder befreit oder negativ, hat der Veräußerer ebenfalls keine besondere Vorauszahlung zu entrichten, womit der durch den Parteienvertreter bekanntzugebende Wert ebenso Null beträgt.

Werden durch den Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG 1987 positive Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 EStG 1988 erzielt und sind diese entweder gar nicht oder nur teilweise befreit, hat der Parteienvertreter anhand des ihm bekannt gewordenen Sachverhalts – etwa durch die vorliegenden Unterlagen und gemachten Angaben des Steuerpflichtigen – die Höhe der erzielten Einkünfte und die sich daraus ergebende Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung zu ermitteln und mitzuteilen.

Können die erzielten Einkünfte aufgrund der Umstände des Sachverhalts nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, wenn der Parteienvertreter die Höhe der zu entrichtenden Vorauszahlung plausibel schätzt.

Kommt der Veräußerer seiner Verpflichtung nicht nach, sämtliche notwendigen Unterlagen vorzulegen und Angaben zu machen, damit der Parteienvertreter die richtige Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung ermitteln kann (siehe Rz 6734), hat der Parteienvertreter die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung mit 25% bzw. 30% des Veräußerungserlöses bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 des Veräußerungserlöses anzugeben.

Rz 6751 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

6751

Spekulationsgeschäfte sind Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, wenn die Einkünfte nicht gemäß § 27 oder § 30 EStG 1988 steuerlich zu erfassen sind und der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Nicht unter § 31 EStG 1988 fallen somit

- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988,
- Einkünfte aus Derivaten nach § 27 Abs. 4 EStG 1988, ~~und~~
- **Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen nach § 27 Abs. 4a iVm § 27b Abs. 3 EStG 1988 und**
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG 1988.

Rz 6752 wird geändert (Klarstellung):

6752

Unter § 31 EStG 1988 fallen somit ab 1.4.2012 insbesondere folgende Wirtschaftsgüter, wenn sie innerhalb eines Jahres ab der Anschaffung veräußert werden:

- Gold und Edelmetalle,
- Antiquitäten,
- Sammlungen,
- sonstige bewegliche Wirtschaftsgüter,
- Rechte mit Ausnahme grundstücksgleicher Rechte,
- Bodenschätze, die keinem Betriebsvermögen zuzurechnen sind,
- **Non-Fungible Token (NFT) (zur Definition vgl. Rz 6178d).**

Rz 7039 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

7039

Bei einer Kaufpreisrente sind die Rentenzahlungen ab dem Zeitpunkt abzugsfähig, in dem sie, ggf. inklusive angefallener Wertsicherungsbeträge, den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes überschreiten. Besteht dieser Wert nicht in Geld, ist er mit dem Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Auch Abfindungen von Rentenansprüchen sind steuerpflichtige Einkünfte, soweit der Rentenbarwert überschritten wird. Abfindungen von Rentenansprüchen sind hingegen keine Einkünfte, wenn der Rentenberechtigte gemäß § 124b Z 82 EStG 1988 von der Option in die alte Rechtslage Gebrauch gemacht hat (Rz 7002a ff). Bei Ausübung dieser Option sind bereits Rentenzahlungen steuerpflichtig, die den Rentenbarwert gemäß § 16 Abs. 2 BewG 1955 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 überschreiten. Zur Ermittlung dieses Barwerts siehe Rz 7021a.

Beispiel:

Eine private Gemäldesammlung wird gegen eine Leibrente iHv monatlich 2.000 Euro übertragen. Der Verkehrswert der Sammlung beträgt 247.000 Euro.

a) Der Rentenbarwert beträgt 307.800 Euro (männlicher Rentenberechtigter).

*Der Rentenbarwert (307.800 Euro) beträgt 125% des Verkehrswertes der übertragenen ~~Immobilie~~ **Gemäldesammlung** (247.000 Euro). Die Rente stellt eine (noch) angemessene Gegenleistung für die Übertragung ~~des Gebäudes der~~ **Gemäldesammlung** dar. Überschreiten die Rentenzahlungen den Rentenbarwert von 307.800 Euro, liegen ab diesem Zeitpunkt beim Zahler Sonderausgaben und beim Empfänger wiederkehrende Bezüge vor.*

b) Der Rentenbarwert beträgt 340.880 Euro (weibliche Rentenberechtigte)

Der Rentenbarwert (340.880 Euro) beträgt 138% des Verkehrswertes der übertragenen Gemäldesammlung (247.000 Euro). Die Rente stellt keine angemessene Gegenleistung mehr für die Übertragung der Gemäldesammlung dar. Damit ist die Rente aufzusplitten:

100/138 (= ca. 0,72 = 72%) ist Kaufpreisrente,

38/138 (= ca. 0,28 = 28%) ist Unterhaltsrente.

In diesem Verhältnis wird der Rentenbarwert von 340 880 Euro aufgeteilt:

340.880 x 72% = 245.434 Euro

340.880 x 28% = 95.446 Euro

Im selben Verhältnis sind auch die Rentenzahlungen aufzuteilen:

2.000 x 72% = 1.440 Euro: In diesem Ausmaß liegt eine Kaufpreisrente vor. Ab dem Zeitpunkt, ab dem die Rentenzahlungen (1.440 Euro) den Betrag von 245.434 Euro überschreiten, liegen beim Zahler Sonderausgaben und beim Empfänger wiederkehrende Bezüge vor.

2 000 x 28% = 560 Euro: In diesem Ausmaß stellen die Rentenzahlungen steuerlich nicht relevante Unterhaltsrenten dar.

Die Überschrift zu Abschnitt 26a wird geändert (BGBl. I Nr. 227/2021) und lautet wie folgt:

26a Steuerfestsetzung bei Schulderrlass in einem Insolvenzverfahren (§ 36 EStG 1988 ~~in der ab 2006 anzuwendenden Fassung~~)

Rz 7270 wird geändert (BGBl. I Nr. 147/2021 [RIRUG] und BGBl. I Nr. 227/2021):

7270

Betroffen sind Gewinne, die entstanden sind aus

1. **der** Erfüllung eines Sanierungsplanes im Sinne der §§ 140 ff **bis 158** der Insolvenzordnung oder **einer vergleichbaren außergerichtlichen Sanierung (ab der Veranlagung 2021; siehe dazu Rz 7271) oder** durch
2. **die** Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193 ff der Insolvenzordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 ff der Insolvenzordnung).

Bei Erfüllung eines Sanierungsplanes oder eines Zahlungsplanes entsteht der Gewinn mit Erfüllung der Sanierungsquote bzw. nach Maßgabe der Ratenzahlungen.

Die Schuld ist erst auszubuchen, wenn die Sanierungsquote vollständig beglichen wurde; bei Nichterfüllung leben die Schulden wieder voll auf (VwGH 24.05.1993, 92/15/0041); die Sicherstellung durch eine Bankgarantie kann die Quotenerfüllung nicht ersetzen.

Beim Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung entsteht der Gewinn mit Erteilung der Restschuldbefreiung.

~~Ab der Veranlagung 2006 sind a~~ Auch Nachlässe betrieblicher Verbindlichkeiten, die im Rahmen eines so genannten Privatkonkurses (§§ 181 ff der Insolvenzordnung) eintreten, ~~sind~~ begünstigt (§ 36 Abs. 2 Z 3 EStG 1988). In Betracht kommt der Wegfall betrieblicher Schulden im Rahmen eines Zahlungsplanes (§§ 193 bis 198 der Insolvenzordnung) oder der Wegfall betrieblicher Schulden im Rahmen eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 ff der Insolvenzordnung). Der Zahlungsplan ist eine Sonderform des Sanierungsplanes ohne zahlenmäßig fixierte Mindestquote. Das Abschöpfungsverfahren kann vom Schuldner eingeleitet werden, wenn ein Zahlungsplan gescheitert ist. ~~Werden durch Abschöpfung~~ **Beim Abschöpfungsverfahren mit Abschöpfungsplan tritt der Schuldner das (Abtretung des pfändbaren Einkommens an einen Treuhänder) für in einem Zeitraum von sieben-fünf Jahren ab mindestens zehn Prozent der Konkursforderungen abgedeckt, besteht für den Schuldner Anspruch auf Erteilung der Restschuldbefreiung. Beim verkürzten Abschöpfungsverfahren mit Tilgungsplan beträgt dieser Zeitraum lediglich drei Jahre. Nach Ende der Laufzeit der Abtretungserklärung hat das Gericht das Abschöpfungsverfahren für beendet zu erklären und eine sog. Restschuldbefreiung zu erteilen.**

~~Betroffen sind auch Gewinne, die entstanden sind aus der Durchführung eines vor dem 1. Juli 2010 eingeleiteten Ausgleichs- oder Konkursverfahrens nach der Ausgleichs- bzw. Konkursordnung.~~

Nach Rz 7270 wird Rz 7271 eingefügt (BGBl. I Nr. 227/2021):

Randzahl 7271: *derzeit frei*

7271

Ab der Veranlagung 2021 erfasst § 36 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auch Gewinne durch Erfüllung eines Zahlungsplanes im Rahmen einer außergerichtlichen Sanierung, wenn diese einer gerichtlichen Sanierung gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung vergleichbar ist.

Inhaltlich werden dadurch sämtliche Gewinne aus einem Schuldverlass, die durch Gläubigerverzichte im Rahmen eines geordneten und strukturierten Sanierungsprozesses erzielt werden, unabhängig davon gleich behandelt, ob es sich um eine gerichtliche Sanierung gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung oder eine vergleichbare außergerichtliche Sanierung handelt. Damit fallen auch Sanierungen im Rahmen eines (gerichtlich geführten) Restrukturierungsverfahrens gemäß §§ 1 ff Restrukturierungsordnung (ReO), BGBl I Nr. 147/2021, unter die Neuregelung.

Von einer Vergleichbarkeit mit einer gerichtlichen Sanierung gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung wird insbesondere dann auszugehen sein, wenn Gläubiger, die

zumindest 50 % des Gesamtbilios (§ 224 Abs. 3 C UGB) vertreten, an der (außergerichtlichen) Sanierung teilnehmen. Auf die Anzahl der Gläubiger kommt es nicht an. Zum Gesamtbiligo gemäß § 224 Abs. 3 C UGB zählen sämtliche Verbindlichkeiten (Anleihen, Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel, Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen, Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht, und sonstige Verbindlichkeiten), nicht jedoch Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungsposten.

Zur Möglichkeit, bei einem außergerichtlichen Schuldverlass bis zur Veranlagung 2020 gemäß § 206 BAO in einer dem § 36 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 227/2021 vergleichbaren Weise von der Abgabefestsetzung Abstand zu nehmen, siehe Rz 7272.

Die Überschrift zu Kapitel 26a.2 wird geändert (BGBl. I Nr. 227/2021):

26a.2 Abstandnahme von der Abgabefestsetzung gemäß § 206 BAO (ab 2006 bis zur Veranlagung 2020)

Rz 7272 wird geändert (BGBl. I Nr. 227/2021):

7272

Die Abgabenbehörden sind gemäß § 206 BAO bis zur Veranlagung 2020 befugt, bei Schuldverlassen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabefestsetzung in einer dem § 36 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 227/2021 vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen (zur Anwendung von § 36 idF BGBl. I Nr. 227/2021 auf einen außergerichtlichen Ausgleich siehe Rz 7271); dies setzt voraus, dass der Schuldverlass die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes erfüllt, wobei es aber auf die Betriebsfortführung nicht ankommt. Dabei wird allerdings darauf Bedacht zu nehmen sein, inwieweit die dem Schuldverlass zu Grunde liegende wirtschaftliche Situation auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw. inwieweit sich die zum Schuldverlass Anlass gebenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben.

Rz 7317a wird geändert (AbgÄG 2022):

7317a

Eine schädliche Erwerbstätigkeit iSd § 24 Abs. 6 Z 3 und § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 liegt nicht vor, wenn Ärzte im Jahr 2020, ~~und/oder~~ 2021 **und/oder 2022** während der COVID-19-Pandemie als Ärzte gemäß § 36b Ärztegesetz 1998, BGBl. I Nr. 169/1998 idF BGBl. I Nr. 16/2020, in Österreich tätig werden (§ 124b Z 351 EStG 1988 idF ~~COVID-19-StMG~~

AbgÄG 2022). Solchen Ärzten steht der Hälfteuersatz daher weiterhin auch dann zu (bzw. unterbleibt auf Antrag die Erfassung stiller Reserven), wenn sie mit dieser Tätigkeit die Grenzen von 730 Euro bzw. 22.000 Euro überschreiten.

Rz 7322 wird geändert (Judikatur):

7322

Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 5 EStG 1988 ist, ob der Steuerpflichtige seine aktive Erwerbstätigkeit (oberhalb der Geringfügigkeitsgrenze, Rz 7317) mit der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe auch tatsächlich eingestellt hat, wobei eine Einstellung im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 jedenfalls verlangt, dass diese auf eine gewisse (längerfristige) Dauer über das Veranlagungsjahr hinaus ausgerichtet ist und eine Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit nicht bereits von vornherein geplant ist. Handelt es sich um eine bloße Unterbrechung der Erwerbstätigkeit, steht der Hälfteuersatz nicht zu (VwGH 21.4.2021, Ra 2019/15/0156; 19.5.2021, Ro 2020/13/0002).

Die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach Ablauf eines Jahres nach Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe steht der Begünstigung grundsätzlich nicht entgegen. ~~Ist allerdings zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe von vornherein die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit beabsichtigt, kann nicht von einer Einstellung gesprochen werden, sodass die Begünstigung nicht zum Tragen kommt.~~

Rz 7345 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage, Judikatur):

7345

Innerhalb welcher Einkunftsart die begünstigten Einkünfte anfallen, ist für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes grundsätzlich unerheblich. ~~Insoweit Vergütungen für Dienstleistungen nicht als sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 7 EStG 1988, sondern als laufender Arbeitslohn zu behandeln sind (Überschreitung des um 15% erhöhten Jahressechstels), kann der ermäßigte Steuersatz im Hinblick auf § 37 Abs. 7 EStG 1988 auch dann nicht gewährt werden, wenn die Voraussetzungen für eine Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 vorliegen. Siehe auch LStR 2002 Rz 1099.~~

~~Auf laufend ausbezahlte Dienstleistungsvergütungen (keine sonstigen Bezüge), die die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 erfüllen, ist im Rahmen einer Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.~~

Auch auf Arbeitgebervergütungen (Prämien) für Dienstleistungen kann gemäß §§ 37 und 38 EStG 1988 bei der Veranlagung der Hälfteuersatz Anwendung finden. Gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 steht die Progressionsermäßigung für Einkünfte nicht zu, die zum Teil mit

dem festen Steuersatz des § 67 EStG 1988 versteuert werden. Das bedeutet für Dienstfindungsvergütungen, die die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 erfüllen:

- Die Tarifbegünstigung greift für Dienstfindungsvergütungen, die einen sonstigen Bezug darstellen, nur, wenn die vom Arbeitgeber bezahlten anderen sonstigen Bezüge das Ausmaß eines Sechstels iSd § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 erreichen (VwGH 7.12.2020, Ro 2019/15/0014).
- Auf laufend ausbezahlte Dienstfindungsvergütungen ist der ermäßigte Steuersatz im Rahmen einer Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 anzuwenden (vgl. auch LStR 2002 Rz 1099).

Rz 7375 wird geändert (Klarstellung):

7375

Ein seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang erfolgter Wechsel der Gewinnermittlungsart hat auf Beginn und Lauf der siebenjährigen Frist keinen Einfluss. Im Falle der Buchwertfortführung (insbesondere bei der unentgeltlichen Betriebsübernahme gemäß § 6 Z 9 EStG 1988 ~~oder~~, Buchwertübertragungen iSd Art. II, IV und V UmgrStG) sind die Zeiträume zusammenzurechnen; die Frist berechnet sich jeweils pro Betrieb bzw. Teilbetrieb.

[...]

Rz 7381 wird geändert (Korrektur des Beispiels):

7381

Die Anwendung der Verteilungsregelung setzt voraus, dass der Saldo aus sämtlichen Einkünften aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 und/oder aus schriftstellerischer Tätigkeit des betreffenden Jahres positiv ist. Ist dies nicht der Fall, kommt die Anwendung der Verteilungsregelung (zur Gänze) nicht in Betracht.

Beispiel 1:

A erzielt im Jahr 2022~~0~~ Einkünfte als selbständiger Musiker (künstlerische Tätigkeit iSd § 10 Abs. 3 Z 4 UStG 1994), Musikpublizist (schriftstellerische Tätigkeit) und Vortragender (unterrichtende Tätigkeit). Die Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit betragen +40.000, die Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit betragen -10.000, die Einkünfte aus unterrichtender Tätigkeit betragen +10.000.

Der Saldo aus Einkünften aus künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit beträgt +30.000. Diese Einkünfte können auf Antrag auf drei Jahre verteilt werden (je 10.000 in den Jahren 2020, 2021 und 2022).

Beispiel 2:

B erzielt im Jahr 2022~~0~~ Einkünfte als selbständiger Musiker (künstlerische Tätigkeit iSd § 10 Abs. 3 Z 4 UStG 1994), als Beteiligter an einer Künstler-Gemeinschaft (Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit gemäß § 22 Z 3 EStG 1988), Musikpublizist (schriftstellerische Tätigkeit) und Vortragender (unterrichtende Tätigkeit). Die Einkünfte aus der Künstler-Gemeinschaft betragen +30.000, die Einkünfte aus der eigenen künstlerischen Tätigkeit betragen -10.000, die Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit betragen -50.000, die Einkünfte aus unterrichtender Tätigkeit betragen +40.000.

Der Saldo aus sämtlichen Einkünften aus künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit ist negativ (-30.000). Die Anwendung der Verteilungsregel kommt (ungeachtet des Umstandes, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit insgesamt positiv sind (+10.000) und darin positive Teileinkünfte aus künstlerischer Tätigkeit in Höhe von insgesamt +20.000 enthalten sind) nicht in Betracht.

Rz 7396 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht, AbgÄG 2022):

7396

In § 37 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 sind die Gründe taxativ aufgezählt, die zur Beendigung der Verteilung führen:

- a) Tod des Steuerpflichtigen. Noch offene Drittelbeträge sind in diesem Fall ~~von dem (den) Erben zu versteuern; dem Erblasser zuzurechnen und die Steuer ist dem (den) Erben vorzuschreiben; eine Einbeziehung in die eigene Veranlagung des (der) Erben hat nicht stattzufinden (vgl. Rz 7369 zu § 37 Abs. 2 EStG 1988 und Rz 7399).~~
- b) **Wegfall der Voraussetzung für die Verteilung (insbesondere genereller oder partieller Wechsel in die Vollpauschalierung) sowie Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder Veräußerung oder Aufgabe der Betätigung, aus der zu verteilende Einkünfte stammen;**
- c) Übertragung des Betriebes oder Teilbetriebes, aus dem zu verteilende Einkünfte stammen, im Wege einer Umgründung gemäß Art. III, Art. IV oder Art. V des Umgründungssteuergesetzes;
- d) Unentgeltliche Übertragung des Betriebes oder der Betätigung, aus der zu verteilende Einkünfte stammen;
- e) Widerruf des Antrages auf Verteilung durch den Steuerpflichtigen. Im Fall eines Widerrufs kann ein neuerlicher Antrag erst nach Ablauf von fünf Veranlagungsjahren gestellt werden;
- f) Nichterfüllung oder grob mangelhafte Erfüllung der Aufzeichnungsverpflichtung in Bezug auf die zu verteilenden Einkünfte (siehe dazu Rz 7391). Dies ist der Fall, wenn Aufzeichnungen, aus denen die Aufteilung hervorgeht, gar nicht vorhanden oder derart mangelhaft sind, dass das Finanzamt vertiefte Nacherhebungen anstellen

muss, um die Ermittlung des vom Antrag auf Verteilung betroffenen Wertes nachvollziehen zu können. Eine unrichtige rechtliche Beurteilung bei ansonsten ordnungsgemäßen Aufzeichnungen in Bezug auf die Verteilungseinkünfte stellt keinen Grund für eine Beendigung dar. Wird die Aufzeichnungsverpflichtung nicht oder grob mangelhaft erfüllt, hat das Finanzamt im Abgabenbescheid festzustellen, dass die Verteilung unterbleibt (sofern das erste Jahr der Antragstellung betroffen ist) oder endet; noch ausstehende Drittelbeträge sind in einem Gesamtbetrag im Jahr der Beendigung zu erfassen. Ein neuerlicher Antrag kann erst nach Ablauf von fünf Veranlagungsjahren gestellt werden.

Rz 7399 wird geändert (Änderung der Rechtsansicht)

7399

Im Todesfall sind die **(noch nicht erfassten)** Einkünfte dem Erblasser ~~und dem/den Erben~~ ~~zeitanteilig~~ zuzurechnen **und die Steuer ist dem (den) Erben vorzuschreiben (Rz 7396)**. ~~(Rz 10). Die dem Erblasser zuzurechnenden Einkünfte sind von dem/den Erben als Rechtsnachfolger zu erklären.~~ Ist das Todesjahr das der erstmaligen Verteilung folgende Jahr, ist der Gesamtbetrag aus den noch zu berücksichtigenden zwei Drittelbeträgen im Todesjahr ~~vom Erblasser~~ zu versteuern. Ist das Todesjahr das zweitfolgende oder ein späteres Jahr, ist das dann mögliche Wahlrecht auf Vierjahresverteilung oder Vollerfassung der offenen Drittel von dem/den Erben als Rechtsnachfolger des Erblassers auszuüben.

7507 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

7507

Von den Einkünften österreichischer Grenzgänger, die im Inland ihren Wohnsitz und im Ausland ihre Arbeitsstätte haben, wird die Einkommensteuer im Wege der Veranlagung erhoben (VwGH 23.10.1990, 89/14/0302). Gemäß § 67 Abs. 11 EStG 1988 und § 68 Abs. 8 EStG 1988 sind die Begünstigungen der § 67 Abs. 1, 2, 6 und 8 EStG 1988 sowie § 68 Abs. 1 bis 6 EStG 1988 anzuwenden. Die Gewährung der in § 68 EStG 1988 vorgesehenen Begünstigungen steht unter dem Vorbehalt der Nachprüfbarkeit der Anspruchsvoraussetzungen im Wege der Amtshilfe; diese ist nicht nur im Verhältnis zu Deutschland und Italien, sondern auch im Verhältnis ~~zur Schweiz und~~ zu Liechtenstein gegeben (vgl. dazu näher ~~AÖF Nr. 84/1998, betreffend Schweiz und~~ AÖF Nr. 55/1999, ~~betreffend Liechtenstein~~).

7583 wird geändert (Klarstellung):

7583

Auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen und auf Grund der Doppelbesteuerungsverordnung, BGBl. II Nr. 474/2002, kann sich die Berechtigung zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommensteuer ergeben. Die Anrechnung erfolgt dabei stets auf Grund des betreffenden Abkommens oder der Doppelbesteuerungsverordnung und nicht auf Grund der Bestimmung des § 46 EStG 1988. Ausländische Steuern können auf Grund der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverordnung nur bis zur Höhe des "anrechenbaren Höchstbetrages" angerechnet werden. Zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ~~ist die Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen“ heranzuziehen~~ **sind die Auslandseinkünfte mit dem nach österreichischem innerstaatlichen Recht ermittelten Durchschnittssteuersatz (Einkommensteuer / Einkommen) zu multiplizieren.** Das für die Höchstbetragsformel maßgebende Einkommen ~~ist das nach österreichischem innerstaatlichem Steuerrecht zu veranlagende Einkommen.~~ **Nach Abkommensrecht freizustellende und nur für den Progressionsvorbehalt anzusetzende Auslandseinkünfte zählen nach innerstaatlichem Steuerrecht weiterhin zum steuerpflichtigem Einkommen und werden daher für Belange der Höchstbetragsberechnung nicht aus dem „Einkommen“ ausgeschieden.**

Der anrechenbare Betrag darf jenen Teil der österreichischen Einkommensteuer, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt, nicht übersteigen (Höchstbetrag). Im Fall der Berücksichtigung von Verlusten (Verlustausgleich, Verlustvortrag) hat die Ermittlung der bei der Höchstbetragsberechnung anzusetzenden Auslandseinkünfte stets in der Weise zu erfolgen, dass begünstigte Auslandseinkünfte möglichst erhalten bleiben (VwGH 15.04.1997, 93/14/0135).

Nach Rz 7583 wird Rz 7583a eingefügt (Klarstellung):

7583a

Kommt es bei der Veranlagung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person zum Zusammentreffen von Anrechnungs- und Befreiungsmethode, ist für Zwecke der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages (vgl. Rz 7583) die auf die Auslandseinkünfte entfallende inländische Steuer mit dem auf dem Welteinkommen basierenden Durchschnittssteuersatz zu ermitteln. Dabei sind die gesamten Einkünfte (inklusive der befreiten und der anrechnungsbegünstigten ausländischen Einkünfte) sowie die auf diese gesamten Einkünfte nach dem Tarif ermittelte Steuer zu berücksichtigen.

Beispiel:

Ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger betreibt in Österreich, Italien und Slowenien einen Gewerbebetrieb in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Der nach österreichischem Recht ermittelte Gesamtgewinn beträgt im Jahr 2023 € 140.000; davon entfallen € 25.000 auf die slowenische Betriebsstätte, € 30.000 auf die italienische Betriebsstätte und der Restbetrag auf das österreichische Stammhaus des Unternehmens. In Slowenien war eine Einkommensteuer von € 6.000 und in Italien eine Einkommensteuer von € 12.500 zu entrichten. Der Anrechnungshöchstbetrag für die in Italien entrichtete Steuer ist wie folgt zu ermitteln (vereinfachte Darstellung):

	2023
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Inland)	85.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb Italien (Anrechnungsmethode)	30.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb Slowenien (Befreiungsmethode)	25.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	140.000,00
- Sonderausgaben	-500,00
Schritt 1 Welteinkommen	139.500,00
Schritt 2 „Tarifsteuer“ ohne DBA $(139.500 - 90.000) \times 0,5 + 31.509$	56.259,00
Schritt 3 Durchschnittssteuersatz $(56.259 : 139.500 \times 100)$	40,33%
Anrechnungshöchstbetrag $(30.000 \times 40,33\%)$	<u>12.098,71</u>

Die in Italien entrichtete Steuer (12.500 €) kann somit nur in Höhe von 12.098,71 € auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werden.

7584 wird geändert (obsolet):

7584

Bei Ermittlung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte sind die hiermit in erkennbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben (Werbungskosten) zu berücksichtigen (siehe auch AÖF Nr. 49/1991). Eine Zusammenfassung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte ist je DBA-Partnerstaat zulässig ("per country limitation"); sollte von Steuerpflichtigen für jede Einkunftsquelle eine gesonderte Höchstbetragsberechnung vorgezogen werden ("per item limitation"), so ist die Anwendung dieser genaueren Methode nicht ausgeschlossen.

Rz 7588 wird geändert (Klarstellung):

7588

Als Progressionsvorbehalt werden jene Bestimmungen bezeichnet, die eine Berücksichtigung der aus der Bemessungsgrundlage auszuscheidenden Teile des Welteinkommens für Zwecke der Tarifiermittlung ermöglichen. **Dadurch können jene Teile des Einkommens, die beispielsweise nach Anwendung einer sich aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergebenden Befreiung in der Besteuerungskompetenz eines Staates verbleiben, mit dem Steuersatz besteuert werden, der auf das Welteinkommen entfällt.**

Rz 7590 wird geändert (Judikatur):

7590

Die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes stellt somit nicht **etwa** ein Doppelbesteuerungsabkommen dar, sondern ergibt sich aus der Anordnung des EStG 1988, dass sich der Steuersatz nach dem (Gesamt)Einkommen des unbeschränkt Stpfl bemisst (VwGH 29.07.2010, 2010/15/0021; **7.9.2022, Ra 2021/13/0067**). Bestimmungen ~~darin~~ **in einem Doppelbesteuerungsabkommen** haben nur einschränkenden oder klarstellenden Charakter (**siehe dazu näher Rz 7592**).

Rz 7591 wird geändert (Judikatur):

7591

~~Soweit ein Doppelbesteuerungsabkommen dem Wohnsitzstaat das Recht zugesteht~~ **Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sind die Steuern von den Einkünften, die im Österreich nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zur Besteuerung überlassenen Einkünften werden,** nach dem Satz zu erheben, der dem Welteinkommen entspricht. ~~Es ist daher bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes zwingend auf die ausländischen Einkünfte Bedacht zu nehmen. Zur Steuerermittlung in diesen Fällen entsprechend § 33 Abs. 11 EStG 1988 siehe Rz 7365 sowie LStR 2002 Rz 813~~. Die Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes steht nicht im Ermessen der Finanzbehörde, auch wenn dieser als "Kann-Bestimmung" in den diversen Abkommen abgefasst **oder in diesen gar nicht erwähnt** ist. Die zwingende Anwendung des EStG 1988 für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes hat ferner zur Folge, dass die ausländischen Einkünfte stets nach österreichischem Recht zu ermitteln sind (VwGH 06.03.1984, 83/14/0107). Näheres zur Ermittlung der Höhe der ausländischen Einkünfte siehe Rz 17.

Die Überschrift zu Abschnitt 28.7.3. wird wie folgt geändert.

28.7.3 Abkommen Doppelbesteuerungsabkommen

Rz 7592 wird geändert (Judikatur):

7592

In den meisten von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen findet sich im Methodenartikel (Art. 23 A Abs. 3 bzw. Art. 23 B Abs. 2 OECD-MA) eine Bestimmung, die für den abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat einen Progressionsvorbehalt vorsieht. Da sich die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt jedoch bereits aus dem innerstaatlichen Recht ergibt, ist dieser bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auch dann anzuwenden, wenn er im Abkommen nicht ausdrücklich eingeräumt wurde. Diesfalls steht das Abkommen der Anwendung des im innerstaatlichen Recht verankerten Progressionsvorbehalts nicht entgegen. Denn wird der Progressionsvorbehalt in einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht angeführt, kann damit lediglich konstatiert werden, dass er weder (ausdrücklich) eingeräumt noch verboten wurde (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Dies gilt auch dann, wenn das Abkommen zur Frage des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat keine Bestimmungen enthält (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067).

Die Anwendung des Progressionsvorbehalts erfolgt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen daher nicht nur, wenn Österreich der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat ist (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021), sondern ab der Veranlagung für das Jahr 2022 auch, wenn Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067) ist (Rz 7595).

Ein Progressionsvorbehalt kann angewendet werden, wenn dieser in einem Doppelbesteuerungsabkommen, und zwar im Methodenartikel, vorgesehen ist. Nach VwGH kann der Progressionsvorbehalt bei einer in Österreich unbeschränkt und abkommensrechtlich ansässigen natürlichen Person allerdings auch dann vorgenommen werden, wenn dieser im Doppelbesteuerungsabkommen nicht (ausdrücklich) eingeräumt wurde (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, zu einer nach dem DBA Österreich-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, nur in Italien zu steuernden Pension).

Bei Angehörigen der ausländischen diplomatischen und berufskonsularischen Vertretungen und bei unbeschränkt steuerpflichtigen Zweitwohnsitzern erfolgt jedoch im Allgemeinen weiterhin kein Progressionsvorbehalt (siehe näher Rz 326 und Rz 7595).

Die Überschrift des Abschnittes 28.7.4. entfällt.

28.7.4 Wohnsitzstaat ("Ansässigkeitsstaat")

Rz 7593 wird geändert (Judikatur):

7593

~~Durch den Progressionsvorbehalt behält sich der Wohnsitzstaat ("Ansässigkeitsstaat") des Abgabepflichtigen das Recht vor, jene Teile des Einkommens, die in Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen in seiner Besteuerungskompetenz verbleiben, mit dem Steuersatz zu besteuern, der auf das Welteinkommen entfällt. Als Wohnsitzstaat ("Ansässigkeitsstaat") gilt in den Doppelbesteuerungsabkommen jener Staat, in dem der Abgabepflichtige iSd Abkommens ansässig ist, dh. primär über eine ständige Wohnstätte (für Österreich gilt § 26 BAO) verfügt. Im Falle eines Wohnsitzes in beiden Vertragsstaaten (Doppelwohnsitz) wird die Ansässigkeit auf Grund des Gesamtbildes, in erster Linie der persönlichen (VwGH 18.1.1996, 93/15/0145; VwGH 22.3.1991, 90/13/0073) aber auch der wirtschaftlichen Verhältnisse beurteilt (Mittelpunkt der Lebensinteressen).~~

Rz 7595 wird geändert (Judikatur):

7595

Ist ein Abgabepflichtiger in Österreich bloß auf Grund eines Zweitwohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig, **und** kommt wegen des im Ausland befindlichen Mittelpunktes der Lebensinteressen auf Grund der Abkommensdefinitionen nur dem ausländischen Staat die Funktion des ~~Wohnsitzstaates~~ **Ansässigkeitsstaates** zu, ~~so dass~~ **ist in Österreich ab der Veranlagung 2022 im Allgemeinen kein auch ein Progressionsvorbehalt geltend zu berücksichtigen, da ein DBA der Anwendung des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat in der Regel nicht entgegensteht gemacht werden kann (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 einfacher Progressionsvorbehalt zu Gunsten des Wohnsitzstaates).** Ist der Abgabepflichtige auf Grund der Zweitwohnsitzverordnung jedoch nicht unbeschränkt steuerpflichtig (Rz 26a), erfolgt kein Progressionsvorbehalt.

Rz 7597 wird geändert (Judikatur):

7597

Ein unterjähriger Wechsel des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist möglich. **Dieser Wechsel hat jedoch keine Auswirkung auf die Anwendung des Progressionsvorbehaltes, solange im Inland aufgrund eines Wohnsitzes unbeschränkte Steuerpflicht besteht (siehe bereits Rz 7595).**

Beispiel:

~~Der Mittelpunkt der Lebensinteressen wird am 1. November 1999 von der Schweiz nach Österreich verlegt. Das schweizerische Dienstverhältnis wird zu diesem Zeitpunkt aufgelöst, in Österreich werden Einkünfte auf selbständiger Basis als EDV-Berater~~

~~erzielt. Für 1999 ist bereits in Österreich eine Steuererklärung als unbeschränkt Steuerpflichtiger einzureichen. Die Schweizer Einkünfte sind nicht zum Progressionsvorbehalt heranzuziehen, da dieser nur für Zeiträume geltend gemacht werden kann, in denen sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich befindet.~~

Nach Rz 7597 wird die Überschrift „28.7.4 Privilegienrecht“ samt Rz 7597a eingefügt (Judikatur):

28.7.4 Privilegienrecht

7597a

Bei Angehörigen der ausländischen diplomatischen und berufskonsularischen Vertretungen, die wie beschränkt Steuerpflichtige zu behandeln sind (Rz 326), erfolgt mangels unbeschränkter Steuerpflicht kein Progressionsvorbehalt.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen kommt ab der Veranlagung für das Jahr 2022 der Progressionsvorbehalt hingegen auch für durch privilegienrechtliche Abkommen (z.B. Wiener Diplomatenkonvention, Wiener Konsularkonvention oder Amtssitzabkommen) befreite Einkünfte zur Anwendung, sofern das jeweilige Abkommen dies nicht verbietet (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067). Der Progressionsvorbehalt erfolgt auch, wenn das jeweilige Abkommen ihn nicht erwähnt.

Rz 7704 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7704

Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 EStG 1988 liegen inländische Einkünfte vor, wenn sich die auszahlende Stelle nach § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988 im Inland befindet.

Bei Einkünften aus

- der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988,
- § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 und
- Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen ~~F~~**G**eldforderungen gegenüber Kreditinstituten

liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat. Ist dies der Fall, ist der inländische Schuldner zugleich nach § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 Abzugsverpflichteter, selbst wenn auch eine inländische auszahlende Stelle vorliegt.

Abzugsverpflichteter inländischer Schuldner ist daher

- bei Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen, Partizipationsscheinen im Sinne des Bankwesen- und Versicherungsaufsichtsgesetzes, Substanzgenussrechten und Anteilen aus körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften die jeweilige Körperschaft;
- bei Zuwendungen gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 die Privatstiftung;
- bei Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen **F**Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten das jeweilige Kreditinstitut.

Beispiele:

1. *Anleger A hält Aktien an der inländischen X-AG auf seinem Depot bei einer österreichischen Bank; die X-AG schüttet Dividenden aus. Die X-AG hat als inländische Schuldnerin der Kapitalerträge die KEST einzubehalten.*
2. *Anleger B hält Aktien an der deutschen Y-AG auf seinem Depot bei einer österreichischen Bank; die Y-AG schüttet Dividenden aus. Die österreichische Bank hat als inländische auszahlende Stelle die KEST einzubehalten.*
3. *Anleger C hält Aktien an der deutschen Z-AG auf seinem Depot bei einer ausländischen Bank; die Z-AG schüttet Dividenden aus. Die Dividenden unterliegen mangels inländischem Schuldner und inländischer auszahlender Stelle keinem KEST-Abzug, sind aber im Rahmen der Veranlagung zu erklären und mit dem besonderen Steuersatz von 27,5% (bis 31.12.2015 25%) zu besteuern.*
4. *Anleger D hält Anleihen an einem österreichischen Unternehmen und an einem deutschen Unternehmen auf seinem Depot bei einer österreichischen Bank; bei Kuponauszahlung hat in beiden Fällen die österreichische Bank als inländische auszahlende Stelle die KEST einzubehalten.*
5. *Anleger E hat ein Sparbuch bei seiner österreichischen Bank. Für die Zinsen hat diese als inländische Schuldnerin der Kapitalerträge die KEST einzubehalten.*
6. *Anleger F erhält Zuwendungen von der österreichischen A-Privatstiftung und der ausländischen B-Stiftung; beide Zuwendungen werden auf seinem Konto bei einer österreichischen Bank gutgeschrieben. Die **ÖA**-Privatstiftung hat als inländische Schuldnerin der Kapitalerträge KEST für die Zuwendung einzubehalten; die Zuwendung der B-Stiftung unterliegt keinem KEST-Abzug.*

Rz 7705b wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7705b

Zinserträge aus sonstigen **F**Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten unterliegen nur dann der Kapitalertragsteuernpflicht, wenn diesen Forderungen ein Bankgeschäft zu Grunde liegt (§ 27a Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Dies ist etwa der Fall, wenn ein Anleger einem Kreditinstitut ein verzinsliches Darlehen einräumt. Keine Kapitalertragsteuernpflicht besteht hingegen zB für Verzugszinsen, die ein Kreditinstitut auf Grund eines von ihm

abgeschlossenen Kaufvertrages bezahlt. Sehr wohl kapitalertragsteuerpflichtig sind dagegen Verzugszinsen, die aus der Rückabwicklung eines Wertpapiergeschäftes (zB aufgrund falscher Anlegerinformation) stammen.

Rz 7706c wird geändert (AbgÄG 2022):

7706c

Als Bescheinigung im Sinne des § 96 Abs. 4 ~~Z 1~~ EStG 1988 reichen beim Steuerabzug von Kapitalerträgen aus Einlagen und Forderungswertpapieren grundsätzlich alle Unterlagen aus, aus denen die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer ersichtlich ist (Sparbuch, Depotauszug). Eine Aufteilung der Beträge an Kapitalertragsteuer auf unterschiedlich verzinsten Einlagezeiträume ist nicht erforderlich.

Eine vollständige Bescheinigung ist allerdings dann auszustellen, wenn der Anleger dies wegen einer Anrechnung der Kapitalertragsteuer im Zuge der Veranlagung verlangt.

In allen anderen Fällen, in denen die Kapitalerträge nicht durch ein Kreditinstitut gezahlt werden, hat der Abzugsverpflichtete dem Empfänger der Kapitalerträge eine vollständige Bescheinigung nach § 96 Abs. 4 ~~Z 1~~ EStG 1988 zu erteilen. Diese Bescheinigung hat zu enthalten:

- die Höhe der Einkünfte und des Steuerbetrages
- den Zahlungstag der Einkünfte
- die Zeit, für welche die Einkünfte gezahlt worden sind, und
- das Finanzamt, an das der Steuerbetrag abgeführt worden ist.

Die Überschrift zu Abschnitt 29.2.2 wird geändert und lautet:

29.2.2 Depotführende Stelle bei realisierten Wertsteigerungen und verbrieften Derivaten

Rz 7707 wird geändert (AbgÄG 2022):

7707

Bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, **ausgenommen nicht verbrieft** **Derivate**, liegen inländische Einkünfte vor, wenn eine inländische depotführende Stelle oder eine inländische auszahlende Stelle im Sinne von § 95 Abs. 2 Z 2 lit. a und b EStG 1988 vorliegt und diese die Realisierung abwickelt. Damit decken sich auch im Bereich der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten das Vorliegen inländischer Einkünfte und das Vorhandensein eines Abzugsverpflichteten.

Da eine depotführende Stelle allerdings nur dann den Kapitalertragsteuerabzug vornehmen kann, wenn sie über die dazu notwendigen Informationen verfügt, ist die Abzugsverpflichtung nur dann gegeben, wenn die depotführende Stelle in das Realisierungsbeziehungswise Wertpapiergeschäft eingebunden ist. Voraussetzung ist daher, dass die depotführende Stelle die Realisierung selbst abgewickelt. Zur Abwicklung der Realisierung bei Kapitalmaßnahmen siehe § 2 Abs. 2 Z 1 Kapitalmaßnahmen-VO.

Rz 7709a wird geändert:

7709a

Depotführende Stellen im Sinne des BWG sind solche, die gemäß § 1 Abs. 1 Z 5 BWG „die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren für andere (Depotgeschäft)“ übernehmen. Eine Verwahrung von Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 5 BWG kann aber gemäß § 1 Abs. 2 Depotgesetz nur auf rechtlicher Grundlage des Depotgesetzes erfolgen, womit sämtliche Depotgeschäfte im Sinne des BWG unter die Bestimmungen des Depotgesetzes fallen. Durch die Verknüpfung des BWG mit dem Depotgesetz und dem daraus folgenden deckungsgleichen Wertpapierbegriff ergibt sich, dass Depotgeschäfte im Sinne des BWG nur im Zusammenhang mit Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 Depotgesetz abgeschlossen werden können.

Daraus folgt, dass die depotführenden Stellen im Sinne des EStG 1988 lediglich im Zusammenhang mit ihren Depotgeschäften im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 5 BWG iVm den Bestimmungen der §§ 2 ff Depotgesetz über die Verwahrungsarten und nur in Bezug auf Wertpapiere im Sinne des Depotgesetzes von der KEST-Abzugsverpflichtung betroffen sind. Eine KEST-Abzugsverpflichtung besteht somit etwa auch für Wertpapiere, die gemäß § 2 Depotgesetz sonderverwahrt werden (Streifbandverwahrung). Keine Kapitalertragsteuerabzugsverpflichtung besteht hingegen für geschlossen verwahrte Wertpapiere (geschlossenes Depot), da diese Verwahrungsart keine Verwahrung im Sinne des Depotgesetzes und somit kein Depotgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 5 BWG darstellt; für KEST-Abzugszwecke liegt daher keine depotführende Stelle im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vor. Ebenfalls keine Kapitalertragsteuerabzugsverpflichtung besteht bei nicht wertpapiermäßig verbrieften Derivaten, wie etwa Optionen oder Futures.

Werden im Rahmen eines Depotgeschäftes verwahrte Wertpapiere ausgefolgt, liegt jedenfalls eine Depotentnahme iSd § 27 Abs. 6 Z 1 lit. a 2 EStG 1988 vor (siehe dazu Abschnitt 20.2.2.4).

Nach Abschnitt 29.2.2 wird Abschnitt „29.2.2a Inländischer Schuldner oder inländischer Dienstleister bei Einkünften aus Kryptowährungen“ samt Rz 7709d bis Rz 7709f eingefügt (ÖkoStRefG 2022 Teil I, AbgÄG 2022):

29.2.2a Inländischer Schuldner oder inländischer Dienstleister bei Einkünften aus Kryptowährungen

7709d

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 liegen inländische Einkünfte aus Kryptowährungen vor, wenn

- bei laufenden Einkünften aus Kryptowährungen ein inländischer Schuldner oder ein inländischer Dienstleister gemäß § 95 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 vorliegt, der die Kryptowährungen oder sonstigen Entgelte gutschreibt und
- bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen ein inländischer Dienstleister gemäß § 95 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 vorliegt, der die Realisierung abwickelt.

7709e

Inländische Dienstleister gemäß § 95 Abs. 2 Z 3 lit. b EStG 1988 sind:

- Dienstleister mit Sitz, Wohnsitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland, die Dienste zur Sicherung privater kryptografischer Schlüssel anbieten, um Kryptowährungen im Namen eines Kunden zu halten, zu speichern oder zu übertragen (§ 2 Z 22 lit. a Finanzmarkt-Geldwäschegesetz [FM-GwG] idGF; „Walletanbieter“).
- Dienstleister mit Sitz, Wohnsitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland, die den Tausch von Kryptowährungen in gesetzlich anerkannte Zahlungsmittel und umgekehrt anbieten (§ 2 Z 22 lit. b FM-GwG).
- Die inländische Zweigstelle oder Betriebsstätte von ausländischen Dienstleistern im Sinne des § 2 Z 22 lit. a und b FM-GwG.

7709f

Da ein inländischer Dienstleister allerdings nur dann den Kapitalertragsteuerabzug vornehmen kann, wenn er über die dazu notwendigen Informationen verfügt, ist die Abzugsverpflichtung nur dann gegeben, wenn der inländische Dienstleister in das Realisierungs- bzw. Überlassungsgeschäft eingebunden ist. Voraussetzung ist daher, dass auch der inländische Dienstleister die Realisierung selbst abgewickelt. Werden daher auf einem Wallet eines inländischen Dienstleiters Kryptowährungen, die von Dritter Seite im Rahmen eines steuerpflichtigen Vorgangs bezogen werden, gutgeschrieben, ohne dass der inländische Dienstleister in den Abwicklungsvorgang einbezogen ist, besteht keine Verpflichtung zur Vornahme des KEST-Abzuges.

Bei den „Walletanbietern“ soll zudem durch den Zugriff auf den „privatekey“ sichergestellt sein, dass sie über den für den Kapitalertragsteuerabzug notwendigen Zugriff auf die Erträge verfügen. Ebenso müssen Dienstleister, die einen Umtausch von Kryptowährungen in Fiatwährung (Echtgeld) vornehmen, entweder Zugriff auf den „privatekey“ oder die Fiatwährung (Echtgeld) haben, um eine Abwicklung der Realisierung vorzunehmen. Besteht kein solcher Zugriff auf den „privatekey“ oder die Fiatwährung (Echtgeld), ist mangels Abwicklung der Realisierung auch kein Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen.

Nach Abschnitt 29.2.2a wird Abschnitt „29.2.2b Inländische und vergleichbare ausländische auszahlende Stelle bzw. Wertpapierfirma bei Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten“ samt Rz 7709g und Rz 7709h eingefügt:

29.2.2b Inländische und vergleichbare ausländische auszahlende Stelle bzw. Wertpapierfirma bei Einkünften aus nicht verbrieften Derivaten

7709g

Für Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten besteht grundsätzlich keine Verpflichtung zur Vornahme des Kapitalertragsteuerabzuges. § 27a Abs. 2 Z 7 EStG 1988 sieht jedoch die Möglichkeit zur freiwilligen Einhebung einer der Kapitalertragsteuer entsprechenden Abzugssteuer vor. Die Einhebung einer solchen Steuer führt zur Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes in Höhe von 27,5%.

Gemäß § 95 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 steht die Möglichkeit zum freiwilligen KEST-Abzug bei unverbrieften Derivaten sowohl

- inländischen auszahlenden Stellen gemäß § 95 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988 (siehe dazu Rz 7706) als auch
- für nach dem 28. Februar 2022 zufließende Kapitalerträge Wertpapierfirmen im Sinne des § 3 WAG 2018 offen, die sich für den Einbehalt und die Abfuhr einer der Kapitalertragsteuer entsprechenden Steuer eines konzessionierten Zahlungsdienstleisters im Sinne des § 7 ZaDiG 2018, eines E-Geldinstitutes im Sinne des § 3 Abs. 2 E-Geldgesetz oder eines zum Abzug einer der Kapitalertragsteuer vergleichbaren Steuer sonst Berechtigten bedienen (ÖkoStRefG 2022 Teil I).

7709h

Aus unionsrechtlichen Gründen kann ab dem 20. Juli 2022 (AbgÄG 2022) die der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer für nicht verbrieftes Derivate auch von einer ausländischen mit einer inländischen vergleichbaren auszahlenden Stelle einbehalten werden. Für vergleichbare ausländische Wertpapierfirmen bzw. Zahlungsdienstleister besteht diese Möglichkeit seit 1. März 2022 (ÖkoStRefG 2022 Teil I).

Voraussetzung zur Vornahme eines freiwilligen KESt-Abzuges durch vergleichbare ausländische Anbieter ist jedoch, dass mit deren Ansässigkeitsstaat umfassende Amtshilfe besteht und ein steuerlicher Vertreter bestellt ist. Zur Sicherstellung einer haftungssicheren und korrekten KESt-Abfuhr auch in Auslandsfällen haften der steuerliche Vertreter und derausländische Anbieter für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer zur ungeteilten Hand. Als steuerlicher Vertreter kann nur ein inländischer Wirtschaftstreuhänder oder eine Person bestellt werden, die dem zuständigen Finanzamt vergleichbare fachliche Qualifikationen nachweist.

Rz 7710 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7710

Die KESt ist gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 grundsätzlich im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge vom Abzugsverpflichteten iSd § 95 Abs. 2 EStG 1988, demnach entweder vom Schuldner der Kapitalerträge, der auszahlenden Stelle oder der depotführenden Stelle abzuziehen und einzubehalten. Die Zuflussbestimmungen des § 95 Abs. 3 EStG 1988 gehen als spezielle Bestimmung sowohl dem § 19 EStG 1988 als auch den Realisationsbestimmungen des BV-Vergleichs vor.

Der Zufluss von Zinsen aus Spar- und Sichteinlagen tritt grundsätzlich im Zeitpunkt des Abschlusses der Einlagen ein. Der Abschluss wird regelmäßig am Ende eines Kalenderjahres bzw. bei unterjähriger voller Auszahlung der Einlage im Auszahlungszeitpunkt vorgenommen (§ 32 Abs. 5 BWG). Bei Sparbriefen, Kapitalsparbüchern, Termineinlagen und Festgeldern unterliegen der Abschluss und damit der Zuflusszeitpunkt der Zinsen der zivilrechtlichen Vereinbarung. Im Regelfall erlangt der Anleger jedoch im Zeitpunkt des Endes der Laufzeit bzw. im Zeitpunkt der vorzeitigen Auszahlung der Einlage die Verfügungsmacht über den Kapitalertrag. Ein Zufluss der Kapitalerträge und damit die Abzugspflicht sind daher in einem dieser Zeitpunkte gegeben, auch wenn die Einlage über die vereinbarte Laufzeit bestehen bleibt.

Beispiel:

Ein Sparbrief weist eine Laufzeit von 18 Monaten auf. Er wird am 10. Jänner 2005 ausgegeben und Ende der vorgesehenen Laufzeit, das ist der 10. Juli 2012, eingelöst. Die Abzugspflicht für den Kapitalertrag entsteht am 10. Juli 2012. Wäre der Sparbrief vorzeitig am 25. Mai 2011 eingelöst worden, wäre in diesem Zeitpunkt die Abzugspflicht entstanden. Hätte der Anleger das Kapital aus dem Sparbrief über dessen Laufzeit hinaus als Einlage bei der Bank bis 31. Dezember 2012 "stehen gelassen", so wäre die Abzugspflicht für den Kapitalertrag aus dem Sparbrief dennoch am 10. Juli 2012 entstanden.

Die Abzugspflicht für Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren entsteht im Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalerträge. Trifft die Abzugspflicht den Emittenten, so richtet sich die Fälligkeit nach den jeweiligen Anleihebedingungen. Ist nicht der Emittent zum Steuerabzug

verpflichtet, sondern eine auszahlende Stelle iSd § 95 Abs. 2 EStG 1988 (kuponauszahlende Bank), so ist für den Zeitpunkt des Steuerabzuges die Fälligkeit der Kuponauszahlung gegenüber dem Kuponinhaber maßgeblich.

Die Fälligkeit von Kapitalerträgen aus Wertpapierpensionsgeschäften sowie aus Wertpapierleihegeschäften richtet sich nach den bei Abschluss festgelegten Bedingungen, bei Wertpapierpensionsgeschäften ohne unterdrücktem Kupon nach der Kuponfälligkeit.

Inländische Beteiligungserträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen an jenem Tag zu, der im Ausschüttungsbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988.

Bei ausländischen Beteiligungserträgen, die über eine inländische auszahlende Stelle zufließen, ist für Zwecke des KESt-Abzuges auf den tatsächlichen Zufluss abzustellen (Gutschrift auf dem Konto des Anlegers).

Bei sonstigen Bezügen aus Aktien oder Anteilen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung (zB verdeckte Ausschüttungen) gilt gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG 1988 als Zuflusszeitpunkt für Zwecke des KESt-Abzuges der Zufluss iSd § 19 EStG 1988. Auch der Vorteil des Gesellschafters, die Kapitalertragsteuer nicht zu tragen, ist durch die Auszahlung des Betrages ohne Abzug der Kapitalertragsteuer gleichzeitig eingetreten, wenn auch die Zahlung erst mangels rechtzeitiger Einforderung der Kapitalertragsteuer als Nettobetrag (Betrag nach Abzug der Kapitalertragsteuer) zu beurteilen ist (vgl. VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0104).

Zuwendungen von Privatstiftungen fließen beim Begünstigten gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 EStG 1988, sofern sie vom Stiftungsvorstand beschlossen wurden, an jenem Tag zu, der im Beschluss als Tag der Zuwendung bestimmt ist. Sofern im Beschluss kein Tag der Zuwendung bestimmt ist, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens. Bei Zuwendungen ohne Vorliegen eines Beschlusses ist der Zufluss gemäß § 95 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mit der Zuwendung an den Begünstigten anzunehmen. Analog zur verdeckten Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften wird bei verdeckten Zuwendungen einer Privatstiftung der Vorteil des Empfängers, die Kapitalertragsteuer nicht tragen zu müssen, durch Zufluss der Zuwendung ohne Abzug der Kapitalertragsteuer gleichzeitig eintreten.

Bei Erträgen aus Wertsteigerungen, ~~und~~ Derivaten **und Kryptowährungen** ist der KESt-Abzug gemäß § 95 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 im Zeitpunkt des Zufließens gemäß § 19 EStG 1988 vorzunehmen. Maßgeblich für den KESt-Abzug ist daher der Zeitpunkt des Zufließens des Veräußerungserlöses.

Zum Zeitpunkt des KESt-Abzuges bei Depotentnahmen siehe Rz 7718, zum Zeitpunkt des KESt-Abzuges bei Entstrickung iSd § 27 Abs. 6 Z 1 iVm § 95 Abs. 3 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988 siehe Rz 7715.

Rz 7711 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7711

Bei der aufgrund des Eintritts von Umständen, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988, ~~oder~~ eines Derivats iSd § 27 Abs. 4 EStG 1988 **oder einer Kryptowährung iSd § 27 Abs. 4a EStG 1988** führen (Entstrickung), entstehenden Steuerpflicht (§ 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988; siehe dazu ausführlich Abschnitt 20.2.2.4) hängt die Art der Erhebung der Steuer – im Veranlagungsweg oder durch Kapitalertragsteuerabzug – von verschiedenen Kriterien ab.

Rz 7712 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7712

Wenn von der Entstrickung verbrieft (depotfähige) und auf einem Wertpapierdepot iSd BWG tatsächlich verwahrte Wirtschaftsgüter und Derivate iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 betroffen sind – insoweit also durch die Entstrickung „inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen“ iSd § 93 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 erzielt werden – findet die steuerliche Erfassung grundsätzlich im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs statt. **Dies gilt sinngemäß für Kryptowährungen iSd § 27 Abs. 4a EStG 1988, die bei einem inländischen Dienstleister verwahrt werden.** Eine Ausnahme besteht dabei für Wirtschaftsgüter, ~~und~~ Derivate **und Kryptowährungen**, auf die kein Sondersteuersatz anwendbar ist (gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988). Diese können ebenso wie die sonstigen nicht verbrieften Wirtschaftsgüter und Derivate nur im Rahmen der Veranlagung erfasst werden (siehe dazu Abschnitt 20.5.1).

Rz 7713 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7713

Da die abzugsverpflichteten depotführenden Stellen **oder inländischen Dienstleister** in der Regel keine Kenntnis über das Vorliegen von die Entstrickungsbesteuerung auslösenden Umständen haben, sieht § 94 Z 7 EStG 1988 als Ausnahme vom Grundsatz der Steuererhebung im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs vor, dass bei Einkünften gemäß § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 – bei Entstrickung – grundsätzlich keine Kapitalertragsteuer abzuziehen ist.

Rz 7713a wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7713a

Diese Ausnahme gilt jedoch dann nicht, wenn der Abzugsverpflichtete vom Steuerpflichtigen über die Entstrickung informiert wird. Meldet der Steuerpflichtige somit seinen Wegzug, hat die abzugsverpflichtete depotführende Stelle **oder der abzugsverpflichtete inländische Dienstleister** – im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge – den Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen (§ 94 Z 7 erster Satz EStG 1988). Sind Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstigen ~~F~~**Geldforderungen** gegenüber Kreditinstituten vorhanden, gilt dabei der Schuldner der Kapitalerträge (§ 93 Abs. 2 Z 1 zweiter Satz EStG 1988) als depotführende Stelle im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 2 lit. a EStG 1988.

Rz 7713b wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7713b

Als Entstrickung gelten entsprechend § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 sämtliche Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Wirtschaftsgutes, ~~oder~~ **Derivates oder einer Kryptowährung** iSd § 27 Abs. 3 ~~und bis 4a~~ EStG 1988 führen (siehe dazu ausführlich Abschnitt 20.2.2.4.1). Die Verlagerung der Entstrickungsbesteuerung in die Sphäre der – als Abzugsverpflichtete – den Kapitalertragsteuerabzug abwickelnden depotführenden Stellen **bzw. inländischen Dienstleister** findet somit beispielweise auch dann statt, wenn – trotz des unveränderten Wohnsitzes und eines unveränderten Depotbestandes – eine unentgeltliche Übertragung der sich auf dem Depot befindlichen Wirtschaftsgüter, ~~und~~ **Derivate und Kryptowährungen** auf eine im Ausland ansässige Person gemeldet wird. Bei Übertragungen auf eine ausländische depotführende Stelle hat die übertragende depotführende Stelle im Zweifel davon auszugehen, dass auf einen beschränkt Steuerpflichtigen übertragen wird.

Rz 7715 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7715

Wie generell bei allen Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen darf der Abzugsverpflichtete auch beim Wegzug den Kapitalertragsteuerabzug nur im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge vornehmen (§ 95 Abs. 3 EStG 1988).

Um die für den Abzug und die Abfuhr der Kapitalertragsteuer notwendige Liquidität zu gewährleisten, wird der Zufluss nicht im Zeitpunkt der Entstrickung oder der Meldung der Entstrickung angeordnet, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt vorgesehen. Die Kapitalerträge gelten dabei erst im Zeitpunkt einer tatsächlichen Veräußerung oder einer Entnahme bzw. eines sonstigen Ausscheidens aus dem Depot als zugeflossen (§ 95 Abs. 3 Z 3

dritter Teilstrich EStG 1988). Sind Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstigen ~~F~~**Geldforderungen** gegenüber Kreditinstituten vorhanden, gelten die Erträge nach Maßgabe des § 19 EStG 1988 als zugeflossen. Im Falle des Zuflusses aufgrund eines – liquiditätslos erfolgenden – Depotentnahmetatbestands steht dem Abzugsverpflichteten das Zurückbehaltungsrecht des § 95 Abs. 3 Z 3 letzter Satz EStG 1988 zu. Durch den nach hinten verschobenen Zuflusszeitpunkt kommt somit das Nichtfestsetzungskonzept faktisch auch für Drittstaaten iSd § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 zum Tragen.

Rz 7720a wird geändert (AbgÄG 2022):

7720a

Wird bei einer Entnahme aus dem Depot Kapitalertragsteuer abgezogen, hat der Abzugsverpflichtete dem Depotinhaber eine Bestätigung gemäß § 96 Abs. 4 ~~Z~~ EStG 1988 auszustellen. Der gemeine Wert im Zeitpunkt der Entnahme gilt zukünftig als Anschaffungskosten der betreffenden Wertpapiere.

Rz 7723 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7723

Der Nachweis der für den Kapitalertragsteuerabzug notwendigen Daten kann durch entsprechende Unterlagen erfolgen, insbesondere durch zum Termin ausgestellte:

- Depotauszüge,
- Kauf- und sonstige Abrechnungsbelege,
- Bescheinigungen im Sinne des § 96 Abs. 4 EStG 1988 über eine vorangegangene steuerpflichtige Entnahme und
- KEST-Anmeldungen bei Zuwendungen von Wertpapieren von einer Privatstiftung an Begünstigte (siehe dazu Rz 7776a).

Werden von einer inländischen depotführenden Stelle ausgestellte Depotauszüge bzw. Abrechnungsbelege als Nachweis vorgelegt, allerdings keine Bescheinigung im Sinne des § 96 Abs. 4 ~~Z~~ EStG 1988 über eine vorangegangene steuerpflichtige Entnahme, gilt der Nachweis als nicht erbracht.

Rz 7726 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

7726

Im Zeitpunkt des Depotzugangs des Wertpapiers hat die depotführende Stelle grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungskosten zu erfassen. Sind die Anschaffungskosten nicht bekannt, weil weder – im Falle eines Anschaffungsvorganges – die depotführende Stelle als

Kommissionär tätig geworden ist, noch – im Falle einer Depotübertragung – von der übertragenden depotführenden Stelle eine Datenweitergabe stattgefunden hat, sind sie durch den Depothaber der depotführenden Stelle nachzuweisen (siehe oben Abschnitt 20.2.2.54.3.1.2). Gelingt ein solcher Nachweis nicht, kommt zunächst die Pauschalbewertungsvorschrift des § 93 Abs. 4 erster und zweiter Satz EStG 1988 zur Anwendung.

Danach ist „für Zwecke des Steuerabzugs davon auszugehen, dass die Anschaffungskosten dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Depoteinlage, vermindert um 0,5% für jeden seit der Anschaffung vergangenen Monat entsprechen“, wobei zumindest „der halbe gemeine Wert zum Zeitpunkt der Depoteinlage anzusetzen“ ist. Voraussetzung für diese Pauschalbewertung ist somit die Kenntnis eines gemeinen Wertes im Zeitpunkt des Depotzuganges sowie des Zeitpunktes der Anschaffung. Für solche im Zeitpunkt der Depoteinlage abgeleitete Anschaffungskosten hat eine Fortschreibung der Anschaffungskosten (zB Korrektur um ausschüttungsgleiche Erträge) zu erfolgen.

Nach Abschnitt „29.5.1.2 Stichtagsbewertungsvorschrift nach § 124b Z 185 EStG 1988“ wird folgender Abschnitt „29.5.1.3 Pauschale Ermittlung nach § 93 Abs. 4a EStG 1988“ samt Unterabschnitten und den Rz 7735a bis 7735f eingefügt (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

29.5.1.3 Pauschale Ermittlung nach § 93 Abs. 4a EStG 1988

29.5.1.3.1 Allgemeines

7735a

Die Pauschalbewertungsvorschrift des § 93 Abs. 4a EStG 1988 dient dazu, in jenen Fällen, in denen die für den Kapitalertragsteuerabzug notwendigen Daten – die Anschaffungskosten, der gemeine Wert und das Anschaffungsdatum – dem abzugsverpflichteten inländischen Dienstleister weder bekannt, noch mit zumutbarem Aufwand ermittelbar sind, den Kapitalertragsteuerabzug auf Basis fingierter Werte zu ermöglichen. Eine Besonderheit beim KEST-Abzug für Einkünfte aus Kryptowährungen liegt darin, dass – im Gegensatz zum klassischen Wertpapiergeschäft – bei Kryptowährungen eine lückenlose Feststellung der Anschaffungskosten durch den Abzugsverpflichteten in vielen Fällen nicht möglich ist. Dies ist dadurch bedingt, dass Kryptowährungen häufig nicht durchgängig bei zum KEST-Abzug verpflichteten Dienstleistern gehalten werden, sondern zwischenzeitig an andere Kryptowährungsadressen (zB Offline-Wallets) übertragen werden. Um jedoch auch für diese Fälle eine Abzugsmöglichkeit zu schaffen, enthält § 93 Abs. 4a EStG 1988 die umfassende Möglichkeit für die Abzugsverpflichteten, vom Steuerpflichtigen bekannte gegebene Informationen zu übernehmen, soweit beim Abzugsverpflichteten keine entgegenstehenden Daten vorhanden sind. Die Pauschalbewertungsvorschrift kann somit dann zur Anwendung kommen, wenn

Kryptowährungen erstmalig auf eine Kryptowährungsadresse oder eine Kryptowährungswallet eines inländischen abzugsverpflichteten Dienstleisters zugehen. Spätere pauschale Wertansätze sind auf Grundlage des § 93 Abs. 4a EStG 1988 unzulässig, es sei denn, es stellt sich nachträglich heraus, dass der Nachweis der Anschaffungskosten unrichtig war.

7735b

§ 93 Abs. 4a Z 1 EStG 1988 iVm § 1 KryptowährungsVO sieht für Steuerpflichtige die Möglichkeit zur Bekanntgabe der notwendigen Steuerdaten an den Abzugsverpflichteten vor. Folgende Steuerdaten können dem Abzugsverpflichteten bekannt gegeben werden:

- 1. das Anschaffungsdatum der Kryptowährung oder, wenn der Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge erfolgt ist und der gleitende Durchschnittspreis anzuwenden ist, der Anschaffungszeitraum;**
- 2. die Anschaffungskosten der betreffenden Kryptowährung, wobei diese unter Anwendung des gleitenden Durchschnittspreises zu ermitteln sind (siehe Rz 6178x f);**
- 3. die Information, ob seit Erwerb der betreffenden Kryptowährung ein steuerneutraler Tausch im Sinne des § 27b Abs. 3 Z 2 zweiter Satz EStG 1988 erfolgt ist.**

Der Abzugsverpflichtete kann Inhalt und Struktur der zu übermittelnden Steuerdaten vorgeben, wobei durch § 2 Abs. 3 KryptowährungsVO auch die Übermittlung durch externe Dienstleister (insbesondere Steuersoftwareanbieter) zugelassen werden kann. Liegen dem Abzugsverpflichteten jedoch im Vorhinein Informationen vor, die zu begründeten Zweifeln an den Informationen der externen Dienstleister führen, dürfen in diesem Fall die Daten nicht übernommen werden.

Die Bekanntgabe und Plausibilisierung der Steuerdaten kann umgehend bei Übertragung der Kryptowährungen an den Abzugsverpflichteten erfolgen. Spätestens hat diese jedoch unmittelbar vor der Realisierung zu erfolgen (zB bei Custody Providern, die im Rahmen einer Veräußerung in die Abwicklung einer Realisierung eingebunden sind). Können die Daten dabei nicht plausibilisiert werden, hat der Abzugsverpflichtete diese gemäß § 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988 anzusetzen.

Ein auf korrekten Angaben des Steuerpflichtigen basierender KESt-Abzug entfaltet Endbesteuerungswirkung.

29.5.1.3.2 Plausibilitätsprüfung

7735c

Der Abzugsverpflichtete hat die Angaben des Steuerpflichtigen auf deren Plausibilität zu überprüfen, wobei eine standardisierte automatisationsunterstützte Überprüfung erfolgen kann. Dabei kann ein automatisierter Abgleich mit historischen Anschaffungskursen der jeweiligen Kryptowährungen erfolgen, wobei auch angemessene Schwankungen Berücksichtigung finden können.

Eine manuelle Einzelfallüberprüfung muss somit nicht stattfinden. Soweit die standardisierte Überprüfung durch den Abzugsverpflichteten nicht vorgenommen wird oder deren Ergebnis als nicht plausibel eingestuft wurde, steht es dem Abzugsverpflichteten frei, vom Steuerpflichtigen weitere Nachweise zu den Steuerdaten zu verlangen. Als Nachweise können beispielsweise Kaufbelege von anerkannten Kryptowährungsbörsen oder eine Bestätigung eines Steuerberaters herangezogen werden. Sofern der Steuerpflichtige Anschaffungskosten in Höhe von Null bekannt gibt, kann eine Plausibilitätsprüfung unterbleiben.

29.5.1.3.3 Pauschaler Wertansatz nach § 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988

7735d

Sofern der Steuerpflichtige keine Angaben zu den tatsächlichen Anschaffungskosten und dem Anschaffungszeitpunkt macht bzw. diese Angaben offensichtlich unrichtig (zur Plausibilitätsprüfung siehe Rz 7735c) sind und daher vom Abzugsverpflichteten nicht verwendet werden können, sieht § 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988 eine pauschale Ermittlung der Steuerdaten vor. Dabei ist von einer Anschaffung nach dem 28. Februar 2021 und damit von steuerhängigem Neuvermögen auszugehen. Die Anschaffungskosten sind in diesem Fall vom Abzugsverpflichteten pauschal in Höhe des halben Veräußerungserlöses anzusetzen.

29.5.1.3.4 Ausschluss von der Steuerabgeltungswirkung und vom Verlustausgleich nach § 93 Abs. 7 EStG 1988

7735e

Wird der Kapitalertragsteuerabzug auf Basis von nach § 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988 abgeleiteten Werten durchgeführt, bewirkt der Steuerabzug keine Steuerabgeltung nach § 97 EStG 1988 (§ 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988). Ebenso entfaltet der Steuerabzug keine Abgeltungswirkung, wenn die gemäß § 93 Abs. 4a Z 1 EStG 1988 vom Steuerpflichtigen bekannt gegebenen Steuerdaten unrichtig sind, selbst wenn der Abzugsverpflichtete diese für Zwecke des KEst-Abzuges übernehmen kann, weil keine offensichtliche Unrichtigkeit vorliegt.

Der Ausschluss von der Steuerabgeltung bewirkt somit eine Veranlagungspflicht für jene Kryptowährungen, bei denen der KESt-Abzug ausgehend von pauschal ermittelten Werten oder von unrichtig angegebenen Werten durchgeführt worden ist. In weiterer Folge sind vom Steuerpflichtigen „die tatsächlichen Anschaffungskosten“ im Rahmen der Veranlagung nachzuweisen. Können die tatsächlichen Werte nicht nachgewiesen werden, sind diese gemäß § 184 BAO zu schätzen.

7735f

Weiters sind Einkünfte, bei denen der KESt-Abzug auf der Grundlage pauschaler Werte gemäß § 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988 vorgenommen wurde, vom Verlustausgleich durch den inländischen Dienstleister (§ 93 Abs. 7 EStG 1988) ausgenommen. Dies gilt nicht für laufende Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 2 EStG 1988 aus Wirtschaftsgütern mit pauschal ermittelten Anschaffungskosten; diese sind in den automatischen Verlustausgleich einzubeziehen.

Rz 7737 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7737

Nach der ersten Fiktion hat der Abzugsverpflichtete davon auszugehen, dass Wirtschaftsgüter, ~~und~~ **Derivate und Kryptowährungen** im Sinne des § 27 Abs. 3 ~~bis~~ **und 4a** EStG 1988 nicht in einem Betriebsvermögen gehalten werden. Dies führt dazu, dass für Zwecke des Kapitalertragsteuerabzugs keine Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatvermögen getroffen werden muss.

Damit entfällt die unterschiedliche Behandlung der Anschaffungsnebenkosten, womit das Ansatzverbot des § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 für sämtliche depotverwahrten Wertpapiere zur Anwendung gelangt (**zur Nichtanwendbarkeit von § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 bei Kryptowährungen siehe Rz 6105a**). Bei tatsächlich im Betriebsvermögen gehaltenen Wertpapieren können die Anschaffungsnebenkosten im Rahmen der zwingend durchzuführenden Veranlagung berücksichtigt werden.

Rz 7737a wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7737a

Ebenso wird der Kapitalertragsteuerabzug auf ausschüttungsgleiche Erträge bei Anteilen an Investmentfonds und § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden einheitlich vorgenommen. Einbehalten und abgeführt wird vom Abzugsverpflichteten stets nur der Kapitalertragsteuerbetrag, der auf die 60% des positiven Saldos aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 **sowie des § 27b Abs. 3 EStG 1988** gemäß § 186 Abs. 2 Z 1 erster Satz InvFG 2011 entfällt. Bei tatsächlich im

Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen sind die restlichen 40% des positiven Saldos aus Einkünften im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 **sowie des § 27b Abs. 3 EStG 1988** nach Abzug der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Investmentfonds im Rahmen der zwingend durchzuführenden Veranlagung zu erklären (siehe § 186 Abs. 2 Z 1 vorletzter Satz InvFG 2011).

Rz 7739 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7739

Nach der dritten Fiktion hat der Abzugsverpflichtete davon auszugehen, dass bei der Meldung der Entstrickung durch den Steuerpflichtigen der Zeitpunkt der Entstrickung dem Zeitpunkt der Meldung entspricht.

Bei Vorliegen von Umständen, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs im Verhältnis zu anderen Staaten führen – § 27 Abs. 6 Z 1 EStG 1988 – hat die depotführende Stelle **bzw. der inländische Dienstleister** den Kapitalertragsteuerabzug durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige die Entstrickung meldet (§ 94 Z 7 EStG 1988). Die Bemessungsgrundlage ist dabei gemäß § 27a Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Eintritts der Umstände und den Anschaffungskosten. Die Fiktion bewirkt somit, dass der Abzugsverpflichtete den genauen Zeitpunkt des Eintritts der Umstände nicht ermitteln muss, sondern die Bemessungsgrundlage mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Meldung und den Anschaffungskosten anzunehmen hat. Dies gilt analog im Fall der Entstehung des Besteuerungsrechts.

Sind daher die Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs geführt haben, bereits vor der Meldung eingetreten, hat der Steuerpflichtige im Rahmen der Veranlagung den genauen Zeitpunkt anzugeben, damit die Besteuerung ausgehend vom gemeinen Wert im tatsächlichen Zeitpunkt des Eintritts der Umstände korrekt vorgenommen werden kann.

Nach Abschnitt „29.5.2.3 Wegzugszeitpunktfiktion“ wird Abschnitt „29.5.2.4 Umgründungsfiktion“ samt Rz 7739a eingefügt (AbgÄG 2022):

29.5.2.4 Umgründungsfiktion

7739a

Die vierte Fiktion steht in Zusammenhang mit dem Ausnahmetatbestand zur Depotübertragung gemäß § 27 Abs. 6 Z 2 sechster Teilstrich EStG 1988. Demnach hat der Abzugsverpflichtete davon auszugehen, dass eine Depotübertragung im Rahmen einer Umgründung vorliegt, wenn der Steuerpflichtige der depotführenden Stelle anhand

geeigneter Unterlagen (insbesondere notariell beurkundeter Beschluss bzw. Vertrag oder Notariatsakt über die Umgründung) das Vorliegen einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz glaubhaft macht (siehe dazu Abschnitt 20.2.2.5.3.1).

Rz 7742 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

7742

Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen mit Kapitalerträgen im Sinne des § 27 EStG 1988 nach Maßgabe des § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht. Diese erstreckt sich auf

- Einkünfte, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind
- Inländische Dividenden, soweit keine Befreiung vom KESt-Abzug vorliegt
- Ausschüttungen aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit keine Befreiung vom KESt-Abzug vorliegt
- Bezüge aus Partizipationskapital im Sinne des BWG und VAG und aus Genussscheinen, soweit jeweils keine Befreiung vom KESt-Abzug vorliegt
- ~~Zinsen aus durch inländische Grundstücke u.Ä. besicherte Forderungen~~ **inländische Zinsen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 oder inländische Stückzinsen gemäß § 27 Abs. 6 Z 5 EStG 1988 (einschließlich solche bei Nullkuponanleihen und sonstigen Forderungswertpapieren), soweit keine Befreiung vom KESt-Abzug vorliegt**
- Gewinnanteile stiller Gesellschafter
- Ausschüttungen aus Agrargemeinschaften
- Immobiliengewinne inländischer Immobilien eines in- oder ausländischen § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebildes
- Wertsteigerungen von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft, soweit
 - diese Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat und
 - der Steuerpflichtige oder im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs der Steuerpflichtige oder sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war.

Rz 7742a wird geändert (AbgÄG 2022):

7742a

Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 sowie Einkünfte aus Kryptowährungen, sowohl laufende Einkünfte gemäß § 27b Abs. 2 EStG 1988 als auch

Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kryptowährungen gemäß § 27b Abs. 3 EStG 1988, unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht.

Sofern dem Abzugsverpflichteten bekannt ist, dass es sich um keinen unbeschränkt steuerpflichtigen Anleger handelt, kann der Kapitalertragsteuerabzug unterbleiben, sofern auch keine beschränkte Steuerpflicht vorliegt (zum Nachweis siehe dazu Rz 7745; zur Ausnahme von der Abzugspflicht bei Einkünften gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 siehe Rz 7777). Wird vom Abzugsverpflichteten dennoch Kapitalertragsteuer einbehalten, kann diese gemäß § 240 Abs. 3 BAO rückerstattet werden.

~~Zinsen aus Einlagen bei Kreditinstituten und aus Forderungswertpapieren sowie Einkünfte gemäß § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988 sowie Erträge aus Kapitalanlagefonds unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht. Beschränkte Steuerpflicht könnte in diesen Fällen nur dann gegeben sein, wenn eine Besicherung durch inländische Grundstücke vorliegt. Derart besicherte Forderungswertpapiere (Pfandbriefe) sind allerdings ausdrücklich von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen.~~

Rz 7744 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7744

Personen, die sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befinden und im Inland lediglich über einen Zweitwohnsitz verfügen, den sie allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen nicht länger als 70 Tage pro Jahr benützen (§ 1 Abs. 1 der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003), haben keinen Wohnsitz im Sinne des § 1 EStG 1988 und unterliegen daher nicht der unbeschränkten, sondern der beschränkten Steuerpflicht. ~~Der Abzugsverpflichtete~~ Die Bank ist im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer-Erhebung nicht verpflichtet, das Vorliegen der Verordnungsvoraussetzungen (Vorlage des gemäß § 1 Abs. 2 Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, zu führenden Verzeichnisses über die Tage der inländischen Wohnungsbenützung) zu prüfen, wenn vom Anleger eine entsprechende Erklärung abgegeben wird. Die Verantwortung für die Richtigkeit der Erklärung liegt beim Anleger. Ergeben sich jedoch auf Grund der nach dem BWG durchzuführenden Prüfungen oder aus sonstigen Gründen Zweifel daran, sind diese Erkenntnisse auch für steuerliche Zwecke zu verwerten. Bis zur endgültigen Klärung des Sachverhalts ist jedenfalls ein KEST-Abzug vorzunehmen.

Rz 7745 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7745

Unterliegen Kapitalerträge ausländischer Anleger nicht der beschränkten Steuerpflicht, ~~so~~ kann unter bestimmten Voraussetzungen von der Vornahme eines Steuerabzugs abgesehen werden. Der Steuerabzug darf nur dann unterbleiben, wenn der Anleger dem **Abzugsverpflichteten Kreditinstitut (auszahlende Stelle)** seine Ausländereigenschaft nachweist bzw. glaubhaft macht. Es ist der Umstand nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass der Anleger im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Dazu ist es erforderlich, dass der Anleger einen amtlichen Lichtbildausweis iSd § 6 Abs. 2 Z 1 FM-GwG vorlegt, aus dem seine Identität zweifelsfrei hervorgeht. **Der Abzugsverpflichtete Das Kreditinstitut (der Emittent)** muss den Namen des Anlegers, die ausstellende Behörde und die amtliche Nummer des Lichtbildausweises in geeigneter Form festhalten und diese Angaben nach den Regelungen des BWG überprüfen. Überdies muss der Anleger – gleichgültig, ob er ausländischer oder österreichischer Staatsbürger ist – seine Adresse angeben; auch diese ist in geeigneter Form festzuhalten.

Rz 7748 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7748

Für ausländische Körperschaften sind zusätzlich auf Grund einer Identitätsprüfung iSd § 40 BWG schriftlich festzuhalten:

- Urkunde, aus der sich die rechtliche Existenz der Körperschaft ergibt.
- Die persönlichen Daten der natürlichen Person, die für die Körperschaft auftritt, einschließlich Vertretungsnachweis sowie Urkunde über ihre organschaftliche Stellung, falls sie eine solche bekleidet.
- Name und Sitz der ausländischen Körperschaft.

Der Abzugsverpflichtete Die kuponauszahlende Stelle hat mit der ihm zumutbaren Sorgfalt die gemachten Angaben zu überprüfen. Zumutbar sind immer die im BWG enthaltenen Sorgfaltspflichten; die Ergebnisse von Prüfungen auf Grund des BWG sind daher stets auch für Zwecke des KEST-Abzuges zu verwenden.

Rz 7749 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7749

Bei ausländischen Stiftungen (Anstalten oder Trusts) darf ein KEST-Abzug nur unterbleiben, wenn diese als intransparent anzusehen sind (vgl. dazu insbesondere StiftR 2009 Rz 21). Damit **der Abzugsverpflichtete die kuponauszahlende Stelle** feststellen kann, ob die

ausländische Stiftung (Anstalt oder Trust) steuerlich als intransparent zu behandeln ist, gilt (nur) für Zwecke des KESt-Abzuges Folgendes: Der Stiftungsvorstand (bzw. das zur Vertretung befugte äquivalente Verwaltungsorgan) hat gegenüber der kuponauszahlenden Stelle eine schriftliche (Anleger-)Erklärung abzugeben. Aus dieser muss zweifelsfrei hervorgehen, dass der Stiftungsvorstand (bzw. das zur Vertretung befugte äquivalente Verwaltungsorgan) die ausschließliche Dispositionsbefugnis über das gesamte Vermögen der Stiftung (Anstalt oder Trust) hat und diese unbeeinflusst von Weisungen Dritter ausübt. Die Verantwortung für die Richtigkeit der Erklärung liegt beim Anleger; ergeben sich jedoch für **den Abzugsverpflichteten** insbesondere auf Grund der nach dem BWG durchzuführenden Prüfungen berechnete Zweifel an der Richtigkeit der Angaben, ist ein KESt-Abzug solange vorzunehmen, solange die Voraussetzungen für das Unterbleiben des KESt-Abzuges nicht einwandfrei vorliegen.

Werden Sparkonten (Sparbücher), andere Konten und Depots nach dem 31.12.2009 eröffnet, muss die schriftliche (Anleger-)Erklärung bereits bei Eröffnung abgegeben werden.

Für zum 31.12.2009 schon bestehende Sparkonten (Sparbücher), andere Konten und Depots muss die schriftliche (Anleger-)Erklärung bis längstens 30.6.2010 abgegeben werden. Unterbleibt dies, hat ein KESt-Abzug zu erfolgen.

Rz 7752 wird zu Rz 7751a und wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

77527751a

Für Einkünfte, die bis zum 31. Dezember 2023 zufließen, gilt Folgendes:

Um eine doppelte Verlustverwertung zu vermeiden, ist gemäß § 96 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 eine Bescheinigung über die Durchführung des Verlustausgleichs zu erteilen. Die Bescheinigung muss gesondert für jedes Depot die positiven und negativen Einkünfte, gegliedert nach Früchten einerseits und Substanzgewinnen und Derivaten andererseits, angeben. Weiters ist die Summe der insgesamt beim Verlustausgleich berücksichtigten Verluste sowie der erteilten Gutschriften anzugeben.

In der Bescheinigung sind somit die folgenden Daten auf Jahresbasis wie folgt untergliedert anzugeben:

- Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (aufsummierte Zinsen und Dividenden),
- Erträge aus Investmentfonds und einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde (aufsummierte tatsächliche Ausschüttungen und ausschüttungsgleiche Erträge),
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen (nicht saldiert, jeweils getrennt nach positiven und negativen Einkünften),

- Einkünfte aus Derivaten (nicht saldiert, jeweils getrennt nach positiven und negativen Einkünften),
- Im Rahmen des Verlustausgleichs berücksichtigte negative Einkünfte (in Summe)
- Erteilte Gutschriften (in Summe).

~~Der laufende Verlustausgleich hat ab 1. Jänner 2013 zu erfolgen. Für den Zeitraum 1. April 2012 bis 31. Dezember 2012 ist der Verlustausgleich im Rahmen einer Art Endabrechnung (Rollung) bis zum 30. April 2013 durchzuführen. Sofern Steuerpflichtige für das Kalenderjahr 2012 eine Veranlagung durchführen, kann – um eine doppelte Erstattung zu vermeiden – die vom Kreditinstitut im Rahmen der Endabrechnung des Verlustausgleichs zu erstattende KESt-Gutschrift im Rahmen der Veranlagung nicht berücksichtigt werden.~~

Für Einkünfte, die ab dem 1. Jänner 2024 zufließen, gilt Folgendes:

Für Einkünfte, die ab dem Kalenderjahr 2024 zufließen, ist von den Abzugsverpflichteten nunmehr auf Verlangen sämtlicher Steuerpflichtiger ein umfassendes Steuerreporting zu erstellen. Die verpflichtende Übermittlung der bisherigen „Verlustausgleichsbescheinigung“ entfällt. Das Steuerreporting enthält sämtlich Einkünfte des Steuerpflichtigen einschließlich solcher, für die kein Verlustausgleich vorgenommen wurde (zB Zinsen aus Bankeinlagen, Einkünfte auf Gemeinschaftsdepots), wodurch der Nachweis von Einkünften im Rahmen der Veranlagung – auch für Zwecke der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 – vereinfacht wird.

Gemäß § 96 Abs. 5 EStG 1988 soll das Steuerreporting insbesondere folgende Informationen umfassen:

- die Höhe der positiven und negativen Einkünfte, untergliedert nach § 27 Abs. 2, Abs. 3, Abs. 4 und Abs. 4a EStG 1988;
- die Höhe der Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträge gemäß § 186 des Investmentfondsgesetzes 2011 und § 40 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes;
- die Höhe der insgesamt im Rahmen des Verlustausgleichs gemäß § 93 Abs. 6 EStG 1988 berücksichtigten negativen Einkünfte;
- die Höhe der für den Verlustausgleich im Rahmen der Veranlagung zur Verfügung stehenden Verluste;
- die einbehaltene und gutgeschriebene Kapitalertragsteuer;
- die berücksichtigten ausländischen Quellensteuern;
- die Anwendung von § 93 Abs. 4 EStG 1988 sowie
- allfällige Änderungen der Depotinhaberschaft.

Im Rahmen einer noch zu erlassenden Verordnung können aber der genaue Umfang, die Art der Übermittlung sowie die Merkmale zur Überprüfung der Echtheit der Steuerreportings näher präzisiert werden.

Nach Abschnitt 29.5.6 wird Abschnitt „29.5.6a Verlustausgleich durch den inländischen Dienstleister“ samt Rz 7752 eingefügt (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

29.5.6a Verlustausgleich durch den inländischen Dienstleister

7752

Gemäß § 93 Abs. 7 EStG 1988 hat ein Abzugsverpflichteter für Einkünfte aus Kryptowährungen (inländischer Schuldner oder inländischer Dienstleister) den Verlustausgleich gemäß § 27 Abs. 8 EStG 1988 für sämtliche von ihm gutgeschriebenen Kryptowährungen bzw. sonstigen Entgelte sowie die von ihm abgewickelten Realisierungen von Kryptowährungen durchzuführen und beim Kapitalertragsteuerabzug zu berücksichtigen. Ein automatischer Verlustausgleich kann somit nur insoweit erfolgen, als der Abzugsverpflichtete den jeweiligen Kapitalertragsteuerabzug selbst vorgenommen hat. Der Verweis auf § 27 Abs. 8 EStG 1988 bringt zum Ausdruck, dass die darin enthaltenen Einschränkungen auch bei Durchführung des Verlustausgleichs durch den Abzugsverpflichteten zu berücksichtigen sind. Der automatische Verlustausgleich hat jedoch ausschließlich zwischen Einkünften aus Kryptowährungen zu erfolgen; ein Ausgleich von Einkünften aus Kryptowährungen mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen kann ausschließlich im Rahmen der Veranlagung vorgenommen werden.

Bei Durchführung des automatischen Verlustausgleichs für Kryptowährungen ist die Vorgehensweise, die § 93 Abs. 6 EStG 1988 für depotführenden Stellen anordnet (dazu Rz 7751), sinngemäß anzuwenden. Daher gelten auch dieselben Einschränkungen wie beim Verlustausgleich für andere Kapitaleinkünfte:

- Es soll kein automatischer Verlustausgleich von Einkünften aus (deklariertem) betrieblichem Vermögen erfolgen.**
- Es soll kein automatischer Verlustausgleich von Einkünften aus Treuhandvermögen erfolgen.**
- Es soll kein automatischer Verlustausgleich von Einkünften erfolgen, deren Anschaffungskosten pauschal gemäß § 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988 (Ansatz des halben Veräußerungserlöses als Anschaffungskosten) ermittelt wurden.**
- Es soll kein automatischer Verlustausgleich von Einkünften aus gemeinschaftlich gehaltenen Einkunftsquellen erfolgen.**

Rz 7752a wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7752a

Wird von den in § 95 Abs. 2 Z 42 lit. b EStG 1988 genannten Einrichtungen ein freiwilliger KESt-Abzug bei unverbrieften Derivaten vorgenommen, hat dieser für sämtlicher Kunden und Produkte der jeweiligen Einrichtung zu erfolgen. Dies gilt nicht, wenn ein Anleger sich ausdrücklich gegen die Vornahme des KESt-Abzuges ausspricht oder die Einführung des freiwilligen KESt-Abzuges für eine einzelne Produktgruppe aus wirtschaftlichen Gründen nicht vertretbar erscheint.

Der freiwillige KESt-Abzug ist für das jeweilige Produkt in sämtlichen Perioden von der Anschaffung (bzw. Ausübung oÄ) bis zur Realisierung (bzw. Glattstellung oÄ) vorzunehmen. Im Rahmen der Einführung des freiwilligen KESt-Abzuges können allerdings auch bereits in Vorperioden angeschaffte Produkte einbezogen werden.

Sofern ein freiwilliger KESt-Abzug für unverbriefte Derivate erfolgt, entspricht die weitere steuerliche Behandlung (hinsichtlich Verlustausgleich durch Banken sowie in der Veranlagung, gleitender Durchschnittspreis, Anschaffungsnebenkosten usw.) dieser Produkte jenen Produkten, die dem besonderen Steuersatz von 27,5% unterliegen.

Rz 7754 wird geändert (Judikatur):

7754

Von der KESt befreit sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988, wobei die Rechtsform der beteiligten Körperschaft keine Rolle spielt. Die Beteiligungsertragsbefreiung umfasst daher neben juristischen Personen des privaten Rechts auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sowie nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen. Ebenso befreit sind inländische Betriebsstätten einer EU/EWR-Körperschaft (zu den Voraussetzungen siehe Rz 7755c).

Die Beteiligung muss an einer Aktiengesellschaft, GesmbH oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bestehen, die unbeschränkt steuerpflichtig ist, dh. sie muss den Ort der Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Die Befreiung steht nur insoweit zu, als der beteiligten Körperschaft die Gewinnanteile steuerlich zuzurechnen sind. Die Beteiligung muss somit vor dem Tag der Beschlussfassung der Gewinnverteilung erworben worden sein (siehe Rz 6110a).

Weitere Voraussetzung für die Befreiung ist, dass die Körperschaft mindestens zu einem Zehntel mittel- oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft muss an deren Nominalkapital bestehen, eine Beteiligung in anderer Form, etwa im Wege sozietärer Genussrechte oder Partizipationskapital iSd BWG oder VAG 2016 schließt, unabhängig von der Höhe der Beteiligung, die Anwendung der Befreiung aus.

Es ist nicht erforderlich, dass eine unmittelbare Beteiligung am Nominalkapital gegeben ist, sondern es reicht eine mittelbare Beteiligung über eine zwischengeschaltete in- oder ausländische Personengesellschaft aus. Es muss jedoch für die Anwendung der Befreiung das Beteiligungsausmaß durchgerechnet mindestens 10 Prozent betragen.

Beispiel 1:

Die inländische A-AG ist als Kommanditistin an der inländischen B-KG zu 20 Prozent % beteiligt. Die restlichen 80% werden von einer natürlichen Person als Komplementär gehalten. Die B-KG hält ihrerseits 50 Prozent % am Stammkapital der inländischen C-GmbH; die restlichen 50% an der C-GmbH werden von einer natürlichen Person gehalten.

Das für die Anwendung der KEST-Befreiung erforderliche Beteiligungsausmaß ist gegeben, da die A-AG durchgerechnet 10 Prozent % am Stammkapital der C-GmbH beteiligt ist. Die C-GmbH kann bei der Gewinnausschüttung für 10% den KEST-Abzug unterlassen, für die restlichen 90% ist KEST einzubehalten.

Rz 7755 wird geändert (Judikatur):

7755

Die Befreiung umfasst jene Kapitalerträge, die an eine ausländische Gesellschaft gezahlt werden, welche die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU) erfüllt.

Nach der Anlage 2 zum EStG 1988 ist eine Gesellschaft iSd Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie jede Gesellschaft, die folgende Voraussetzungen erfüllt:

- Die Gesellschaft muss eine der in Z 1 der Anlage 2 angeführten Rechtsformen aufweisen.
- Die Muttergesellschaft muss nach dem Steuerrecht des betreffenden Mitgliedstaates ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig sein; die Muttergesellschaft darf nicht aufgrund eines mit einem dritten Staat abgeschlossenen DBA als außerhalb der EU ansässig betrachtet werden.
- Die Muttergesellschaft muss nach Z 3 der Anlage 2 im betreffenden Mitgliedstaat ohne Wahlmöglichkeit einer Steuer unterliegen, die – nach Mitgliedstaaten geordnet – in Z 3 der Anlage 2 angeführt wird (Voraussetzung der Steuerpflicht im anderen EU-Staat, die dann nicht gegeben ist, wenn die Einkünfte der Gesellschaft aufgrund einer subjektiven Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuer befreit sind).

Die Beteiligung der ausländischen Muttergesellschaft muss an einer Aktiengesellschaft, GmbH oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft bestehen, die unbeschränkt steuerpflichtig ist, dh. diese muss den Ort der Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Es fallen demnach auch doppelt ansässige Gesellschaften (zB Gesellschaft mit Sitz im EU-Ausland und Ort der Geschäftsleitung in Österreich) unter den Anwendungsbereich der Befreiung (vgl. EAS 1356).

Die Befreiung steht nur insoweit zu, als der beteiligten Körperschaft die Gewinnanteile steuerlich zuzurechnen sind. Die Beteiligung muss somit vor dem Tag der Beschlussfassung der Gewinnverteilung erworben worden sein (siehe Rz 6110a).

Die ausländische Muttergesellschaft muss zu mindestens einem Zehntel mittelbar oder unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden inländischen Tochtergesellschaft beteiligt sein. Die Beteiligung muss an deren Nominalkapital bestehen, eine Beteiligung in anderer Form, etwa im Wege sozietärer Genussrechte schließt, unabhängig von der Höhe dieser Beteiligung, die Anwendung der Befreiung aus. Besteht etwa an derselben Gesellschaft neben einer Beteiligung am Nominalkapital auch eine Beteiligung in Form von sozietären Genussrechten und wird das Beteiligungsausmaß von 10 Prozent nur unter Einrechnung der Substanzgenussbeteiligung erreicht, steht die Befreiung insgesamt nicht zu. Zusätzlich ist erforderlich, dass die ausländische Muttergesellschaft hinsichtlich der österreichischen Beteiligung nicht bloß eine Funktion ausübt, die jener eines bloßen Treuhänders entspricht (vgl. EAS 1072).

Es ist nicht erforderlich, dass eine unmittelbare Beteiligung am Nominalkapital gegeben ist, sondern es ist eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft ausreichend, allerdings muss durchgerechnet das geforderte Mindestbeteiligungsausmaß gegeben sein. Sind an der Personengesellschaft Personen beteiligt, auf die § 94 Z 2 EStG 1988 nicht anwendbar ist, steht die Befreiung nur entsprechend dem die notwendigen Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 erfüllenden Beteiligungsausmaß am Grund- oder Stammkapital zu (siehe oben Beispiel 1 unter Rz 7754).

Rz 7758 wird geändert (Klarstellung):

Rz 7758

§ 1 Z 2 VO BGBl. Nr. 56/1995 sieht weiters bei offenkundigen verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 einen zwingenden KEST-Abzug mit nachfolgendem Rückerstattungsverfahren vor. Es wird damit die ausländische Muttergesellschaft gezwungen, der ausländischen Finanzverwaltung die Umstände und Gründe der verdeckten Ausschüttung mitzuteilen.

Eine offenkundige verdeckte Ausschüttung liegt nach § 3 der VO BGBl. Nr. 56/1995 dann vor, wenn der Abzugsverpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes (nunmehr des Unternehmers) erkannte oder erkennen musste. Die grundlegenden Erscheinungsformen einer verdeckten Ausschüttung (jede Einkommensminderung der Körperschaft ohne hinreichenden Rechtsgrund) sind danach bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (nunmehr des Unternehmers) zu erkennen und somit als offenkundige verdeckte Ausschüttungen anzusehen (VwGH 25.02.2003, 2002/14/0112). Eine Nichtbeachtung der Verrechnungspreisrichtlinien löst bei unbestreitbar feststehendem Sachverhalt eine offenkundige verdeckte Ausschüttung aus (VPR ~~2010~~ **2021** Rz ~~333~~ **516**).

Die Behörde kann jedoch in Fällen verdeckter Ausschüttungen von der Inanspruchnahme der KESt-Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung zur Erlassung eines Haftungsbescheides (vgl. VwGH 9.7.2008, 2004/13/0175) absehen, wenn bereits vor dessen Erlassung zweifelsfrei nachgewiesen werden kann, dass der Muttergesellschaft eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie zusteht. Zum Nachweis siehe Rz 7759 ff.

Rz 7768 wird geändert (Judikatur):

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 **im Sinne einer Zweckbindung (Widmung)** zuzurechnen sind. **Es muss somit von vornherein eine tatsächliche und ausschließliche Bindung des veranlagten Kapitals für den begünstigten Zweck sichergestellt sein (VwGH 8.9.2022, Ro 2022/15/0013)**. Eine solche **nachweisliche** Zurechnung kann **zudem** nur dann ~~ver~~angenommen werden, wenn eine **entsprechende Dokumentation etwa in Form eines** Rechnungskreises 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 Erfüllung der Voraussetzung der Steuerbefreiung muss bereits beim Anfallen der Kapitalerträge feststehen**. 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.

Die Überschrift des Abschnittes 29.6.6.3 wird geändert und lautet wie folgt (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

29.6.6.3 Zinsen und sonstige Erträge aus Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sowie Einkünfte aus Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988, ~~sowie~~ Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 sowie Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27 Abs. 4a EStG 1988

Rz 7774 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7774

Ein Investmentfonds/§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegendes Gebilde stellt kein eigenes Steuersubjekt dar, sondern sind die Erträge daraus direkt beim Anleger steuerlich zu erfassen (Durchgriffsprinzip).

Die Befreiung umfasst folgende Kapitaleinkünfte, die dem Vermögen eines in- und ausländischen Investmentfonds iSd InvFG 2011 oder einem § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde zugehen:

- Beteiligungserträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988, aus Gesellschaften, die im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung haben, Zinsen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (einschließlich Einkünfte, die gemäß § 27 Abs. 5 EStG 1988 als solche gelten) sowie

Einkünfte aus Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988, ~~und~~ Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 **und Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27 Abs. 4a EStG 1988.**

- Weiters sind KEST-befreit auch Ausschüttungen an ein inländisches § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegendes Gebilde aus einer Grundstücksgesellschaft iSd §§ 23 ff ImmoInvFG, soweit die Ausschüttungen auf Veräußerungsgewinne aus Immobilienveräußerungen zurückzuführen sind.

Beteiligungserträge gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 aus inländischen Gesellschaften, die dem Vermögen eines inländischen Kapitalanlagefonds oder inländischen § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden zugehen, sind nicht von der Befreiung umfasst, sie unterliegen daher bereits bei der Ausschüttung durch die Kapitalgesellschaft dem KEST-Abzug.

Rz 7776 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7776

In sachlicher Hinsicht umfasst die Befreiung

- inländische und ausländische Beteiligungserträge iSd § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988
- Zinsen und Erträge aus Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988
- Entgelte und Vorteile, die neben Einkünften aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden
- ~~Eine~~ vom Abzugsverpflichteten oder einem Dritten übernommene KEST
- Ausgleichszahlungen und Leihegebühren, die eine Privatstiftung als Verleiher oder Pensionsgeber vom Entleiher oder Pensionsnehmer erhält
- Einkünfte aus Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988
- Einkünfte aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988
- **Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27 Abs. 4a EStG 1988.**

Die Befreiung umfasst in persönlicher Hinsicht Privatstiftungen, die nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 (keine Privatstiftungen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen) und ~~die~~ nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen.

Rz 7776a wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7776a

Nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallende Privatstiftungen unterliegen mit Beteiligungserträgen gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG 1988. Mit Zinsen und sonstigen Erträgen aus Kapitalforderungen gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sowie Wertsteigerungen aus Kapitalanlagen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988, ~~und~~ Einkünften aus Derivaten gemäß § 27 Abs. 4 EStG 1988 **sowie Einkünfte aus Kryptowährungen gemäß § 27 Abs. 4a EStG 1988** unterliegen sie der Zwischenbesteuerung gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988.

Auch steuerpflichtige Depotübertragungen von Wertpapieren an den Begünstigten können unter die Befreiung fallen, weshalb ein KEST-Abzug nicht stattzufinden hat. Da es sich bei diesen Sachzuwendungen um entgeltliche Vorgänge handelt, sind die Wertpapiere mit den fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. a EStG 1988 zu bewerten. Diese sind vom Depotinhaber der depotführenden Stelle nachzuweisen (siehe Rz 7723).

Rz 7777 wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7777

Personen, die gemäß § 98 EStG 1988 bzw. gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Personen, die im Inland weder Wohnsitz, noch gewöhnlichen Aufenthalt bzw. Geschäftsleitung oder Sitz haben bzw. von der Zweitwohnsitzverordnung, BGBl. II Nr. 528/2003, Gebrauch gemacht haben) sind von der KEST befreit

- mit Kapitaleinkünften, die nicht von der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 umfasst sind, wie Zinsen (ausgenommen § 98 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988), realisierte Wertsteigerungen, ~~und~~ Einkünfte aus Derivaten **und aus Kryptowährungen**;
- mit Einkünften aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft, an der der Steuerpflichtige oder im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre vor Veräußerung zu mindestens 1% beteiligt war. Einkünfte aus der Veräußerung einer derartigen Beteiligung sind durch den beschränkt Steuerpflichtigen stets im Wege der Veranlagung zu versteuern.

Wurde in diesen Fällen ein KEST-Abzug vorgenommen, erfolgte dieser zu Unrecht und der Steuerpflichtige kann die Rückerstattung der KEST mittels Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO beantragen. Ab 1.1.2021 ist für die KEST-Rückerstattung das Finanzamt für Großbetriebe zuständig.

Rz 7778a wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7778a

Die Steuerabgeltungswirkung umfasst dabei grundsätzlich neben den Einkünften aus der Überlassung von Kapital auch die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen, ~~sowie die Einkünfte aus Derivaten~~ **sowie die Einkünfte aus Kryptowährungen**. ~~Dabei gilt, dass die Abgeltungswirkung immer dann, wenn sie die Früchte erfasst, auch die Substanzsteigerung umfasst (eine Ausnahme gilt lediglich im betrieblichen Bereich, näher dazu unten).~~ Die Steuerabgeltung erstreckt sich weiters auf ausschüttungsgleiche Erträge aus Investmentfonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 2011 (einschließlich pauschal ermittelte ausschüttungsgleiche Erträge aus Nichtmeldefonds) sowie auf jene aus § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilden.

Rz 7778b wird geändert (ÖkoStRefG 2022 Teil I):

7778b

Aufgrund der Anknüpfung von § 97 Abs. 1 EStG 1988 an den Kapitalertragsteuerabzug, und dem in § 93 Abs. 1 EStG 1988 enthaltenen Ausschluss von Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht anwendbar ist, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Körperschaften grundsätzlich Abgeltungswirkung. Dabei gelten folgende Ausnahmen:

- Bei Körperschaften, die dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug niemals Abgeltungswirkung.
- Soweit Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 3 EStG 1988), ~~und~~ aus Derivaten (§ 27 Abs. 4 EStG 1988) **und aus Kryptowährungen (§ 27 Abs. 4a EStG 1988)** im Rahmen der Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 (insbesondere betriebliche Einkunftsarten) erzielt werden, besteht keine Abgeltungswirkung. Es bleibt zwar der 27,5-prozentige (bis 31.12.2015 25-prozentige) Steuersatz nach § 27a Abs. 1 EStG 1988 erhalten, eine Veranlagung ist aber allein aufgrund der weiterhin bestehenden Möglichkeit, Teilwertabschreibungen vorzunehmen, notwendig. Weiters ist eine Veranlagung zur Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten geboten, ~~weil~~ der Kapitalertragsteuerabzug stets auf Basis der für Privatvermögen geltenden Regelungen erfolgt (siehe Abschnitt 29.5.2.1; **zur generellen Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten bei Kryptowährungen siehe Rz 6105a**).
- Kapitalvermögen, dessen Anschaffungskosten pauschal nach § 93 Abs. 4 EStG 1988 **oder § 93 Abs. 4a Z 2 EStG 1988** angesetzt wurden, ist von der Abgeltungswirkung

ausgeschlossen (siehe Abschnitt 29.5.1.1.4). Es hat daher stets eine Veranlagung zum besonderen Steuersatz zu erfolgen. Dagegen ist Kapitalvermögen, dessen Anschaffungskosten im Übergangszeitraum gemäß § 124b Z 185 lit. a EStG 1988 iVm der Wertpapier-Anschaffungskosten-VO vom gemeinen Wert abgeleitet wurden, grundsätzlich von der Abgeltungswirkung umfasst.

- Soweit eine der in § 93 Abs. 5 EStG 1988 enthaltenen, ausschließlich für den Kapitalertragsteuerabzug maßgeblichen Fiktionen (siehe Abschnitt 29.5.2) angewendet wurde, und diese nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug keine Abgeltungswirkung.
- Soweit beim Verlustausgleich **durch einen Abzugsverpflichteten von der depotführenden Stelle** nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Angaben des **Steuerpflichtigen Depotinhabers** im Sinne des § 93 Abs. 6 Z 4 lit. a und b EStG 1988 (betreffend treuhändig bzw. für betriebliche Zwecke gehaltene Depots) berücksichtigt wurden, entfaltet der Kapitalertragsteuerabzug keine Abgeltungswirkung.
- **Soweit dem Kapitalertragsteuerabzug bei Einkünften aus Kryptowährungen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Angaben des Steuerpflichtigen gemäß § 93 Abs. 4a Z 1 EStG 1988 zu Grunde liegen.**

Rz 7932 wird geändert (Verweisanpassung):

7932

Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen nach § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist. Die Anknüpfung an einen ständigen Vertreter ist gegenüber der Anknüpfung an eine Betriebsstätte subsidiär. Unter ständiger Vertreter ist ein nicht nur vorübergehend für eine bestimmte Tätigkeit bestellter Vertreter anzusehen. Der Vertreter seinerseits muss über keine Betriebsstätte im Inland verfügen. Der ständige Vertreter kann sowohl nichtselbständig als auch selbständig tätig sein (zB Angestellter, selbständiger Handelsvertreter), ebenso kann eine juristische Person ständiger Vertreter sein. Unter Umständen kann auch ein Pächter die beschränkte Steuerpflicht für den Verpächter begründen. Maßgeblich ist das Vorliegen einer Art von persönlichem Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem ständigen Vertreter im Inland und dem beschränkt Steuerpflichtigen. Personen, die im eigenen Namen Geschäfte abschließen, können ebenfalls ständige Vertreter iSd § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sein (vgl. dazu VPR ~~2010~~ **2021** Rz ~~172~~ **272**).

Nach Rz 7940 wird Rz 7940a eingefügt (Anpassung an neue Rechtslage):

7940a

Mit der Bruttoabzugsteuer vom Gestellungsentgelt wird nicht nur die Besteuerung der Einkünfte des beschränkt steuerpflichtigen Arbeitskräftegestellers, sondern auch die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der von diesem gestellten Arbeitnehmer sichergestellt (vgl. VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0089).

§ 1 Arbeitskräftegestellungsverordnung (BGBl. II Nr. 318/2022) legt den auf die Löhne entfallenden Anteil der Abzugsteuer pauschal mit 70 % des Gestellungsentgelts fest. Steht dem Gesteller eine DBA-Entlastung in Hinblick auf seine Einkünfte zu, so wird die Abzugsteuer dementsprechend auf 30 % reduziert. Alternativ dazu kann eine vollständige Entlastung von der Abzugsteuer stattfinden, wenn die Besteuerung der gestellten Arbeitnehmer im Wege eines freiwilligen Lohnsteuerabzugs sichergestellt wird.

Rz 7991 wird geändert (Verweisanpassung):

7991

Ist eine Aufteilung von Einkünften auf eine Inlands- und eine Auslandstätigkeit mangels geeigneter Aufteilungsmaßstäbe nicht exakt möglich, ist sie gemäß § 184 BAO durch Schätzung vorzunehmen. Dabei ist im Interesse einer Vermeidung ungerechtfertigter Keimnalbesteuerungen oder Doppelbesteuerungen auf eine korrespondierende Vorgangsweise für Belange der in- und ausländischen Besteuerung zu achten. Eine Gewinnaufteilung zwischen den inländischen und ausländischen Betriebsstätten eines beschränkt Steuerpflichtigen ist nach Fremdverhaltensgrundsätzen vorzunehmen; hiebei sind die Grundsätze des OECD-Kommentars zu Artikel 7 des OECD-Musterabkommens sowie subsidiär die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD für multinationale Unternehmungen und Steuerverwaltungen (Kundmachung BMF 8. Juli 1996, 04 0610/188-IV/4/96, AÖF Nr. 114/1996; Kundmachung BMF 15. April 1997, 04 0610/191-IV/4/97, AÖF. Nr. 122/1997; Kundmachung BMF 4. August 1998, 04 0610/117-IV/4/98, AÖF. Nr. 155/1998) und die VPR ~~2010~~ **2021** zu beachten.

8004a wird geändert (Anpassung an neue Rechtslage):

8004a

- Einkünfte aus der Gestellung von Arbeitskräften, die nicht einer inländischen Betriebsstätte des Einkünfteempfängers zuzurechnen sind (§ 99 Abs. 1 Z 5 EStG 1988; Antragsveranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). **Eine DBA-Entlastung ist bei diesen Einkünften nur dann zulässig, wenn die Besteuerung der gestellten Arbeitskräfte sichergestellt ist (Rz 7940a) und die Voraussetzungen der**

~~Arbeitskräftegestellungsverordnung (BGBl. II Nr. 318/2022) erfüllt sind Eine DBA-Entlastung an der Quelle kommt im Steuerabzugsverfahren wegen des in diesem Bereich international zu beobachtenden Umgehungsproblems gemäß § 5 Abs. 1 Z 4 DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, nicht in Betracht (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten).~~

- ~~Daher wird a~~ Auch in einem **vom ausländischen Arbeitskräftegesteller** beantragten Veranlagungsverfahren ~~wird der Umgehungsproblematik~~ **diesen Umständen** besonderes Augenmerk zuzuwenden sein. Da im Fall einer im Rahmen der Veranlagung erfolgenden Gewinnbesteuerung ~~des ausländischen Arbeitskräftegestellers~~ die gesetzlich angeordnete Nichterfassung der Arbeitnehmer (§ 98 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988) für die überlassenen ausländischen Dienstnehmer erlischt, wird ein Abzug der Lohnaufwendungen nur im Fall ihrer steuerlichen Erfassung vorzunehmen sein. In derartigen Fällen wird auch zu untersuchen sein, ob das als **Arbeitskräftegesteller** ~~Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen~~ auftretende ausländische Unternehmen nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bloß als Arbeitskräftevermittler wirkt.

Rz 8016 wird geändert (Klarstellung):

8016

Bezieht eine im Ausland ansässige Person inländische steuerabzugspflichtige Einkünfte (Lohnsteuerabzug, Kapitalertragsteuerabzug, besonderer Steuerabzug nach § 99 EStG 1988), kann ~~in bestimmten Fällen~~ **aufgrund des innerstaatlichen Rechts** eine Entlastung dieser Einkünfte notwendig sein,

- weil keine Steuerpflicht nach § 98 EStG 1988 besteht oder
- weil die Einkünfte bei nachträglicher Veranlagung zu keiner Steuerbelastung führen
(Rz 8031 bis 8032).

~~Sind steuerabzugspflichtige Einkünfte ganz oder teilweise auf Grund von DBA von der inländischen Steuer zu entlasten, kann diese unter den in der DBA-Entlastungsverordnung näher bestimmten Voraussetzungen unmittelbar anlässlich der Auszahlung erfolgen (siehe Rz 8021a und 8021b).~~

Rz 8017 entfällt (obsolet):

8017

~~Methoden zur Entlastung steuerabzugspflichtiger Einkünfte sind:~~

- ~~Abstandnahme vom Steuerabzug durch den Abzugspflichtigen (Entlastung an der Quelle),~~

- ~~Erstattung nach § 240 BAO,~~
- ~~Veranlagung nach § 102 EStG 1988.~~

Randzahlen ~~8018 bis 8021~~ **8017 bis 8020**: *derzeit frei*

Die Überschrift des Abschnitts 30.2.2.5.2. „Entlastung auf Grund der DBA-Entlastungsverordnung oder auf Grund von DBA“ wird umbenannt in „Entlastung auf Grund von DBA“.

Vor Rz 8021a wird Rz 8021 eingefügt (Klarstellung):

8021

Sind steuerabzugspflichtige Einkünfte ganz oder teilweise auf Grund von DBA von der inländischen Steuer zu entlasten, kann diese unter den in der DBA-Entlastungsverordnung näher bestimmten Voraussetzungen unmittelbar anlässlich der Auszahlung erfolgen (siehe Rz 8021a bis 8026). Wird die DBA-Entlastung nicht bereits an der Quelle vorgenommen, kann die zu viel einbehaltene Abzugsteuer auf Antrag rückgezahlt werden (siehe Rz 8027 bis 8029). Wird der Abgabepflichtige veranlagt, weil er dazu verpflichtet ist oder weil er einen Antrag auf Veranlagung gestellt hat, oder müsste er sich aufgrund eines Pflichtveranlagungstatbestands veranlagung lassen, ist die Abzugsteuer im Rahmen der Veranlagung auszugleichen.

Rz 8021a wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage):

8021a

Auf Grund der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 **idgF**, kann unter den dort genannten Voraussetzungen eine Entlastung von der Abzugssteuer an der Quelle für Einkünfte erfolgen, die in Österreich auf Grund von DBA von der Besteuerung freizustellen sind oder nur ermäßigt besteuert werden dürfen (~~siehe dazu im Detail den Erlass des BMF vom 10.03.2006, BMF 010221/0101-IV/4/2006 idF Erlass des BMF vom 29.01.2019, BMF 010221/0028-IV/8/2019~~). Die Anwendung der Verordnung steht dem Abzugspflichtigen frei.

Rz 8021b wird geändert (Klarstellung):

8021b

Die Anwendung der DBA-Entlastungsverordnung setzt grundsätzlich die Vorlage einer von der ausländischen Steuerverwaltung auf den Formularen ZS-QU 1 (für natürliche Personen) und ZS-QU 2 (für juristische Personen) ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung voraus, **die zeitnah (innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr) ausgestellt werden muss.** (~~gegenüber~~

Gegenüber manchen Staaten kann die Ansässigkeit auch mittels von der ausländischen zuständigen Behörde ausgestellter und den österreichischen Formularen beigehefteter Ansässigkeitsbescheinigungen nachgewiesen werden; (siehe den Erlass des BMF vom 29.1.2019, BMF-010221/0027-IV/8/2019). ~~In Anlehnung an § 4 Abs. 2 lit. c der VO zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie, BGBl. Nr. 56/1995, darf die Ansässigkeitsbescheinigung nicht älter als ein Jahr sein.~~

Sofern die vom Schuldner der Einkünfte an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten Vergütungen 10.000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen und in Österreich kein Wohnsitz des Einkünfteempfängers besteht, ist eine vereinfachte Dokumentation der Abkommensberechtigung möglich (keine Ansässigkeitsbescheinigung durch die ausländische Steuerverwaltung auf dem Formular ZS-QU 1 oder ZS-QU 2 erforderlich).

Der Einkünfteempfänger muss weiters eine Erklärung abgeben, dass er nicht verpflichtet ist, die steuerentlasteten Einkünfte an andere weiterzugeben, also dass er nicht nur als Treuhänder auftritt (vgl. Abs. 9 des Erlasses des BMF vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006).

Eine Entlastung an der Quelle ist in ~~folgenden~~ **den in § 5 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung aufgezählten** Fällen unzulässig (siehe im Detail den Erlass des BMF vom 10.03.2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006). ~~(§ 5 Abs. 1 der Verordnung):~~

- ~~1. Wenn den Dokumentationsanforderungen der §§ 2 bis 4 nicht ausreichend entsprochen wird,~~
- ~~2. wenn dem Vergütungsschuldner Umstände bekannt sind oder bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätten bekannt sein müssen, dass die Einkünfte dem ausländischen Empfänger der Vergütung steuerlich nicht zuzurechnen sind,~~
- ~~3. wenn Vergütungen aus einer Tätigkeit im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht an den Erbringer der dort genannten Tätigkeiten, sondern an Dritte gezahlt werden und keine Belege über Name und Anschrift des Erbringers der Tätigkeit sowie Angaben über die Höhe der an ihn fließenden Vergütungen vorliegen,~~
- ~~4. wenn Vergütungen für die Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausübung gezahlt werden (ausgenommen konzerninterne Personalüberlassung von Angestellten),~~
- ~~5. wenn der Einkünfteempfänger eine ausländische Stiftung, ein ausländischer Trust oder ein ausländischer Investmentfonds ist,~~
- ~~6. wenn der Einkünfteempfänger eine juristische Person ist, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich nicht im Gründungsstaat befindet,~~

~~7. wenn Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit oder anlässlich der Veräußerung von Wertpapieren von Kreditinstituten in ihrer Funktion als Verwahrer oder Verwalter von Wertpapieren ausbezahlt werden.~~

~~Werden zur beschränkten Steuerpflicht zu erfassende Vergütungen im Sinn des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht an den Erbringer der dort genannten Tätigkeiten, sondern an Dritte gezahlt, kann der Steuerabzug auf den an den Erbringer der Tätigkeit weiter fließenden Teil der Vergütungen eingeschränkt werden; für diesen Teil ist eine Entlastung an der Quelle auf Grund von DBA unzulässig (siehe auch Rz 8013 Beispiel 2).~~

Randzahl 8022 **bis 8024**: *derzeit frei*

Rz 8023 wird gestrichen (obsolet):

8023

~~Ist für die Entlastung kein besonderes Verfahren vorgeschrieben, kann der Abzugspflichtige die Steuerentlastung durch eine den Abkommensbestimmungen entsprechende vollständige oder teilweise Steuerfreistellung herbeiführen. Der Abzugspflichtige muss jedoch den Nachweis über das Vorliegen der abkommensgemäßen Steuerentlastungsvoraussetzungen erbringen. Insbesondere muss er nachweisen, dass die freigestellten Einkünfte tatsächlich einer im anderen Vertragsstaat im Sinne der Abkommensbestimmungen ansässigen Person zugeflossen sind. Der Nachweis kann durch eine Ansässigkeitsbescheinigung erbracht werden, wenn diese innerhalb angemessener Zeit vor oder nach dem Bezug der Einkünfte von den Abgabenbehörden des Ansässigkeitsstaates ausgestellt wurde. Sind für den inländischen Abfuhrpflichtigen keine Umstände erkennbar, die auf eine ungerechtfertigte Steuerentlastung hindeuten, ist eine Bescheinigungserteilung innerhalb eines Zeitraumes von einem Jahr noch als zeitnah anzusehen.~~

Randzahl 8023: *derzeit frei*

Rz 8024 wird gestrichen (obsolet):

8024

~~Bei Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen ist darüber hinaus zu beachten, dass für den Fall, dass das DBA als Voraussetzung für die Steuerentlastung das Nichtüberschreiten einer jahresbezogenen Steuerfreigrenze (zB Art. 17 Abs. 1 DBA-USA) vorsieht, eine schriftliche Erklärung des Einkünfteempfängers über die Erfüllung dieser Voraussetzung vorliegen muss. Stellt sich diese Erklärung in der Folge unvorhergesehen als unzutreffend heraus, hat sie der Einkünfteempfänger gegenüber dem Abzugspflichtigen zu berichtigen, der sodann diese Berichtigung an das für ihn zuständige Finanzamt weiterzuleiten hat. Es~~

~~obliegt sodann dem Finanzamt, nach Maßgabe der gegebenen Möglichkeiten, die steuerliche Erfassung des ausländischen Künstlers in die Wege zu leiten; jedoch bestehen keine Bedenken, aus diesem Anlass keine nachträglichen Haftungsansprüche gegenüber dem Abzugspflichtigen geltend zu machen.~~

Randzahl 8024: derzeit frei

8025 wird geändert (Klarstellung):

8025

Werden die auf Grund eines DBA von der Besteuerung freizustellenden Beträge an eine ausländische Gesellschaft gezahlt, muss ~~–sofern dies nicht bereits aus den vorhandenen Unterlagen zweifelsfrei hervorgeht–~~ eine schriftliche Erklärung darüber abverlangt werden, dass diese Gesellschaft in eigenen Geschäftsräumlichkeiten und mit eigenen Arbeitskräften operativ tätig ist (**„Substanzerklärung“ gemäß § 3 DBA-Entlastungsverordnung**). ~~Es müssen Informationen über den Zahlungsmodus (zB Überweisungsbeleg, Empfangsbestätigung) vorliegen. Erfolgt eine Entgeltauszahlung nicht unmittelbar an den Einkünfteempfänger, muss Name und Anschrift der den Einkünftebetrag empfangenden Person sowie eine Vollmacht für die Empfangnahme vorliegen.~~

Rz 8026 wird gestrichen (obsolet):

8026

~~Bei Engagement ausländischer Orchester, Theater, Ballette, Chöre und ähnlicher Kulturträger wird zur Vermeidung von Haftungsfolgen der Steuereinbehalt stets in voller Höhe vorzunehmen und eine dem DBA konforme Steuerentlastung im Erstattungsweg herbeizuführen sein. Beruft sich der Empfänger der Einkünfte oder der inländische Haftungspflichtige darauf, dass sich aus einem DBA ein Steuerentlastungsanspruch ergibt, steht es dem Empfänger der Einkünfte frei, diesen Entlastungsanspruch im Erstattungsweg geltend zu machen. Eine Steuerentlastung unmittelbar bei der Auszahlung der Vergütungen wird ~~vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze~~ deshalb nicht möglich sein, weil dem inländischen Haftungspflichtigen die hierfür erforderliche Nachweisführung idR nicht zumutbar ist. Um die Steuerfreiheit von Vergütungen aus einem DBA abzuleiten, müsste insbesondere nachgewiesen werden,~~

- ~~▪ dass die Trägereinrichtung des Orchesters, Theaters, Ballettes, Chores oder ähnlichen Kulturträgers eine juristische Person ist (keine Mitunternehmerschaft) und~~
- ~~▪ dass diese Einrichtung in einem DBA Staat im Sinne des Abkommens ansässig ist, und dass das Abkommen keine dem Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen entsprechende Bestimmung enthält.~~

Randzahl 8026: derzeit frei

8027 (Anpassung an neue Rechtslage):

8027

Werden auf Grund von DBA entlastungsbedürftige Einkünfte von der österreichischen Abzugsbesteuerung – nach Maßgabe der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005 – nicht bereits bei Auszahlung an der Quelle entlastet, kann der ausländische Einkünfteempfänger eine abkommenskonforme Steuerrückzahlung beantragen, sofern keine Entlastung im Wege eines Veranlagungsverfahrens erfolgt. Die Rückzahlung hat nach Maßgabe des § 240 BAO zu erfolgen (**ab 1.1.2023 ist § 240 Abs. 4 BAO für die Rückzahlung aufgrund von DBA anzuwenden**). Siehe dazu im Detail den Erlass des BMF vom 17.12.2001, 04 0101/41-IV/4/01 idGF („Rückzahlung österreichischer Abzugsteuern auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen“). Es bestehen keine Bedenken, wenn Abzugspflichtige zur Vermeidung eines Haftungsrisikos ungeachtet der Abkommensbestimmungen **und der DBA-Entlastungsverordnung** den vollen Steuerabzug vornehmen und den ausländischen Empfänger der Einkünfte zur Herbeiführung der abkommensgemäßen Steuerentlastung auf den Erstattungsweg verweisen.

8028 wird geändert (Anpassung an neue Rechtslage):

8028

Seit 1.1.2019 ist vor Stellung von Anträgen auf Rückzahlung oder Erstattung von Abzugsteuern durch beschränkt Steuerpflichtige zwingend eine elektronische Vorausmeldung abzugeben, die erst nach Ablauf des Jahres der Einbehaltung zulässig ist (§ 240a Abs. 1 BAO). Detaillierte Regelungen dazu finden sich in der VO BGBl. II Nr. 22/2019. Zuständig war dafür bis 31.12.2020 das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (§ 18 AVOG 2010); mit 1.1.2021 fällt die Rückzahlung und Erstattung von Abzugsteuern in die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe (§ 61 Abs. 4 BAO idF BGBl. I Nr. 99/2020).

Der eigentliche Antrag kann ausschließlich mittels des mit einer Übermittlungsbestätigung versehenen, unterfertigten und mit der Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Abgabenverwaltung ergänzten Ausdrucks der Vorausmeldung gestellt werden (§ 240a Abs. 2 BAO). Werden Anträge auf Rückzahlung oder Rückerstattung gemäß § 240a BAO innerhalb der Fünfjahresfrist des § 240 BAO gestellt, dann sind sie auch dann als fristgerecht eingebracht anzusehen, wenn in einem DBA oder in einer dazu ergangenen Durchführungsvereinbarung eine kürzere Frist festgelegt sein sollte. Abweichend davon ist im Verhältnis zu Deutschland die in Art. 27 Abs. 2 des DBA-Deutschland festgelegte Frist von vier Jahren anzuwenden (Erlass des BMF vom 17.12.2001, 04 0101/41-IV/4/01 idF Erlass des BMF vom 09.07.2019, BMF-010221/0208-IV/8/2019). **Für Vorausmeldungen, die nach dem**

31.12.2022 erfolgen, gilt gemäß § 240 Abs. 4 BAO die Fünfjahresfrist auch im Verhältnis zu Deutschland.

Rz 8036 wird geändert (StRefG 2020):

8036

§ 41 EStG 1988 ist nicht anwendbar (§ 102 Abs. 2 Z 3 EStG 1988). **Ab der Veranlagung 2020 ist jedoch der Veranlagungsfreibetrag gem. § 41 Abs. 3 EStG 1988 in Fällen der Pflichtveranlagung gem. § 102 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 anzuwenden.**

Rz 8037 wird geändert (StRefG 2020):

8037

Rechtslage bis Veranlagung 2019

Der Pflichtveranlagung unterliegen vornehmlich jene Einkünfte, welche mangels Steuerabzugspflicht einkommensteuerlich noch nicht erfasst wurden (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Weiters werden unabhängig von einem Steuerabzug jene Fälle von der Pflichtveranlagung erfasst, welche im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit einer oder mehrerer Personen stehen (§ 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988). Außerdem unterliegen auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 der Pflichtveranlagung, wenn für diese keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 entrichtet wurde oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; gilt für Grundstücksveräußerungen ab dem 1.4.2012; BGBl. I Nr. 22/2012).

Rechtslage ab Veranlagung 2020

Der Pflichtveranlagung unterliegen vornehmlich jene Einkünfte, welche mangels Steuerabzugspflicht einkommensteuerlich noch nicht erfasst wurden (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Weiters werden von der Pflichtveranlagung erfasst

- **Einkünfte unabhängig von einem Steuerabzug im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit einer oder mehrerer Personen (§ 102 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988)**
- **Lohnsteuerpflichtige Einkünfte, auf die gem. § 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Lohnsteuertarif zur Anwendung kommt und daneben entweder andere veranlagungspflichtige Einkünfte mit einem Gesamtbetrag von mehr als 730 Euro oder im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen werden (§ 102 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988)**

Außerdem unterliegen auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 EStG 1988 der Pflichtveranlagung, wenn für diese keine Immobilienertragsteuer

gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 entrichtet wurde oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 EStG 1988 gegeben ist.

Rz 8038 wird geändert (StRefG 2020):

8038

Rechtslage bis Veranlagung 2019

In den in § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 genannten Fällen hat eine Veranlagung nur über Antrag des Steuerpflichtigen zu erfolgen (Antragsveranlagung), und zwar unabhängig davon, ob eine (Pflicht-)Veranlagung von Einkünften stattfindet.

Beispiel:

Ein beschränkt Steuerpflichtiger bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988), die dem Lohnsteuerabzug (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988) unterliegen. Eine (Pflicht-)Veranlagung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat stattzufinden (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Bei der Veranlagung kommt es nur dann zur Zusammenrechnung mit den (bereits im Wege des Lohnsteuerabzugs erfassten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn ein Antrag auf Veranlagung dieser Einkünfte gestellt wird.

Rechtslage ab Veranlagung 2020

In Fällen mit nicht unter § 102 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 fallenden lohnsteuerpflichtigen Einkünften hat eine Veranlagung nur über Antrag des Steuerpflichtigen zu erfolgen (Antragsveranlagung), und zwar unabhängig davon, ob eine (Pflicht-)Veranlagung von Einkünften stattfindet.

Beispiel:

Ein beschränkt Steuerpflichtiger bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vortragender (§ 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988), die dem Lohnsteuerabzug in Höhe von 20 % unterliegen (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988) unterliegen. Eine (Pflicht-)Veranlagung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat stattzufinden (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Bei der Veranlagung kommt es nur dann zur Zusammenrechnung mit den (bereits im Wege des Lohnsteuerabzugs erfassten) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn ein Antrag auf Veranlagung dieser Einkünfte gestellt wird.

Rz 8039 wird geändert (StRefG 2020):

8039

Rechtslage bis Veranlagung 2019

Die Antragsveranlagung betrifft Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4, 5 oder 6 EStG 1988, Einkünfte aus Bezügen als Arbeitnehmer (§ 70 Abs. 2 Z 1 und 2 EStG 1988; § 102 Abs. 1 Z 3

EStG 1988 idF AbgÄG 2004), kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte (Rz 8044) und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, für die Immobilienertragsteuer entrichtet wurde und Abgeltungswirkung gegeben ist (Rz 7985 und 8043a). Wird ein Antrag auf Veranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gestellt, sind sämtliche steuerabzugspflichtigen Einkünfte mit Ausnahme derjenigen, von denen ein Lohnsteuerabzug in Höhe von 20% vorgenommen worden ist, in die Veranlagung jedenfalls einzubeziehen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Lohnsteuerabzug in Höhe von 20% vorgenommen worden ist, sind auch bei einer Antragsveranlagung anderer steuerabzugspflichtiger Einkünfte gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur auf gesonderten Antrag einzubeziehen.

Beispiel:

A bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer (§ 70 Abs. 2 Z 1 EStG 1988), weiters Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vortragender (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, Lohnsteuerabzug in Höhe von 20%) sowie Aufsichtsratsvergütungen (§ 99 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Wird ein Antrag auf Veranlagung (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) gestellt, sind die nichtselbständigen Einkünfte als Lehrer und die Aufsichtsratsvergütungen jedenfalls einzubeziehen. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vortragender, die dem Lohnsteuerabzug von 20% unterlegen sind, sind hingegen nur dann einzubeziehen, wenn auch hinsichtlich dieser Einkünfte die Veranlagung beantragt wird.

Rechtslage ab Veranlagung 2020

Die Antragsveranlagung betrifft Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Z 1, 3, 4, 5 oder 6 EStG 1988, Einkünfte aus Bezügen als Arbeitnehmer (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988; § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988), kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte (Rz 8044) und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, für die Immobilienertragsteuer entrichtet wurde und Abgeltungswirkung gegeben ist (Rz 7985 und 8043a). Wird ein Antrag auf Veranlagung gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gestellt, sind sämtliche steuerabzugspflichtigen Einkünfte mit Ausnahme derjenigen, von denen ein Lohnsteuerabzug in Höhe von 20% vorgenommen worden ist, in die Veranlagung jedenfalls einzubeziehen. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Lohnsteuerabzug in Höhe von 20% vorgenommen worden ist, sind auch bei einer Antragsveranlagung anderer steuerabzugspflichtiger Einkünfte gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur auf gesonderten Antrag einzubeziehen.

Beispiel:

A bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vortragender (§ 70 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, Lohnsteuerabzug in Höhe von 20%) sowie Aufsichtsratsvergütungen (§ 99 Abs. 1 Z 4 EStG 1988). Wird ein Antrag auf Veranlagung (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) gestellt, sind die Aufsichtsratsvergütungen jedenfalls einzubeziehen. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vortragender, die dem Lohnsteuerabzug von 20% unterlegen sind, sind hingegen nur dann einzubeziehen, wenn auch hinsichtlich dieser Einkünfte die Veranlagung beantragt wird.

Rz 8058 wird geändert (StRefG 2020):

8058

Bis zur Veranlagung 2019 ist bei beschränkter Steuerpflicht ein Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG 1988 nicht vorgesehen. Ab der Veranlagung 2020 ist der Veranlagungsfreibetrag in Fällen der Pflichtveranlagung gem. § 102 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 anzuwenden.

Rz 8207h wird geändert (Klarstellung):

8207h

Schuldner der Abzugsteuer ist der Empfänger der Einkünfte. Der Schuldner der Einkünfte ist zum Steuerabzug verpflichtet und haftet für die Entrichtung. Auch bei einem zugewendeten geldwerten Vorteil besteht die Verpflichtung des Infrastrukturbetreibers, die Abzugsteuer fristgerecht abzuführen. Er haftet in gleicher Weise für die Entrichtung wie im Fall der Zuwendung von Geld.

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).

Die ausnahmsweise Vorschreibung der Abzugsteuer an den Empfänger der Einkünfte (§ 107 Abs. 10 EStG 1988) obliegt stets dem Finanzamt, das für die Erhebung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Empfängers der Einkünfte zuständig ist (vgl. Rz 103 ZustRL).

Rz 8208a wird geändert (Judikatur, AbgÄG 2022):

8208a

Zur Geltendmachung der Forschungsprämie ist immer (auch in Fällen des Zusammentreffens von zwei Wirtschaftsjahren in einem Veranlagungszeitraum) ein einziges Formular zu verwenden, in das der Gesamtbetrag an geltend gemachten Prämien einzutragen ist. Da ein Jahresgutachten der FFG stets für ein Wirtschaftsjahr erstellt wird, ist daher in diesem Fall für jedes Wirtschaftsjahr ein (eigenes) Jahresgutachten notwendig.

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

- **Rechtslage für Prämien, die Kalenderjahre vor 2022 betreffen oder Prämien, die das Kalenderjahr 2022 betreffen und bis zum 30. Juni 2022 erstmalig beantragt werden:**
Die Prämie kann erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres - unabhängig von der Anforderung eines Jahresgutachtens bei der FFG (siehe dazu Rz 8208k) - geltend gemacht werden, spätestens jedoch bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Feststellungsbescheides. Vor Ablauf des Wirtschaftsjahres gestellte Prämienanträge sind zurückzuweisen.
Es bestehen keine Bedenken, eine Prämie trotz verspäteter Geltendmachung zu berücksichtigen, wenn für das Finanzamt unzweifelhaft erkennbar ist, dass die Prämie rechtzeitig in Anspruch genommen werden sollte (zB aus den Beilagen zur Steuererklärung, ausgefülltes Ankreuzkästchen für Prämien in FinanzOnline).
- **Rechtslage für Prämien, die Kalenderjahre ab 2023 betreffen oder Prämien, die das Kalenderjahr 2022 betreffen und nach dem 30. Juni 2022 erstmalig beantragt werden:**
Die Prämien können jeweils für ein Kalenderjahr beantragt werden. Die Bemessungsgrundlage für die Prämie für das Kalenderjahr ist aus den Forschungsaufwendungen(-ausgaben) aus dem/den Wirtschaftsjahr(en) zu ermitteln, das/die in dem Kalenderjahr endet/enden. Die Antragsfrist beginnt mit dem Ablauf des (letzten) Wirtschaftsjahres und endet vier Jahre nach dem Beginn.

Beispiel:

Das abweichende Wirtschaftsjahr 2022/2023 beginnt am 1.7.2022 und endet am 30.6.2023. Am 1.7.2023 beginnt das abweichende Wirtschaftsjahr 2023/2024, das am 30.6.2024 endet.

- ***Die Forschungsprämie für das Kalenderjahr 2023 erfasst die prämiengünstigten Forschungsaufwendungen des abweichenden Wirtschaftsjahres 2022/2023.***
- ***Die Forschungsprämie für das Kalenderjahr 2024 erfasst die prämiengünstigten Forschungsaufwendungen des abweichenden Wirtschaftsjahres 2023/2024.***

Die Antragsfrist beginnt mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres, dem die in der Bemessungsgrundlage erfassten Aufwendungen (Ausgaben) und Kosten zuzuordnen sind. Endet in dem Kalenderjahr ein weiteres Wirtschaftsjahr, beginnt der Fristenlauf mit dem Ablauf des zweiten Wirtschaftsjahres.

Die Frist endet stets vier Jahre nach dem Beginn. Entsprechend § 108 Abs. 2 BAO endet die Frist daher bei einem Regelwirtschaftsjahr mit Ablauf des vierten Kalenderjahres, bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Ablauf von vier Jahren, bemessen vom

jeweiligen Bilanzstichtag. Maßnahmen, die die Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- oder Einkünftefeststellung betreffen, haben auf den Fristenlauf keine Auswirkung. Nachträgliche Änderungen in Bezug auf die zuerkannte Prämie sind nach Maßgabe des § 108c Abs. 4 EStG 1988 im Rahmen der Bescheiderlassung gemäß § 201 BAO zu beurteilen.

Fortsetzung des Beispiels:

Das abweichende Wirtschaftsjahr 2022/2023 beginnt am 1.7.2022 und endet am 30.6.2023. Am 1.7.2023 beginnt das abweichende Wirtschaftsjahr 2023/2024, das am 30.6.2024 endet.

- *Die Antragsfrist für die Forschungsprämie für das Jahr 2023 beginnt am 1.7.2023 und endet am 30.6.2027.*
- *Die Antragsfrist für die Forschungsprämie für das Jahr 2024 beginnt am 1.7.2024 und endet am 30.6.2028.*

Die Antragstellung hat ausschließlich elektronisch im Wege von FinanzOnline zu erfolgen. Die Anforderung des Jahresgutachtens bei der FFG stellt keine Antragstellung gegenüber dem Finanzamt dar.

Rz 8208f wird geändert (AbgÄG 2022, Änderung der Forschungsprämienverordnung):

8208f

Zur Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie gehören gemäß Anhang II der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012 **idF BGBl. II Nr. 302/2022:**

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).
5. **Für Einzelunternehmer, Mitunternehmer und unentgeltlich tätige Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Betrag von 45 Euro für jede im Wirtschaftsjahr geleistete Tätigkeitsstunde in begünstigter Forschung und experimenteller Entwicklung, maximal jedoch 77.400 Euro für jede Person pro Wirtschaftsjahr (fiktiver Unternehmerlohn). Voraussetzung dafür ist, dass die Tätigkeit auf Grundlage von Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Beschreibung nachgewiesen wird (gilt erstmalig für Prämien, die das Kalenderjahr 2022 betreffen und nach dem 30. Juni 2022 erstmalig beantragt werden, siehe dazu Rz 8208ia).**

Davon sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 4 EStG 1988) abzuziehen. Die Kürzung hat zu erfolgen, wenn die steuerfreie Zuwendung mit einem in der Bemessungsgrundlage erfassten Aufwand gemäß § 1 Abs. 2 der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012 **idF BGBl. II Nr. 302/2022**, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang steht (§ 1 Abs. 2 der **Verordnung Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012**). Aus welchen Gründen die Steuerfreiheit eingeräumt wird, ist für die Kürzung unerheblich; dementsprechend kürzt auch eine nicht forschungsspezifische steuerfreie Zuwendung, wie die Investitionsprämie, die Bemessungsgrundlage. Die Investitionsprämie gemäß Investitionsprämiengesetz, BGBl. I Nr. 88/2020, ist gemäß § 124b Z 365 EStG 1988 keine Betriebseinnahme, somit steuerfrei. Es liegt daher eine steuerfreie Zuwendung aus öffentlichen Mitteln vor und die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie ist um die Investitionsprämie zu kürzen (Anhang II der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012 **idF BGBl. II Nr. 302/2022**). Da die Forschungsprämie eine von der Einkommen-/Körperschaftsteuer losgelöste eigenständige (Selbstbemessungs)Abgabe ist (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0108), ändert daran auch der Umstand nichts, dass die Investitionsprämie für Zwecke der Ertragsteuern zu keiner Aufwandskürzung führt, weil im Rahmen der Gewinnermittlung § 6 Z 10, § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 auf sie nicht anwendbar sind.

Zu den Auswirkungen des (gemäß § 124b Z 348 lit. c EStG 1988 steuerfreien) Verlustersatzes auf die Forschungsprämie siehe Rz 8209g.

[...]

Rz 8208fa wird geändert (Klarstellung):

8208fa

Für "Finanzierungsaufwendungen" gilt:

Der Begriff umfasst dem Grunde nach sowohl Aufwendungen aus einer Fremdfinanzierung als auch solche aus einer Eigenkapitalerhöhung. Dabei ist allerdings zu beachten, dass in die Bemessungsgrundlage für die Prämie nur Ausgaben/Aufwendungen/Kosten eingehen, die auch steuerlich abzugsfähig sind (vgl. VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030 zum Forschungsfreibetrag). Gesellschafterzuschüsse sind gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerneutral, damit zusammenhängende Aufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Kosten iZm derartigen Zuschüssen gehen daher jedenfalls nicht in die Bemessungsgrundlage ein.

Emissionskosten bei einer Kapitalerhöhung und die (mit 2016 ausgelaufene) Gesellschaftsteuer stellen abzugsfähige Aufwendungen dar. Gleiches gilt für Aufwendungen, die aus Anlass der Aufnahme von atypisch stillen Gesellschaftern entstehen (zB Kosten für Werbung/Prospekte für die Gewinnung von atypisch stillen Gesellschaftern). Da der Begriff "Finanzierungsaufwendungen" auch Aufwendungen aus Anlass einer Eigenkapitalerhöhung umfasst, gehen derartige Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage ein, soweit sie abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen und der F&E zuzuordnen sind.

Bei Wandelanleihen ist der Zusammenhang des aus der Wandlung resultierenden "Aufwands" zu weitgehend, um ihn unter den Begriff "Finanzierungsaufwendungen" zu subsumieren. Die Wandlung selbst ist nicht mehr Ausfluss der Finanzierung, Verluste aus der Wandlung sind daher kein "Finanzierungsaufwand". Gleiches gilt in dem Zusammenhang für Call-Optionen.

Ist eine langfristige unverzinsliche oder nicht marktüblich verzinsten Verbindlichkeit abzuzinsen (Rz 2446 und Rz 3309c), ist der daraus zu berücksichtigende Aufwand auch im Rahmen der Bemessung der Forschungsprämie zu berücksichtigen, wenn die Verbindlichkeit der Forschung zuzuordnen ist.

Nach Rz 8208i wird Rz 8208ia eingefügt (AbgÄG 2022, Änderung der Forschungsprämienverordnung)

8208ia

Bei Prämien, die Kalenderjahre ab 2023 oder die das Kalenderjahr 2022 betreffen und nach dem 30. Juni 2022 erstmalig beantragt werden, kann ein fiktiver Unternehmerlohn in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden (§ 1 Abs. 2 Z 5 Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012 idF BGBl. II Nr. 302/2022, § 124b Z 405 EStG 1988).

Davon sind Forschungsleistung betroffen, die von einem Einzelunternehmer, einem Gesellschafter einer Personengesellschaft oder einem (gänzlich) unentgeltlich tätigen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (im Wege einer Nutzungseinlage) erbracht werden, weil in diesen Fällen die eigene Forschungsleistung in der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt wird.

Der fiktive Unternehmerlohn beträgt 45 Euro für jede im Wirtschaftsjahr (gänzlich) unentgeltlich geleistete Tätigkeitsstunde in begünstigter Forschung und experimenteller Entwicklung, maximal jedoch 77.400 Euro für jede Person pro Wirtschaftsjahr. Liegt ein in der Bemessungsgrundlage zu erfassender Lohnaufwand vor, ist (nur) dieser zu berücksichtigen. In Fällen, in denen der Lohnaufwand weniger als 45 Euro beträgt, kommt daher die Berücksichtigung des Differenzbetrages auf 45 Euro nicht in Betracht.

Die Berücksichtigung setzt voraus, dass der ermittelte Betrag auf Grundlage von Zeitaufzeichnungen mit aussagekräftiger Tätigkeitsbeschreibung nachgewiesen wird. Eine bloße Glaubhaftmachung reicht nicht aus.

Beispiel:

Im Rahmen des von A betriebenen Einzelunternehmens wird auch prämiengünstige angewandte Forschung durchgeführt. A beschäftigt dafür die Mitarbeiter B und C, die teilweise in FuE tätig sind. Daneben arbeitet auch A selbst teilweise bei FuE-Projekten mit.

Die Abzugsfähigkeit des Lohnaufwandes für die Mitarbeiter B und C setzt eine aussagekräftige Dokumentation ihrer für FuE erbrachten Tätigkeiten als Grundlage für die Berücksichtigung des anteiligen Lohnaufwandes in der Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie voraus.

A arbeitet im Ausmaß von 423 Stunden in FuE. Darüber wird eine Zeitaufzeichnung mit aussagekräftiger Beschreibung der FuE-Tätigkeit geführt, die einen tauglichen Nachweis darstellt. Für die FuE-Tätigkeit des A kann ein fiktiver Unternehmerlohn in Höhe von 19.035 Euro (45 Euro x 423 Stunden) berücksichtigt werden.

Rz 8209 wird geändert (Judikatur)

8209

Hinsichtlich der qualitativen Voraussetzungen knüpft diese Prämie an die Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung an. Die in Auftrag gegebene Forschung muss daher die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllen.

Die Prämie steht nur für Aufwendungen (Ausgaben) des Auftraggebers in Höhe von höchstens 1.000.000 Euro pro Wirtschaftsjahr zu. Im Fall eines Rumpfwirtschaftsjahres ist der Höchstbetrag entsprechend der Kalendermonate des Wirtschaftsjahres zu aliquotieren, wobei angefangene Kalendermonate als volle Kalendermonate gelten.

Bemessungsgrundlage sind allein die dem Auftraggeber vom Auftragnehmer in Rechnung gestellten Kosten. Eigene Aufwendungen des Auftraggebers sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage für Auftragsforschung gemäß § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Ein erteilter Forschungsauftrag, dessen Erfüllung die inhaltlichen Voraussetzungen des § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 nicht erfüllt, kann auch Teil eigener Forschung sein, womit eigene Aufwendungen des Unternehmens über die Aufwendungen für die Auftragsforschung hinaus Grundlage für eine eigene Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung sein können (vgl. Rz 8208h). Diesfalls ist ein entsprechender Antrag auf eine eigenbetriebliche Forschungsprämie gemäß § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zu stellen. Liegt jedoch keine eigenbetriebliche Forschung iSd § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988 vor, ist für die Geltendmachung eines Prämienanspruchs für eigene Aufwendungen im Rahmen des § 108c Abs. 2 Z 2 EStG 1988 kein Raum (VwGH 9.2.2022, Ro 2022/15/0004).

[...]

Nach Abschnitt 33.1.2 wird Abschnitt „33.1.3 Teilfestsetzung der Prämie“ samt Rz 8209e und 8209f eingefügt (AbgÄG 2022):

33.1.3 Teilfestsetzung der Prämie

8209e

Prämienanträge umfassen regelmäßig mehrere Forschungsprojekte oder Forschungsschwerpunkte. Im Zuge der Prüfung der Forschungsprämie kann sich ergeben, dass einem Antrag nur in Bezug auf ein oder wenige Projekt(e)/Schwerpunkt(e) nicht vollinhaltlich entsprochen werden kann. Um zu verhindern, dass sich die Auszahlung der Prämie für den unstrittigen Teil erheblich verzögert, wurde mit dem AbgÄG 2022, BGBl. I Nr. 108/2022 in § 108c Abs. 4a EStG 1988 die Möglichkeit einer Teilentscheidung und damit einer Teilauszahlung in Bezug auf den unstrittigen Teil des Antrages geschaffen. Eine derartige Teilentscheidung ist ab 20. Juli 2022 möglich (Tag nach Inkrafttreten des AbgÄG 2022).

8209f

Folgende Umstände sind für die Teilentscheidung maßgebend:

1. Eine Teilentscheidung ist nur in Bezug auf abgegrenzte Sachverhalte möglich, das sind Forschungsprojekte und/oder Forschungsschwerpunkte. Sachverhaltsteile darunter können nicht Gegenstand einer Teilentscheidung sein; es kann somit immer nur ein ganzes Projekt oder ein ganzer Schwerpunkt bzw. ein Projekt aus einem Schwerpunkt herausgelöst werden und zum Gegenstand der Teilentscheidung gemacht werden. Nicht forschungsschwerpunkt- oder forschungsprojektbezogene Investitionen und Aufwendungen iSd Punktes 3.2 des

Anhangs III der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012 idF BGBl. II Nr. 302/2022, können nicht Gegenstand der Teilentscheidung sein, weil sie definitionsgemäß nicht einem Projekt/Schwerpunkt zugeordnet sind.

2. Eine einzelne strittige Rechtsfrage, die ein/mehrere Projekt(e)/Schwerpunkt(e) betrifft, kann keiner gesonderten Teilentscheidung vorbehalten werden; es ist somit nicht möglich, über den Prämienantrag dahingehend zu entscheiden, dass die Prämie in einer Höhe festgesetzt wird, die sich ergibt, wenn man von der beantragten Prämie den Teil herausschält, der von der strittigen Rechtsfrage betroffen ist.
3. Voraussetzung ist, dass damit zu rechnen ist, dass sich ohne derartige Teilerledigung die Gesamterledigung erheblich verzögert.
4. Die erstmalige Teilentscheidung erfolgt nur auf Antrag. Ob eine Teilentscheidung erfolgt, liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 20 BAO). Für die Ausübung des Ermessens sind insbesondere die abzuschätzende Dauer bis zur Gesamterledigung und die Höhe der Prämie maßgebend.
5. Mehrere (verschiedene Projekte/Schwerpunkte betreffende) Anträge und Bescheide sind möglich. Im Bescheid ist klar zum Ausdruck zu bringen, über welchen Sachverhalt abgesprochen wird (Bezeichnung der Projekte/Schwerpunkte) und dass die darauf entfallende Prämie festgesetzt wird. Wird dem Antrag nicht entsprochen, ist er mit Bescheid abzuweisen.
6. Jede Teilentscheidung setzt die Prämie hinsichtlich des davon betroffenen Sachverhaltsteiles fest. Es handelt sich dabei um keine Festsetzung gemäß § 201 BAO, sondern eine solche auf Grundlage des § 108c EStG 1988. Die Teilentscheidungen mit jeweils gesonderten Bescheiden sind jeweils rechtlich voneinander unabhängig.
7. Der herausgelöste Rest des Prämienantrages ist sodann ebenfalls durch eine oder mehrere bescheidmäßige Teilentscheidung(en) zu erledigen. Eine Teilfestsetzung, die sämtliche nicht erledigten Projekte/Schwerpunkte des Prämienantrages umfasst, kann erst erfolgen, sobald der gesamte vom Festsetzungsbescheid nicht erfasste Sachverhalt entscheidungsreif ist. Der nicht erledigte Teil des Antrages kann auch durch mehrere bescheidmäßige Teilfestsetzungen erledigt werden. Jede weitere Teilfestsetzung kann beantragt werden oder von Amts wegen erfolgen.
8. Die Regelung ist auch in einem Folgeverfahren nach erstmaliger Entscheidung über den Prämienantrag anwendbar (Beschwerdeverfahren, Neufestsetzung im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens).

Nach Abschnitt 33.1.3 wird Abschnitt „33.1.4 Steuerfreier Verlustersatz und Forschungsprämie“ samt Rz 8209g bis 8208k eingefügt (Klarstellung):

33.1.4 Steuerfreier Verlustersatz und Forschungsprämie

8209g

Der Verlustersatz ist gemäß § 124b Z 348 lit. c EStG 1988 steuerfrei; § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist anzuwenden (vgl. Rz 313e und 313h).

Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie hat zu erfolgen, wenn die steuerfreie Zuwendung mit einem in der Bemessungsgrundlage erfassten Aufwand gemäß § 1 Abs. 2 der Forschungsprämienverordnung in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang steht (vgl. Rz 8208f).

Der steuerfreie Verlustersatz ist daher grundsätzlich auf sämtliche in die Bemessungsgrundlage für den Verlustersatz einbezogenen Betriebsausgaben aufzuteilen. Insoweit diese Betriebsausgaben in die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie einfließen, kürzt der darauf entfallende Anteil des Verlustersatzes die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie.

Gemäß Anhang II der Forschungsprämienverordnung, BGBl. II Nr. 515/2012 idF BGBl. II Nr. 302/2022, der das Verzeichnis der Forschungsaufwendungen regelt, sind steuerfreie Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 4 EStG 1988), die die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie mindern, abzuziehen. Dementsprechend ergibt sich der Kürzungsbetrag als Summe der Kürzungen bei den einzelnen Forschungsaufwendungen; er ist im Verzeichnis gesondert auszuweisen.

8209h

Der Kürzungsprozentsatz für die in der Bemessungsgrundlage erfassten Aufwendungen ergibt sich aus der Division des bezogenen Verlustersatzes durch die zur Ermittlung herangezogenen Betriebsausgaben (Verlustersatz/Betriebsausgaben x 100). Mit diesem Prozentsatz sind sämtliche für die Berechnung des Verlustersatzes maßgebenden Betriebsausgaben, somit auch jene, die für die Forschungsprämie relevant sind, durch den Verlustersatz entlastet.

Für die bemessungsgrundlagenrelevanten Forschungsaufwendungen bedeutet das:

1. **Löhne und Gehälter:** Sollten infolge der Covid-19-Pandemie steuerfreie Zuschüsse iZm Kurzarbeit gewährt worden sein, kürzen diese Zuschüsse bereits die Bemessungsgrundlage für den Verlustersatz (Pkt 4.2.3.d Verlustersatz-VO) und die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie (§ 1 Abs. 2 Forschungsprämienverordnung). Soweit derartige Löhne und Gehälter in der Bemessungsgrundlage für den Verlustersatz erfasst worden sind, entfällt auf sie ein

entsprechender Anteil des Verlustersatzes, der daher die Löhne und Gehälter in der Bemessungsgrundlage für die Prämie kürzt.

2. **Unmittelbare Ausgaben:** Die prämierelevanten Aufwendungen sind in jenem Ausmaß zu kürzen, in dem sie den Betriebsausgaben zuzuordnen sind, die für die Bemessung des Verlustersatzes herangezogen worden sind.
3. **Unmittelbare Investitionen:** Werden die gesamten Investitionskosten in der Bemessungsgrundlage der Prämie berücksichtigt, besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Investition und darauf entfallender AfA-Tangente im Verlustersatz. Dementsprechend sind die Investitionskosten um die darauf entfallende AfA-Tangente des Verlustersatzes zu kürzen, wie auch steuerfreie Investitionskostenzuschüsse die Anschaffungs-/Herstellungskosten kürzen. Siehe dazu auch Rz 8209i. Sollten Investitionen stattdessen über die AfA in den Gemeinkosten berücksichtigt worden sein, ergibt sich die Kürzung bei den Gemeinkosten.
4. **Finanzierungsaufwendungen:** Der Verlustersatz, der anteilig auf prämierelevante Finanzierungsaufwendungen entfällt, kürzt die Bemessungsgrundlage.
5. **Gemeinkosten:** Da die in den Gemeinkosten erfassten Aufwendungen ebenfalls vom Verlustersatz betroffen sind, sind sie um den anteiligen Verlustersatz zu kürzen.

8209i

Der Verlustersatz wurde monatsbezogen maximal für Zeiträume von 16.9.2020 bis 31.3.2022 gewährt. Daher sind die Betriebsausgaben des Zeitraumes der Gewährung des Verlustersatzes für die Ermittlung der Höhe des Verlustersatzes heranzuziehen und die Betriebsausgabenkürzung (§ 20 Abs. 2 EStG 1988) betrifft diese Betriebsausgaben.

Daraus folgt eine Vorgangsweise in drei Schritten:

1. **Ermittlung des Kürzungsprozentsatzes (Rz 8209h)**
2. **Ermittlung des Betrages an Forschungsaufwendungen, der von der Kürzung durch den Verlustersatz betroffen ist; maßgebend sind hier nur die Forschungsaufwendungen, die dem Zeitraum zuzuordnen sind, für die der Verlustersatz gewährt worden ist (maximal 16.9.2020 bis 31.3.2022).**
3. **Anwendung des Prozentsatzes nach Schritt 1 auf die Forschungsaufwendungen gemäß 2, das ist der Betrag, um den die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie zu kürzen ist.**

8209j

Die AfA setzt sich aus Beträgen für Investitionen des laufenden Jahres und vergangener Jahre zusammen. Wurden die Investitionskosten voll in die Bemessungsgrundlage der

Forschungsprämie aufgenommen, sind diese - wie auch die AfA daraus - in Folgejahren für die Forschungsprämie irrelevant. In Bezug auf den Verlustersatz wird die AfA jedoch berücksichtigt, das bedeutet:

- **Für die Kürzung der Investitionskosten sind nur die AfA-Beträge der Investitionen des jeweiligen Jahres maßgebend (Jahres-/Halbjahres-AfA).**
- **Von der Kürzung betroffen sind nur die AfA-Monatswerte, die zeitlich vom Verlustersatz betroffen sind.**

8209k

Da der Verlustersatz für einzelne Monate gewährt wird, müssen Forschungsaufwendungen nicht zwingend gleichmäßig davon betroffen sein.

Dementsprechend muss der bemessungsgrundlagenrelevante Forschungsaufwand ermittelt werden, der zeitlich vom Verlustersatz betroffen ist. Da diese Abgrenzung (Monatsbetrachtung) in Einzelfällen aufwändig sein kann, bestehen aus Vereinfachungsgründen keine Bedenken, zu unterstellen, dass die bemessungsgrundlagenrelevanten Forschungsaufwendungen auf das gesamte Jahr bezogen gleichmäßig anfallen und daher linear zu verteilen sind. Diese Vereinfachung kann aber nur dann angewendet werden, wenn die Forschungstätigkeit das gesamte Jahr über ausgeübt worden ist und es zu keinen erheblichen Verzerrungen kommt, weil der Forschungsaufwand deutlich ungleichmäßig verteilt ist.

In Anhang II wird ein Redaktionsversehen beseitigt:

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

Funktionsgebühren iSd § 29 Z 4 EStG 1988

- [...]
- Vergütungen (einschließlich der Sitzungsgelder und dgl.) für die Tätigkeit der Staats(Aufsichts)kommissäre und ihrer Stellvertreter (VwGH 16.12.1975, ~~1494~~**1484/74**); nicht unter die Funktionsgebühren fallen jedoch die Bezüge der Aufsichtskommissäre bei den Sozialversicherungsträgern iSd § 448 Abs. 3 ASVG; diese Bezüge stellen gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar
- [...]