



Wartung der Einkommensteuer- richtlinien

- ▶ MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.
- ▶ 13. März 2013

Überblick über die Wartung der EStR

- ▶ Begutachtungsentwurf Dezember 2012 – 589 Seiten!
- ▶ Endversion des Wartungserlasses noch nicht veröffentlicht
- ▶ Überblick über den Inhalt:
 - ▶ Einarbeitung des KEST-Erlasses vom 7.3.2012 → de facto keine Änderungen vorgesehen
 - ▶ Gesetzliche Änderungen durch 1.StabG 2012 sowie AbgÄG 2012 → insbesondere Besteuerung der Veräußerung von Grundstücken
- ▶ Schwerpunkt des Vortrages sind die Änderungen außerhalb der Besteuerung des Kapitalvermögens sowie der Grundstücksveräußerung

Veräußerung Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich (I)

- ▶ Rz 115a (Veranlagung **2008 bis 2011**): Entgeltliche Ablösung des Fruchtgenussrechtes stellt grundsätzlich keine steuerbare Leistung dar, ausgenommen Einräumung des Fruchtgenussrechts sowie dessen Ablöse stellen wirtschaftlich einen einheitlichen Vorgang dar (Frist 10 Jahre)
 - ▶ UFS 10.1.2011, RV/3079-W/08, beim VwGH angefochten zu 2011/15/0039 zu einer Privatstiftung
- ▶ Rz 115a (Veranlagung **ab 2012**) → aufgrund VwGH-Rspr bereits im Erlass: „Wird ein Fruchtgenussrecht ab 1.1.2012 entgeltlich an einen Dritten übertragen oder vom Eigentümer abgelöst, führt dies – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046).“
- ▶ Rz 115a iRd Wartung 2012 im Hinblick auf **§ 27 Abs 3 EStG**: „Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht an Kapitalanlagen wie etwa Kapitalanteile, sofern die Einkünfte daraus dem Fruchtnießer originär zuzurechnen sind (Nettofruchtgenuss), fallen unter die **Einkünfte aus Kapitalvermögen**, wenn das **Fruchtgenussrecht nach dem 31.3.2012 entgeltlich eingeräumt** wird. Die entgeltliche Übertragung eines solchen Fruchtgenussrechtes stellt daher Einkünfte gemäß § 27 Abs 3 EStG dar. Wurde das Fruchtgenussrecht vor dem 1.4.2012 entgeltlich eingeräumt, liegen wie bei einem Fruchtgenuss an Liegenschaftsvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.“

Veräußerung Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich (II)

- ▶ **Fruchtgenuss** betreffend Kapitalvermögen des Neubestandes (EStR 6143b)
 - ▶ Grundsätzlich nur bei Beteiligung (Stimmrecht, Dividende) denkbar
 - ▶ Entgeltliche Übertragung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses → Veräußerung gem § 27 Abs 3 EStG zu besteuern
 - ▶ Unentgeltliche Übertragung unter Vorbehalt des FG → AK fortführen
 - ▶ Entgeltliche Übertragung Fruchtgenussrecht oder entgeltliche Ablöse → Veräußerung gem § 27 Abs 3 EStG zu besteuern
 - ▶ Entgeltliche Einräumung Fruchtgenuss an Beteiligung → Besteuerung gem § 27 Abs 6 Z 3 EStG (Veräußerung Dividendenschein)

Einschränkung Auslandsverlustverwertung (I)

- ▶ **Bis 2011:** „Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen.“ (§ 2 Abs 8 Z 3 erster Satz EStG)
 - ▶ Konnte gegenüber dem ausländischen Ergebnis mehr oder weniger Verlust bedeuten
 - ▶ Verlust in Österreich höher ODER österreichischer Verlust, aber Gewinn im Ausland → gegebenenfalls keine Nachversteuerung
- ▶ **Ab 2012 (1.StabG)** „Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens *höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres* anzusetzen.“ → massive Kritik KWT in Begutachtung
 - ▶ Deckelung mit ausländischem Verlust verhindert Generierung von „künstlichen“ Verlusten
 - ▶ Ebenso Einschränkung der Auslandsverlustverwertung im Rahmen der **Gruppenbesteuerung** (§ 9 Abs 6 Z 6 erster Satz KStG um Deckelung ergänzt)
 - ▶ Rz 198a Beispiel: „Im Jahr 01 beträgt der nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates ermittelte Gewinn einer DBA-befreiten Betriebsstätte 100. Dem entspricht nach österreichischem Steuerrecht ein Verlust von 50, weil das ausländische Steuerrecht den Ansatz bestimmter Rückstellungen nicht zulässt. Aufgrund des „Verlustdeckels“ kommt es im Jahr 01 zu keiner Verlustberücksichtigung. Im Jahr 02 beträgt der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Gewinn der ausländischen DBA-befreiten Betriebsstätte 30, nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates liegt ein Verlust von 120 vor, weil nun die nach österreichischem Recht rückzustellenden Aufwendungen schlagend werden. Da nach inländischem Steuerrecht kein Verlust vorliegt, kommt es auch im Jahr 02 zu keiner Verlustberücksichtigung.“

Einschränkung Auslandsverlustverwertung (II)

- ▶ Rz 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: 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 einen 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 $50=100*150/300$) kommt nicht in Betracht.“
- ▶ Rz 204a: „Entfallen ausländische Verluste auf die **Veräußerung eines Grundstückes** im Sinne des § 30 Abs 1 EStG, sind die inländischen Beschränkungen hinsichtlich der Verrechnung von Verlusten aus Grundstücksveräußerungen bzw der Teilwertabschreibungen von Grundstücken zu beachten (§ 6 Z 2 lit d und § 30 Abs 7 EStG). Sollen **ausländische Verluste aus progressiv besteuerten Quellen** mit inländischen positiven Einkünften aus der Veräußerung von Grundstücken ausgeglichen werden, ist die Ausübung der Regelbesteuerungsoption für die Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken erforderlich. Dies gilt nicht, wenn auf die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 3 oder 4 EStG nicht anwendbar ist.“

Bilanzberichtigung NEU (I)

- ▶ Änderung des § 4 Abs 2 EStG durch das AbgÄG 2012
- ▶ VwGH: Vorrang des Periodenprinzips → **Anpassung von Fehlern bis zur Wurzel** (Rz 645 ff) → Soweit verfahrensrechtlich eine Änderung des Bescheides nicht mehr möglich, ergab sich bisher eine Doppelbesteuerung oder eine doppelte Nichtbesteuerung
 - ▶ Wurzelberichtigung an sich ändert sich durch Neuregelung nicht (Rz 652a)
- ▶ NEU: Änderungen in verjährten Zeiträumen sollen durch **Zu- bzw Abschläge** im ältesten nicht verjährten Zeitraum berücksichtigt werden
 - ▶ Inkrafttreten: Fehler bis 2003 zurück berücksichtigt: Rz 652: „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).“
 - ▶ Rz 652: „Bis 31.12.2012 noch nicht erledigte Anträge nach § 293c BAO können vom Steuerpflichtigen in Anträge nach § 4 Abs 2 EStG abgeändert (bzw zurückgenommen und neu als Anträge nach § 4 Abs 2 EStG eingebracht) werden.“
 - ▶ Betrifft insbesondere die Abschreibung → daher auch Anwendung bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie bei Vermietung & Verpachtung

Bilanzberichtigung NEU (II)

- ▶ Rz 648 f: „Für die Berichtigung von Fehlern, die **noch nicht verjährte** Veranlagungszeiträume betreffen, kommt eine periodenfremde Fehlerkorrektur mit steuerlicher Wirkung **nicht in Betracht** (Nachholverbot, Gebot der Berichtigung bis zur Wurzel des Fehlers)“ → keine Anwendung der Neuregelung in diesem Fall
- ▶ Rz 650: „Durch das AbgÄG 2012 wurde die Möglichkeit geschaffen, **Fehler aus verjährten Veranlagungszeiträumen** im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum durch den Ansatz eines Zu- oder Abschlages mit steuerlicher Wirkung **periodenübergreifend zu berichtigen**. Die Bestimmung bezweckt, bei periodenübergreifenden Fehlern den richtigen Totalgewinn auch dann der Besteuerung zu Grunde zu legen, wenn dies sonst wegen des Eintritts der Verjährung nicht möglich wäre.“
 - ▶ Geht in „beide Richtungen“ – von Amts wegen oder auf Antrag
 - ▶ Rz 652h „Ein Zu- oder Abschlag gemäß § 4 Abs 2 Z 2 EStG ist im Rahmen der Gewinnermittlung des jeweiligen Betriebes zu erfassen. Er führt zu einem entsprechend erhöhten/verminderten Betriebsergebnis (Gewinn/Verlust).“
- ▶ Rz 652b: „§ 4 Abs 2 Z 2 EStG ... ist anzuwenden auf Fehler aus verjährten Veranlagungsjahren, deren Folgewirkungen in noch nicht verjährte Veranlagungszeiträume hineinreichen (periodenübergreifende Fehlerwirkung).“

Bilanzberichtigung NEU (III)

- ▶ Rz 652d: „**Insbesondere können folgende Fehler zu einem Zu- oder Abschlag führen (mit Beispielen):**
 - ▶ Herstellungsaufwand wurde sofort abgesetzt statt aktiviert;
 - ▶ Erhaltungsaufwand wurde aktiviert statt sofort abgesetzt;
 - ▶ Der AfA wurde eine falsche Nutzungsdauer zu Grunde gelegt;
 - ▶ Ein selbst hergestelltes unkörperliches Wirtschaftsgut wurde zu Unrecht aktiviert;
 - ▶ Eine Rückstellung wurde unrichtig gebildet oder unterlassen;
 - ▶ Eine Teilwertabschreibung/Zuschreibung wurde unrichtig vorgenommen oder unterlassen.
 - ▶ Eine Verbindlichkeit/Forderung aus einem Aufwand/Ertrag wird in einem falschen Wirtschaftsjahr erfasst.
- ▶ Beispiel 1: Im verjährten Jahr 01 wurde Herstellungsaufwand von 300.000 € (Nutzungsdauer 10 Jahre) sofort abgesetzt. Die Bilanzberichtigung erfordert die Aktivierung des Herstellungsaufwands in 01 und eine Fortentwicklung des Buchwerts unter Berücksichtigung einer AfA von 30.000 € pro Wirtschaftsjahr. Im ersten noch nicht verjährten Jahr 04 beträgt der Buchwert in der Eröffnungsbilanz daher 210.000 €; die AfA des Jahres 04 beträgt 30.000 € und der Buchwert in der Schlussbilanz 180.000 €. Zusätzlich ist im Jahr 04 ein Gewinnzuschlag von 210.000 € ($300.000 \text{ €} - 3 \times 30.000 \text{ €}$) anzusetzen, sodass nach der Veranlagung des Jahres 04 in Summe 120.000 € aufwandswirksam berücksichtigt worden sind.“

Bilanzberichtigung NEU (IV)

- ▶ Rz 652e: „Fehler, die **keine Auswirkung** auf ein **noch nicht verjährtes Veranlagungsjahr** oder die insgesamt richtige Erfassung des Totalgewinnes haben, sind von § 4 Abs 2 EStG nicht erfasst.
 - ▶ Beispiel 1: In einem bereits verjährten Veranlagungszeitraum wurde eine bezahlte Geldstrafe entgegen § 20 Abs 1 Z 5 EStG als Betriebsausgabe behandelt. Es ist kein Zuschlag anzusetzen (keine periodenübergreifende Fehlerwirkung).
 - ▶ Beispiel 2: Ein Wirtschaftsgut wurde im Jahr 01 um 10.000 € angeschafft und unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 3 Jahren abgeschrieben. Richtig wäre der Ansatz einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Im ersten nicht verjährten Veranlagungsjahr 06 steht das WG mit dem Erinnerungswert von 1 € in der Eröffnungsbilanz. Ungeachtet der Bilanzberichtigungen der Jahre 01 bis 05 ist im Jahr 06 kein Zu- oder Abschlag vorzunehmen, weil das Jahr 06 von einer Bilanzberichtigung nicht (mehr) betroffen ist und der insgesamt richtige Totalgewinn der Besteuerung zu Grunde gelegt wurde.“

Bilanzberichtigung NEU (V)

- ▶ Rz 652j: „Die Fehlerkorrektur ist stets in jenem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, zu dem – gemessen am Zeitpunkt der Erlassung des berichtigenden Bescheides – die **Richtigstellung frühestmöglich erfolgen** kann.
 - ▶ Beispiel: Im Jahr 10 wird festgestellt, dass Herstellungsaufwand im Jahr 01 zu Unrecht nicht unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 20 Jahren aktiviert, sondern sofort gewinnmindernd berücksichtigt worden ist. Die Jahre 01 bis 09 sind rechtskräftig veranlagt. Im Jahr 10 ist für Abgabenansprüche der Jahre vor 04 Festsetzungsverjährung eingetreten. Die Fehlerkorrektur kann daher nur im Veranlagungsjahr 04 erfolgen. Der Bescheid des Jahres 04 ist im Wege des § 293b BAO zu berichtigen. Rechtskräftige Bescheide der Folgejahre sind gegebenenfalls gemäß § 295 Abs 3 BAO zu korrigieren.“
- ▶ Rz 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. In diesem Rahmen 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.“

Einschränkung des Abflussprinzips (I)

- ▶ **Bisheriger uneingeschränkter Grundsatz:** Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wird bei Anschaffung von Umlaufvermögen die Betriebsausgabe bei Anschaffung des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt der Bezahlung abgesetzt
 - ▶ Praxismodell: Personengesellschaft mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erwirbt Grundstücke in das Umlaufvermögen → als Verlustbeteiligungsmodell am Markt verkauft
- ▶ Mit **Neuregelung** Einschränkung des Abflussprinzips gem § 4 Abs 3 EStG durch 1.StabG 2012 → Rz 664b: „Nach § 4 Abs 3 EStG sind bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen die Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Mit diesen Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehenden Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen sind wie solche Aufwendungen iZm Umlaufvermögen bei einem Bilanzierer zu behandeln.“
 - ▶ Vgl bereits BMF-010203/0286-VI/6/2012 vom 20.06.2012

Einschränkung des Abflussprinzips (II)

- ▶ Rz 664b: „Von der Bestimmung sind - neben Gebäuden - Wirtschaftsgüter erfasst, die **"keinem regelmäßigen Wertverzehr"** unterliegen. Sie bewirkt eine Durchbrechung des (vereinfachenden) Abflussprinzips und damit eine der Bilanzierung entsprechende realitätsgerechte Gewinnerfassung im Zeitpunkt des Wareneinsatzes bzw des sonstigen Ausscheidens aus dem Betriebsvermögen. Die durch die Ausnahme vom Abflussprinzip erforderliche Bestandserfassung der betroffenen Wirtschaftsgüter ist für die Beurteilung der Zulässigkeit einer Pauschalierung unerheblich.“
- ▶ Rz 664b: „Die Ausnahme vom Abflussprinzip kommt von ihrem Umfang her neben **Gebäuden** bei **besonders werthaltigen Gütern** zur Anwendung. Nur bei diesen Wirtschaftsgütern erscheint die durch die Anwendung des Abflussprinzips bedingte Abweichung des Besteuerungsergebnisses vom tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnis von so großem Gewicht, dass sie eine den Bilanzierungsgrundsätzen entsprechende Behandlung erfahren sollen. Vom Anwendungsbereich der Ausnahme vom Abflussprinzip sind daher nur Wirtschaftsgüter erfasst, die
 - ▶ wären sie Anlagevermögen nicht abnutzbar sind und sich
 - ▶ von ihrer Werthaltigkeit als Vermögensanlage eignen.“

Einschränkung des Abflussprinzips (III)

- ▶ Rz 664c: „Vom Anwendungsbereich sind folgende Wirtschaftsgüter erfasst:
 - ▶ Grund und Boden
 - ▶ Gebäude
 - ▶ Grundstücksgleiche Rechte
 - ▶ Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - ▶ Edelsteine, Schmucksteine und organische Substanzen im Sinne der Edelsteinkunde (Gemmologie, zB Perlen, Korallen), deren Anschaffungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige einzelne Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 € übersteigen sowie Zahngold
 - ▶ Gold- oder Silbermünzen
 - ▶ Kunstwerke, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 € übersteigen
 - ▶ Antiquitäten, deren Anschaffungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 € übersteigen
 - ▶ Wirtschaftsgüter mit besonderem Seltenheits- oder Sammlerwert (zB alte Musikinstrumente, Briefmarken, seltene Weine), deren Anschaffungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 € übersteigen

Einschränkung des Abflussprinzips (IV)

- ▶ Die Ausnahme vom Abflussprinzip soll vor allem modellhafte Gestaltungen (gezieltes Ausnutzen des Abflussprinzips zur Darstellung von Verlusten) verhindern. In diesem Fall bezieht sich der Grenzbetrag von 5.000 € nicht auf das jeweilige Einzelwirtschaftsgut, sondern auf die Summe der Anschaffungen/Herstellungen/Einlagen gleichartiger Wirtschaftsgüter im Wirtschaftsjahr.“
- ▶ E-Mail der KWT vom 6.3.13: BMF zur Wertgrenze iHv EUR 5.000 :
 - ▶ In Bezug auf Edelmetalle, die als Rohstoffe, Hilfsstoffe oder Einzelkomponenten für die Weiterverarbeitung bestimmt sind, soll die Bestimmung nur auf Zahngold anwendbar sein.“
- ▶ Rz 664d: „Das **Abflussprinzip gilt daher** (unverändert) zB für:
 - ▶ Wertvolle Hölzer, die zur Weiterverarbeitung bestimmt sind.
 - ▶ Steine, Marmor, die/der zur Weiterverarbeitung bestimmt sind/ist.
 - ▶ Nur gewerblich nutzbare Rohstoffe, Hilfsstoffe, Zutaten, Halbfertig- und Fertigteile, Halbfertig- oder Fertigprodukte, ausgenommen Zahngold.
 - ▶ Edelsteine, Schmucksteine und organische Substanzen im Sinne der Edelsteinkunde (Gemmologie, zB Perlen, Korallen), deren Anschaffungskosten oder Einlagewert, bezogen auf das jeweilige Wirtschaftsgut, den Betrag von 5.000 € nicht übersteigen.“
- ▶ Rz 5452a: „Im Falle des zeitlichen Auseinanderfallens des Ausscheidens und des Zuflusses der damit verbundenen Einnahme (zB im Falle einer Versicherungsleistung auf Grund der Zerstörung des Gebäudes) sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten in voller Höhe **im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens als Betriebsausgabe** zu berücksichtigen.“

Einschränkung des Abflussprinzips (V)

▶ Rz 664e: „§ 4 Abs 3 EStG neu ist auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die **nach dem 31. März 2012 angeschafft, hergestellt oder eingelegt** werden. Maßgebend ist somit - unabhängig von Zahlungsflüssen - der Zeitpunkt der Anschaffung, Herstellung oder Einlage. Beispiele:

- ▶ Ein Grundstückshändler kauft ein bebautes Grundstück. Der Kaufpreis wird am 1.3.2012 beim Notar zu Gunsten des Verkäufers hinterlegt. Am 1.7.2012 wird das Grundstück in die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des Käufers übergeben. Die grundbücherliche Einverleibung erfolgt am 1.8.2012. Da das Grundstück am 1.7.2012, somit nach dem 31.3.2012, angeschafft wurde, darf der bezahlte Kaufpreis nicht sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden.
- ▶ Ein Kunstwerk wird am 15.3.2012 um 10.000 € von einem Galeristen gekauft. Es wird am 16.3.2012 geliefert und am 15.4.2012 bezahlt. Da das Kunstwerk am 16.3.2012, somit vor dem 1.4.2012 angeschafft wurde, ist der am 15.4.2012 bezahlte Kaufpreis in diesem Zeitpunkt als Betriebsausgabe zu erfassen.
- ▶ Ein Antiquitätenhändler erwirbt eine Antiquität um 7.000 €. Diese wird ihm am 15.4.2012 geliefert. Der Antiquitätenhändler hat auf den Kaufpreis bereits am 15.2.2012 eine Anzahlung von 2.000 € geleistet, der Rest wird bei Lieferung beglichen. Da das Kunstwerk am 15.4.2012, somit nach dem 1.4.2012 angeschafft wurde, dürfen die gesamten Anschaffungskosten nicht im Zahlungszeitpunkt als Betriebsausgabe erfasst werden.

Ratenweiser Zufluss bei besonderem Steuersatz (I)

- ▶ Rz 774 (**Grundstücke** im BV): „Wird der Veräußerungserlös über einem **Zeitraum von mehr als einem Jahr in Raten** entrichtet, ist – unabhängig von der Art der Gewinnermittlung – der **besondere Steuersatz nur auf den abgezinsten** auf das Grundstück entfallenden **Veräußerungsgewinn** anzuwenden. Die in den Raten enthaltenen Zinsen und Wertsicherungsbeiträge sind kein Veräußerungserlös bzw nicht Teil des Veräußerungserlöses. Der **besondere Steuersatz** ist daher auf die **Zinsen** und **Wertsicherungsbeträge nicht anwendbar**. Fließt der Veräußerungserlös über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr ratenmäßig zu, sind die **Ratenzahlungen abzuzinsen**.
- ▶ Im Falle der **Bilanzierung** ist der Buchwert des veräußerten Grundstücks vom auf den Veräußerungszeitpunkt abgezinsten Verkaufspreis (Barwert) in Abzug zu bringen. Von den in späteren Jahren zufließenden Raten ist der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil auszuscheiden und zum Normaltarif zu erfassen; der Kaufpreisanteil der Ratenzahlung stellt eine steuerneutrale Vermögensumschichtung dar (siehe auch Rz 5678).
- ▶ Im Falle der **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung** ist der Buchwert von der Summe aller zugeflossenen (abgezinsten) Ratenzahlungen (Barwert des Kaufpreises) in Abzug zu bringen (Merkpostenmethode; siehe dazu Rz 3888). Ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht daher erst in dem Zeitpunkt, in dem die Summe aller bis dahin geleisteten (abgezinsten) Ratenzahlungen den Buchwert des veräußerten Grundstückes übersteigt.“
- ▶ Selbe Sichtweise bei Veräußerung im außerbetrieblichen Bereich (vgl Rz 6225c zur Veräußerung einer **außerbetrieblichen Beteiligung**)

Ratenweiser Zufluss bei besonderem Steuersatz (II)

- ▶ Rz 774 : „Ein im Jahr 2005 um 200.000 Euro angeschaffter Grund und Boden eines Betriebes (§ 4 Abs 3-Ermittlung) wird per 30. Juni des Jahres 01 um 300.000 Euro verkauft. Der Preis ist in drei gleich hohen Raten zu bezahlen, die erste Rate sofort, die Zweite am 30. Juni des Jahres 02 und die Dritte am 30. Juni des Jahres 03. Der Buchwert des Grund und Boden beträgt 200.000 Euro. Als banküblicher Sollzinssatz wird 6% p.a. angenommen. Barwert des Kaufpreises ist der auf einen Stichtag bezogene Wert.
- ▶ Finanzmathematisch wird der Barwert unter Anwendung der Grundsätze der Zinseszinsrechnung ermittelt. Die Grundformel der Zinseszinsrechnung lautet: $k_n = k_0 \cdot q^n$
 - ▶ k_0 = Anfangskapital; k_n = Endkapital (inklusive Zinseszinsen) nach n Jahren
 - ▶ q = Verzinsungsfaktor = $1 + p/100$; p = Zinssatz in Prozent p.a.
- ▶ Bei der Ermittlung des Barwertes nach den Grundsätzen der Zinseszinsrechnung entspricht der Barwert dem Anfangskapital und der später fällige Geldbetrag dem Endkapital in obiger Formel. Um den Barwert ablesen zu können, ist die Formel folgendermaßen umzuformen:
 - ▶ k_0 (Barwert) = k_n (nach n Jahren fälliger Geldbetrag) dividiert durch q^n
- ▶ Im vorliegenden Beispiel sind somit: der Barwert der ersten, nach 0 Jahren fälligen Rate: $100.000/1,06^0 = 100.000$, der Barwert der zweiten, nach einem Jahr fälligen Rate: $100.000/1,06^1 = 94.339$; der Barwert der dritten, nach 2 Jahren fälligen Rate: $100.000/1,06^2 = 88.999$.
- ▶ Unter Anwendung der Merkpostenmethode kommt es daher im Jahr 01 zu keinem Zufluss eines Veräußerungsgewinnes. Auch im Jahr 02 übersteigt der zugeflossene Kaufpreis nicht den Buchwert des Grundstückes; allerdings ist der in der Rate enthaltene Zinsanteil in Höhe von 5.661 Euro zum Tarif zu erfassen. Erst im Jahr 03 wird der Buchwert des Grundstückes überschritten. Es fließt ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 83.338 Euro zu, der zum besonderen Steuersatz zu erfassen ist; der in der Rate enthaltene Zinsanteil in Höhe von 11.001 Euro ist zum Tarif zu erfassen.“

Konvertierung Fremdwährungsdarlehen im Betrieb

- ▶ Rz 804: „Die **Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens** führt zu Einkünften iSd § 27 Abs 3 EStG. Wertsteigerungen aus Forderungen gegenüber Banken unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25% gem § 27a Abs 1 EStG, nachdem auch die Zinsen daraus zum besonderen Steuersatz zu besteuern sind. Diese Sichtweise gilt auch bei realisierten Wertveränderungen bei Fremdwährungsdarlehensverbindlichkeiten („negative Forderung“) gegenüber einer Bank. Nachdem gem § 124b Z 192 EStG auf **betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen** der besondere Steuersatz gem § 27a Abs 1 EStG auch bereits auf „**Altvermögen**“ anzuwenden ist, sofern die Veräußerung/Realisierung nach dem 31.3.2012 erfolgt, ist auch bei „Altvermögen“ ein Realisierungsgewinn bereits mit 25% zu besteuern. Ebenso ist ein Realisierungsverlust ab 1.4.2012 nur zur Hälfte ausgleichsfähig. Das hat zur Folge, dass im betrieblichen Bereich ein Verlust aus der Konvertierung eines vor dem 1.4.2012 aufgenommenen Fremdwährungsbankdarlehens nur zur Hälfte ausgeglichen werden kann, sofern die Konvertierung nach dem 31.3.2012 erfolgt.“
 - ▶ Krit zur Aussage, dass Fremdwährungsverbindlichkeit unter die Kursgewinnbesteuerung fällt Jakob/*Marschner*, EStG § 27 Rz 129

Einzelheiten zu abzugsfähigen Spenden

- ▶ Rz 1330, 1348 f: **Höchstbetrag für Spenden** (10% des Gewinnes; bis 2012 Vorjahresgewinn) ist **vor** Berücksichtigung eines **Gewinnfreibetrages** zu berücksichtigen
 - ▶ Beispiel: „Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 $[100 \cdot 0,13]$). Daneben wurde ein Verlust aus VuV in Höhe von 50 erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 37. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG knüpft an den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher unbeachtlich. Es können Zuwendungen in Höhe von 11 als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt nicht in Betracht.“
- ▶ Rz 1330a: „Im Hinblick auf die Unerheblichkeit der Gegenleistung ist bei **Losverkäufen** zu unterscheiden: Erfolgt der Verkauf von Losen im Rahmen einer Veranstaltung (zB bei einer Tombola), liegt auf Grund der hohen Gewinnchancen keine Spende vor, es sei denn, dass den ausgespielten Gewinnen lediglich symbolischer Charakter zukommt. Erfolgt der Verkauf von Losen hingegen im Rahmen einer an eine große Öffentlichkeit gerichteten Aktion (zB durch postalische Versendung), kommt der Gewinnchance auf Grund der in diesem Fall großen Anzahl der aufgelegten Lose im Vergleich zum freigebigen Aspekt, ein Los zu erwerben, nur untergeordnete Bedeutung zu, sodass insgesamt eine Spende vorliegt.“

Spenden, Betriebsvermögen

- ▶ Rz 1330b: „Nicht betrieblich veranlasste Geld- oder Sachzuwendungen einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten eines **spendenbegünstigten Gesellschafters** bzw einer spendenbegünstigten Körperschaft, an der eine Beteiligung besteht, stellen eine abzugsfähige Spende im Sinne des § 4a EStG dar, wenn die formalen Voraussetzungen des § 4a EStG erfüllt sind. Es muss sich daher um eine freigiebige Zuwendung handeln. Von einer solchen ist dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Gesellschafters auf die Gesellschaft begründet.“
- ▶ Rz 3828: „Nach **Ablauf der Behaltefrist** stellen **Wertpapiere**, die zum Zweck der Deckung eines Gewinnfreibetrages angeschafft worden sind (**gewillkürtes**) **Betriebsvermögen** dar. Dies gilt auch außerhalb der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG. Nur durch eine Entnahme scheiden sie aus dem gewillkürten Betriebsvermögen aus.“
- ▶ Rz 4746 – Sportgeräte: „Nachgewiesene Aufwendungen eines **Schi- oder Snowboardlehrers** für Sportgeräte und –ausrüstung sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen abzugsfähig:
 - ▶ Abzugsfähig sind berufsbezogene Aufwendungen, die keine Lebensführungsaufwendungen sind. Dementsprechend sind Aufwendungen für Sportgeräte und –ausrüstung (Schi, Stöcke, Schischuhe, Snowboard, Snowboardschuhe, Helm, Schioberbekleidung, die nicht zur Verfügung gestellt werden) dem Grunde nach abzugsfähig. Aufwendungen für andere Kleidungsstücke als Schioberbekleidung sind dem Grunde nach nicht abzugsfähig.
 - ▶ Nur der der Berufsausübung zuzuordnende Anteil der Aufwendungen ist abzugsfähig. Es bestehen keine Bedenken, eine schätzungsweise Zuordnung vorzunehmen, wenn eine eindeutige Zuordnung nicht möglich ist. Dementsprechend können für jeden vollen Monat der ausgeübten Tätigkeit 20% der angefallenen Aufwendungen abgezogen werden.

Forschungsprämie: Jahresgutachten (I)

- ▶ Rz 8208j: „Voraussetzung für die Gewährung einer Forschungsprämie für eine **eigenbetriebliche** Forschung und experimentelle Entwicklung ist für Wirtschaftsjahre, die 2012 beginnen, das Vorliegen eines (kostenlosen) **Jahresgutachtens der FFG**. In diesem beurteilt die FFG, ob die qualitativen Voraussetzungen für eine Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 108c Abs 2 Z 1 EStG vorliegen. Dazu muss der Steuerpflichtige oder sein steuerlicher Vertreter ein Jahresgutachten bei der FFG (ausschließlich) im Wege von FinanzOnline anfordern. In diesem ist die gesamte bemessungsgrundlagenrelevante Forschungstätigkeit des Wirtschaftsjahres, für das die Forschungsprämie beantragt wird, nach Forschungsprojekten bzw Forschungsschwerpunkten gegliedert, darzustellen.“
- ▶ Rz 8208k: „Das Jahresgutachten kann frühestens **nach Ablauf des Wirtschaftsjahres**, aus dem für die Forschungsprämie relevante Aufwendungen resultieren, bei der FFG angefordert werden. Die Forschungsprämie kann ebenfalls nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, spätestens bis zur Rechtskraft des betreffenden (*Bescheides*) geltend gemacht werden. Die Anforderung des Gutachtens bei der FFG einerseits und die Beantragung der Prämie beim Finanzamt (Formular E 108c) andererseits können zeitlich unabhängig voneinander erfolgen.“

Forschungsprämie: Jahresgutachten (II)

- ▶ Rz 8208l: „Liegt für ein Forschungsprojekt bereits eine **Forschungsbestätigung** vor, ist für die betroffenen Wirtschaftsjahre für das betroffene Forschungsprojekt keine neuerliche Begutachtung durch die FFG mehr erforderlich; dies gilt unter der Voraussetzung, dass die durchgeführte Forschung entsprechend der Beschreibung in der Forschungsbestätigung durchgeführt wurde oder davon nicht wesentlich abweicht. In diesem Fall genügt es, dass der Steuerpflichtige diese Tatsache glaubhaft machen kann.“
- ▶ Rz 8208o: „Das fertiggestellte Gutachten der FFG wird dem zuständigen Finanzamt übermittelt und kann vom Steuerpflichtigen bzw dessen steuerlichem Vertreter in FinanzOnline eingesehen werden. Der Steuerpflichtige und dessen steuerlicher Vertreter wird darüber von der FFG durch E-Mail verständigt. Eine papiermäßige Übermittlung des Gutachtens ist nicht erforderlich.“
- ▶ Rz 8208p: „Die FFG beurteilt einen Forschungsschwerpunkt / ein Forschungsprojekt grundsätzlich nach den vom Steuerpflichtigen in der Anforderung des Gutachtens gemachten Angaben. In ihrem Gutachten gibt die FFG insbesondere hinsichtlich jedes einzelnen Forschungsprojektes/Forschungsschwerpunktes eine Beurteilung ab, inwieweit ein Forschungsschwerpunkt/Forschungsprojekt, aus dem für die Forschungsprämie maßgebliche Aufwendungen resultieren, unter Zugrundelegung der vom Steuerpflichtigen bekanntgegebenen Informationen die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämienbegünstigten Forschung erfüllt. →

Forschungsprämie: Jahresgutachten (III)

- ▶ (Fortsetzung) Die FFG beurteilt nicht, ob die Angaben in der Gutachtensanforderung richtig sind, sie kann aber bei begründetem Verdacht auf Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der ihr vom Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellten Informationen auf diesen Umstand ergänzend hinweisen. Die FFG beurteilt auch nicht, ob die Bemessungsgrundlage für die Forschungsprämie richtig ermittelt worden ist. Dies obliegt ausschließlich der zuständigen Abgabenbehörde.“
- ▶ Rz 8208q: „Das Jahresgutachten der FFG stellt **ein Beweismittel** dar, das der **freien Beweiswürdigung** unterliegt und vom zuständigen Finanzamt vor Entscheidung über den Prämienantrag zu würdigen ist. Durch die prozentuelle Zuordnung der Bemessungsgrundlage zu den Forschungsprojekten/Forschungsschwerpunkten im Gutachten lässt sich der Bezug zum jeweiligen Forschungsprojekt/Forschungsschwerpunkt hinsichtlich des darauf entfallenden Teiles der Bemessungsgrundlage herstellen. Dies ist insbesondere für Fälle von Bedeutung, in denen dem Prämienantrag nach Würdigung des Gutachtens der FFG nicht vollinhaltlich stattgegeben wird, weil ein/mehrere Forschungsprojekt(e)/Forschungsschwerpunkt(e) die Voraussetzungen für das Vorliegen einer prämiertenbegünstigten Forschung nicht (vollständig) erfüllt/erfüllen und die geltend gemachte Bemessungsgrundlage zu kürzen ist. In solchen Fällen ist das Parteiengehör zu wahren. Das Finanzamt kann gegebenenfalls vor Entscheidung über den Prämienantrag oder in einem nachfolgenden Rechtsmittel- oder Betriebsprüfungsverfahren auf die fachliche Unterstützung durch die FFG zurückgreifen.“



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !