

## EINKOMMENSTEUERPROTOKOLL 2001

### § 2 EStG 1988, Liebhabereiverordnung

#### Liebhaberei (LRL 1997)

Die Ehegatten A. und E. K. betreiben ein Zahnlabor in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der sie als Gesellschafter zu 50 % bzw. 24 % beteiligt sind. Der Gesellschafter A. K. ist Inhaber von Patenten betreffend ein von ihm entwickeltes "Ceramicstudio" für Zahntechniker. Das Patent befindet sich im Privatvermögen.

Der weltweite Vertrieb erfolgt seit 1988. Ursprünglich mittels einer eigens dafür gegründeten GmbH, welche 1996 in eine OEG umgewandelt wurde, an der die Ehegatten je zu 50 % beteiligt sind.

Bedingt durch geringe Stückzahlen, Fremdkapitalzinsen und eine gewisse Marktsättigung fallen in der OEG daher laufend im Verhältnis zum Umsatz hohe Verluste an.

Wirtschaftsjahr	Umsatz	Verluste/Gewinne
1988 (Gründungsjahr GmbH)	0,00 S	-23.113,00 S
1989 gerundet	1,603.000,00 S	-502.958,00 S
1990 gerundet	2,149.000,00 S	-258.215,00 s
1991 gerundet	746.000,00 S	-386.883,00 S
1992 gerundet	608.000,00 S	-252.965,00 S
1993 gerundet	562.000,00 S	-193.303,00 S
1994 gerundet	826.000,00 S	54.214,00 S
1995 gerundet	289.000,00 S	-194.863,00 S
1996 gerundet	566.000,00 S	-70.296,00 S

Wirtschaftsjahr	Umsatz	Verluste/Gewinne
1996 Umgründung in OEG	laut AV bei GmbH veranlagt	-148.009,00 S
1997	235.000,00 S	-99.349,00 S
1998	101.000,00 S	-86.787,00 S
Übergangsverlust		-542.394,00 S

Mit Gewinnen dürfte auch in nächster Zeit nicht zu rechnen sein. Die für die OEG anfallenden Arbeiten werden von der GmbH erledigt, welche dafür jährlich eine Rechnung stellt.

Kann bei der OEG Liebhaberei unterstellt werden?

Die Liebhabereibeurteilung hat auf Grundlage der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, und der Rechtsprechung des VwGH (vgl. das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0171) dahingehend zu erfolgen, ob die Tätigkeit so angelegt ist, dass sie in einem absehbaren Zeitraum zu einem Gesamtgewinn führen kann. Bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung ist nach Ablauf des Anlaufzeitraumes gemäß § 2 Abs. 2 an Hand der Kriterien des § 2 Abs. 1 zu prüfen, ob die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, als gegeben anzusehen ist. Wird dieselbe Betätigung in unterschiedlichen Rechtsformen betrieben, hat ein steuerneutraler Rechtsformwechsel (hier: Umwandlung der GmbH in eine OEG) keine Auswirkung auf den Gesamtgewinnzeitraum, der im vorliegenden Fall ab Gründung der GmbH läuft. Die Umwandlung hat allerdings zur Folge, dass das vormals im Privatvermögen gehaltene Patent durch Einlage zum Sonderbetriebsvermögen des nunmehrigen OEG-Gesellschafters wird und damit ein allfälliger theoretischer Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Patents bei der Liebhabereibeurteilung auf der Ebene des Gesellschafters (§ 4 Abs. 3 Liebhabereiverordnung) zu berücksichtigen wäre.

### **§ 2 Abs. 3, § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988**

#### **Individualpauschalierung und Werbungskostenüberschuss bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; Verhältnis zur Liebhabereiverordnung (Rz 4331 ff EStR 2000)**

Ein Abgabepflichtiger, der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, beantragt für das Jahr 2000 die Anwendung der Individualpauschalierungsverordnung auf diese Einkünfte. In den Jahren 1997 bis 1999 erzielte er folgende Einnahmen aus dieser Einkunftsart bzw. fielen folgende Werbungskosten an:

Jahr	Einnahmen	Werbungskosten
1997	3,290.226,00 S	2,931.784,00 S
1998	3,263.164,00 S	3,892.141,00 S
1999	3,232.789,00 S	3,095.003,00 S

Der Verhältnisschlüssel Einnahmen-Werbungskosten beträgt somit für

Jahr	Verhältnisschlüssel
1997	89,11 %
1998	119,28 %
1999	95,74 %

Daraus folgt ein durchschnittlicher Prozentsatz von 101,38 %; in den Jahren 1997 bis 1999 sind durchschnittlich 3,306.309,30 S an Werbungskosten angefallen.

Im Antragsjahr 2000 werden Einnahmen von 3,180.000,00 S erzielt; multipliziert mit dem Durchschnittsprozentsatz der Jahre 1997 bis 1999 (101,38 %) folgt daraus für das Antragsjahr 2000 ein pauschaler Werbungskostenbetrag von 3,223.884,00 S (liegt unter dem durchschnittlichen Werbungskostenbetrag der Jahre 1997 bis 1999 von 3,306.309,30 S). Bei Anwendung der

Individualpauschalierung ergibt dies für das Antragsjahr 2000 einen Werbungskostenüberschuss von -43.884,00 S (3,180.000,00 S abzüglich 3,223.884,00 S)!

Ist die Anwendung der Individualpauschalierungsverordnung auf den gegenständlichen Fall, obwohl sie im Pauschalierungsjahr 2000 zu einem Werbungskostenüberschuss führt, rechtskonform?

Die Anwendung eines Werbungskostenpauschales von 101,38 % ist nach der Individualpauschalierungsverordnung nicht ausgeschlossen; allerdings wäre im gegenständlichen Fall eine Prüfung auf das Vorliegen von Liebhaberei durchzuführen (vgl. Rz 4346 1. Absatz EStR 2000).

## **§ 2, § 27 EStG 1988**

### **Privatstiftung mit Fruchtgenussrecht des Stifters und einzigem Begünstigten und nachfolgenden Investitionen der Stiftung (Rz 111 ff EStR 2000, Rz 7101 ff EStR 2000)**

Der Stifter A widmet einer Privatstiftung, deren einziger Begünstigter er selber ist, Barmittel sowie einen landwirtschaftlichen Betrieb gegen Einräumung folgender Dienstbarkeit im Stiftungsvertrag: "Die Stiftung räumt A sowie dessen Gattin die Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes an sämtlichen Liegenschaften ein." Eine Verbücherung erfolgt nicht.

In weiterer Folge investiert die Stiftung ihre Barmittel in folgende Bereiche, die dem Fruchtnießer (= Stifter = Begünstigtem) unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden:

- a. Sie errichtet ein Wirtschaftsgebäude, das landwirtschaftlich genutzt wird.
- b. Sie errichtet Bauten, die Wohnzwecken des Stifters sowie dessen Familie dienen.
- c. Sie trägt sämtliche Kosten für Einrichtung, Hausrat, Lebenshaltung etc für die Familie des Stifters.

Faktisch werden alle Einnahmen, Ausgaben und Investitionen in den Büchern der Privatstiftung erfasst. Es erfolgt keine Dokumentation, was und in welcher Größenordnung dem Begünstigten (Stifter) tatsächlich zugewendet wurde.

1. Wem sind die Einkünfte aus der Landwirtschaft zuzurechnen?
2. Führen die nachfolgenden Investitionen und Kostentragungen der Stiftung zu Einkünften beim Stifter = Begünstigten?
3. Wie hoch sind diese Einkünfte?

Zu 1:

Aus der stiftungsurkundlichen Aussage, wonach die Privatstiftung dem Stifter ein Fruchtgenussrecht einräumt, könnte der Schluss gezogen werden, dass die Privatstiftung das land- und forstwirtschaftliche Vermögen unbelastet erhalten hat und dem Stifter in der Folge ein Nutzungsrecht unentgeltlich einzuräumen hat. Nach den Erfahrungen der Praxis kann demgegenüber aber als sicher angenommen werden, dass der Vorgang so zu interpretieren ist, dass der Stifter den Betrieb unter dem Vorbehalt des Fruchtgenusses gestiftet hat (Rz 7124 EStR 2000), sodass sich der Stifter den Netto-Vorbehaltsfruchtgenusses vorbehalten hat, der im Sinne der Rz 114 EStR 2000 zur unveränderten Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zum Stifter führt. Bei der

Privatstiftung liegt für die Zeit des Bestehens des unentgeltlichen Fruchtgenusses mangels eines Ertrages aus dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zwar Betriebsvermögen aber keine Einkunftsquelle iSd § 2 Abs 3 Z 1 EStG 1988 vor.

Zu 2:

- a. **Investitionen der Privatstiftung im *land- und forstwirtschaftlichen Bereich* stellen dem Grunde nach solche in ihrem Betriebsvermögen dar, können aber hinsichtlich der Abschreibungen aus den in Punkt 1 genannten Gründen keine Betriebsausgabenwirkung entfalten. Die Nutzungsüberlassung des von der Privatstiftung errichteten Wirtschaftsgebäudes an den Stifter kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Erfolgt sie unentgeltlich, liegt eine kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendung an den Begünstigten (= Stifter) iSd § 27 Abs 1 Z 7 iVm § 97 EStG 1988 vor. Im Hinblick darauf, dass die Zuwendung beim Begünstigten eine kapitalertragsteuerpflichtige Einnahme darstellt, ist Ansatz einer gleich hohen Betriebsausgabe im Wege der Nutzungseinlage im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Begünstigten gerechtfertigt.**
- b. **Investitionen der Privatstiftung in ihrem *ausserbetrieblichen Bereich* begründen wie bei natürlichen Personen steuerneutrale Aufwendungen, solange die Investition nicht zu einer Einkunftsquelle führt oder mit einer bestehenden Einkunftsquelle in Verbindung gebracht wird. Die Nutzungsüberlassung des von der Privatstiftung errichteten Wohngebäudes an den Stifter kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Erfolgt sie unentgeltlich, liegt eine kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendung an den Begünstigten (= Stifter) iSd § 27 Abs 1 Z 7 iVm § 97 EStG 1988 vor.**
- c. **Das Tragen der Kosten für die *Lebenshaltung des Stifters und seiner Angehörigen* kann zur Erfüllung des Stiftungszwecks gehören. Soweit die Privatstiftung dabei Investitionen vornimmt (zB Kauf von Einrichtungsgegenständen) gilt das zu Pkt 2 lit b Gesagte. Soweit laufende Aufwendungen des Stifters und seiner Angehörigen durch die Privatstiftung finanziert werden, liegt sowohl im Falle von Geldzuwendungen als auch der direkten Bezahlung durch die Privatstiftung kapitalertragsteuerpflichtige Zuwendung an den oder die Begünstigten iSd § 27 Abs 1 Z 7 iVm § 97 EStG 1988 vor.**

Zu 3:

Die Zuwendungsbesteuerung erfolgt nach den Regelungen der §§ 93 bis 97 EStG 1988. Zeitlich gesehen ist das Zuflussprinzip des § 19 EStG 1988 maßgebend. Unmittelbare Geld- oder Sachzuwendungen der Privatstiftung sind mit der tatsächlichen Übertragung iSd Rz 4601ff EStR 2000 zugeflossen. Geldwerte Vorteile (Rz 4002 bzw Rz 7119f EStR 2000) fließen dem Grunde nach mit der tatsächlichen Überlassung oder Einräumung der Nutzungsmöglichkeit zu. Für die Bewertung ist auf § 15 Abs 3 Z 2 EStG 1988 (Anschaffungsfiktion, siehe Rz 7130f) und § 15 Abs 2 EStG 1988 (geldwerte Vorteile) zu verweisen. Werden Nutzungsmöglichkeiten zugewendet, hat die die Bewertung mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG 1988 und der dazu ergangenen (Sachbezugswerte)Verordnung BGBl. Nr. 642/1992 zu erfolgen (Rz 7130 EStR 2000).

### **§ 3 EStG 1988**

#### **§3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988**

**Subventionen und Überförderung (Rz 301ff EStR 2000)**

Im gegenständlichen Fall ist die Steuerfreiheit von gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gewährten Subventionen, welche auf nicht aktivierungsfähige Eigenleistungen bei den Herstellungskosten entfallen, strittig. Der auf die nicht als Herstellungskosten aktivierbaren Eigenleistungen entfallende Teil der Subvention wurde von der Betriebsprüfung als Betriebseinnahme angesetzt. Der Abgabepflichtige argumentiert, die Überförderung resultiere daraus, dass Eigenleistungen der Herstellkosten nicht absetzbar sind, die öffentlichen Fördermittel aber dafür - und somit zweckbestimmt - verwendet worden seien.

Liegt eine Überförderung vor, die als Betriebseinnahme zu erfassen ist?

Der Begriff "Herstellung" in § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist im Sinne des steuerlichen Herstellungskostenbegriffes zu verstehen. Da steuerliche Herstellungskosten keine Eigenleistungen beinhalten, fehlt es an der Grundlage für die Steuerfreiheit jenes über die steuerlichen Herstellungskosten hinausgehenden Subventionsteiles, der auf die Eigenleistung entfällt. Dem entspricht Rz 6508 der EStR 2000, wo zu der § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 entsprechenden Bestimmung des § 28 Abs. 6 EStG 1988 vorgesehen ist, dass (an sich steuerfreie) Subventionen bei Überförderung insoweit steuerpflichtig sind.

#### **§ 4 EStG 1988**

##### **§ 4 Abs. 4 EStG 1988**

##### **Betriebsausgabenpauschale bei Pflege Tätigkeit (Rz 1616 EStR 2000)**

Gemäß Rz 1616 EStR 2000 können die Betriebsausgaben aus einer häuslichen Pflege Tätigkeit in Anlehnung an die Regelung für Tagesmütter ohne Nachweis mit 70% der Einnahmen, maximal 8.400 S pro Monat der Pflege Tätigkeit, geschätzt werden. Die Anzahl der betreuten Personen ist für die Inanspruchnahme der Schätzung unmaßgeblich. Erfolgt gleichzeitig eine nichtselbständige Pflege Tätigkeit, ist ein pauschaler Betriebsausgabenabzug nicht möglich.

Zur gegenständlichen Pauschalierung wurden verschiedene Anfragen an das Bundesministerium für Finanzen herangetragen, zu denen folgendermaßen Stellung genommen wird:

1. Was ist unter einer "häuslichen Pflege Tätigkeit" zu verstehen?

**Eine häusliche Pflege Tätigkeit ist eine solche, die im Wohnungsverband des Gepflegten oder im Wohnungsverband des Pflegenden erfolgt sowie die unterstützende Betreuung psychisch kranker Personen innerhalb oder außerhalb des Wohnungsverbandes. Keine häusliche Pflege Tätigkeit liegt bei Pflege in einer Krankenanstalt, einem Alters- oder Pflegeheim vor.**

2. Ist eine nichtselbständige Pflege Tätigkeit in einem Kranken- oder Pflegeheim, die neben einer selbständigen (gewerblichen) Pflege Tätigkeit ausgeübt wird, für die Inanspruchnahme des Pauschales bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb schädlich?

**Nach Rz 1616 der EStR 2000 ist ein pauschaler Betriebsausgabenabzug nicht möglich, wenn gleichzeitig eine nichtselbständige Pflege Tätigkeit erfolgt. Da das Pauschale ausschließlich für die Ermittlung gewerblicher Einkünfte in Betracht kommt, können die Einkünfte aus einer nichtselbständigen Pflege Tätigkeit nicht unter Inanspruchnahme der Pauschalregelung ermittelt werden. Steuerpflichtige, die eine Pflege Tätigkeit teils nichtselbständig, teils selbständig ausüben, sind von der Inanspruchnahme der Pauschalregelung bei Ermittlung der gewerblichen Einkünfte**

**nur dann ausgeschlossen, wenn die nichtselbständige Pflgetätigkeit gegenüber derselben Pflegeperson erbracht wird (in diesem Sinn Punkt 2.2 und 2.3 des Erlasses AÖF 1994/191). Eine Pflgetätigkeit auf Grundlage eines Dienstvertrages mit einem Alters- oder Pflegeheim hindert somit die Inanspruchnahme der Pauschalierung für die Ermittlung der Einkünfte aus einer daneben ausgeübten selbständigen (gewerblichen) Pflgetätigkeit für andere Personen nicht.**

3. Ist die Inanspruchnahme der Pauschalierung nur bei direktem Vertragsabschluss mit der pflegebedürftigen Person möglich oder kann die Pauschalierung auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die Pflgetätigkeit auf Grundlage eines Werkvertrages mit einem Pflegedienstunternehmen erfolgt, das mit der pflegebedürftigen Person in einem Vertragsverhältnis steht?

**Erfolgt die Pflgetätigkeit für ein Pflegedienstunternehmen ist die Inanspruchnahme der Pauschalierung möglich, wenn sämtliche Aufwendungen vom Werkvertragsnehmer selbst zu bestreiten sind. Ist dies nicht der Fall (wird zB ein Fahrzeug bereitgestellt oder werden die Fahrtkosten ersetzt), kommt die Inanspruchnahme der Pauschalierung nicht in Betracht.**

## **§ 6 EStG 1988**

### **Herstellungskosten (Rz 2200 EStR 2000)**

In der Rz 2200 EStR 2000 werden unter anderem die nicht aktivierbaren Verwaltungskosten beispielhaft erläutert. Als nicht aktivierungsfähige Verwaltungskosten werden ua. genannt:

- Kosten des Einkaufs und Wareneinganges
- Kosten für das Personalbüro
- Kosten der Betriebsfeuerwehr.

Wird an dieser Auffassung festgehalten?

1. **Die Kosten der Einkaufsabteilung und des Wareneinganges sind jedenfalls steuerlich aktivierungspflichtige Herstellungskosten.**
2. **Die Kosten des Personalbüros sind nur insoweit nicht aktivierungspflichtige Verwaltungskosten als diese mit der Personalverrechnung (Personalagenden) der Beschäftigten aus dem Verwaltungs- und Vertriebsbereich im Zusammenhang stehen.**
3. **Gibt es eine Betriebsfeuerwehr, wirkt sich das auf die Höhe der Feuerversicherungsprämie aus. Diese verringert sich entsprechend. Die Kosten der Feuerversicherung sind aber, soweit sie auf die auf die Material- und Fertigungskostenstellen entfallen, steuerlich aktivierungspflichtige Herstellungskosten. Werden diese Feuerversicherungskosten durch das Vorhandensein einer Betriebsfeuerwehr gesenkt, werden lediglich aktivierungspflichtige Versicherungskosten durch ebenfalls aktivierungspflichtige Kosten der Betriebsfeuerwehr ersetzt.**

Die EStR 2000 werden in der Rz 2200 geändert. Die Änderung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Rz 2200 lautet:

Zu den Kosten der allgemeinen Verwaltung gehören ua. die Aufwendungen für Geschäftsleitung, Betriebsrat, Personalbüro vorbehaltlich Rz 2227, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen, Rechnungswesen (zB Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik und Kalkulation), Werkschutz, allgemeine Fürsorge einschließlich Betriebskrankenkasse.

## **§ 10 EStG 1988**

### **Betriebserwerb und IFB (Rz 3751 EStR 2000)**

Der Abgabepflichtige erwarb bzw. pachtete langfristig an drei Standorten in N Liegenschaften mit darauf befindlichen Gebäuden und Kraftwerksanlagen. Mit diesem Pacht- und Kaufvertrag werde gemäß dem Abgabepflichtigen zivilrechtlich kein Unternehmen bzw. Betrieb, sondern einzelne Vermögensgegenstände erworben bzw. gepachtet. Die veräußernde Firma habe die bisherigen Kraftwerksanlagen weder als Betrieb noch als Teilbetrieb gesondert geführt. Der Abgabepflichtige führt weiter aus, die Wasserkraftwerke hätten keine organisatorische oder tatsächliche Einheit gebildet, da sie wie jeder andere Vermögensgegenstand genutzt worden seien.

Es habe seitens des Verpächters bzw. Verkäufers kein getrennter Verrechnungskreis und keine getrennte Buchführung bestanden, die Kraftwerke seien in ihrer Verwaltung verschiedenen Teilbereichen des Gesamtunternehmens unterstellt gewesen. Es seien weiters keine Forderungen übernommen worden, ein Kundenstock habe nicht existiert, Dienstnehmer sowie Verbindlichkeiten und Rückstellungen seien nicht übernommen worden. Zum Zeitpunkt der Übertragung sei beim Veräußerer weder ein Gesamtverantwortlicher der Anlagen bestimmt gewesen, noch sei ein Büro vorhanden gewesen. Der gesamte Aufbau des Unternehmens habe erst geschaffen werden müssen. Der Betrieb des Vorgängers habe daher keinesfalls auf gleichartige Weise weitergeführt werden können, da beim Veräußerer gar kein Betrieb vorhanden gewesen sei. Es könne daher beim Verpächter bzw. Verkäufer nicht von einem Betrieb oder Teilbetrieb gesprochen werden.

Gemäß den Ausführungen des Abgabepflichtigen hätten für die Einspeisung in das öffentliche Stromnetz bestehende Freileitungen zum Produktionsbetrieb des Veräußerers demontiert und durch Leitungen für die Einspeisung in das öffentliche Netz ersetzt werden müssen.

Der Erwerber konnte den Betrieb fortführen (Abnahmeverpflichtung von Strom durch den Veräußerer), bis er die andere Vertriebschiene (an die EVN) installiert hatte.

Liegt ein Teilbetriebserwerb durch den Abgabepflichtigen vor, der die Nichtanerkennung des geltend gemachten Investitionsfreibetrages zur Folge hat?

Die Geltendmachung eines IFB ist im Falle eines Teilbetriebserwerbes ausgeschlossen, nicht hingegen bei Erwerb von Einzelwirtschaftsgütern. Ob im konkreten Fall ein Teilbetriebserwerb oder der Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter erfolgt ist, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltswürdigung zu lösende Frage. Nach der Rechtsprechung des VwGH setzt die Annahme eines Teilbetriebes den Erwerb eines organisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teiles eines Betriebes voraus, der es auf Grund seiner Geschlossenheit dem Erwerber ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Nach Rz 3751 in Verbindung mit Rz 5579 EStR 2000 ist ein Teilbetrieb ein organisch geschlossener Betriebsteil, der über eine gewisse Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtbetrieb verfügt und eigenständig lebensfähig ist. Diese notwendigen Voraussetzungen sind in erster Linie aus der Sicht des Veräußerers zu beurteilen. Nach Rz 5582 EStR 2000 fordert die "gewisse Selbständigkeit" des Betriebsteiles, dass sich der Betriebsteil bereits

vor der Veräußerung von der übrigen betrieblichen Tätigkeit hinreichend nach außen erkennbar abhebt bzw. abgrenzen lässt; eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht.

Im vorliegenden Fall wird das Vorliegen eines Teilbetriebserwerbes mangels eines vor der Veräußerung nach außen zum Ausdruck kommenden Selbständigkeit der veräußerten bzw. erworbenen Wirtschaftsgüter zu verneinen sein. Andererseits steht bei dem gegebenen Sachverhalt für den Veräußerer keine Begünstigung aus dem Titel der Teilbetriebsveräußerung zu.

### **IFB und Gesellschafterwechsel (Rz 3817 EStR 2000)**

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Firma RRM GmbH betreffend die Jahre 1992 bis 1996 wurde nachstehender Sachverhalt festgestellt:

Im Herbst 1991 wurde mit der Errichtung einer neuen Asphaltmischanlage begonnen; die Firmenbezeichnung lautete damals noch "Asphaltmischwerke RR KG". Als Kommanditisten fungierten:

- zu 67 % die Firma Asphaltgesellschaft RR GmbH (RRA) und
- zu 33 % die Firma A.

Die Gesamtinvestitionen betrugen ca. 120 Millionen Schilling; im März 1992 wurde der Betrieb der Mischanlage aufgenommen.

Mit 30. November 1992 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen der Asphaltgesellschaft RR GmbH eröffnet; die Firma A. übernahm deren Anteile.

In einem weiteren Schritt trat die Firma A. die Anteile an neu eintretende Gesellschafter ab; von diesem Zeitpunkt an stellte sich das Beteiligungsverhältnis wie folgt dar:

Firma A.	35 %
Firma St.	25 %
Firma U.	25 %
Firma Al.	15 %

Es erfolgte auch eine Umbenennung der Firma in RRM Asphaltmischwerk GmbH & Co KG.

In der Bilanz zum 31. Dezember 1992 wurde ein IFB in Höhe von 23,496.714 S geltend gemacht und dieser IFB wurde auf die beteiligten Kommanditisten - auch auf die Neueingetretenen - im Verhältnis ihrer Beteiligungen aufgeteilt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung könnten nur die zum Zeitpunkt der Anschaffung beteiligten Gesellschafter (Firma RRA und Firma A.) einen IFB geltend machen; mit dem Ausscheiden der Firma RRA GmbH hätte der IFB anteilig aufgelöst werden müssen.



Da der IFB personenbezogen und nicht objektbezogen zu verstehen sei und der Erwerb von Anteilen an Personengesellschaften grundsätzlich genauso zu behandeln sei wie der Erwerb eines Einzelunternehmens (Anwendung der Bilanzbündeltheorie), sei den neu eintretenden Gesellschaftern die Inanspruchnahme des IFB zu untersagen. Der gesamte IFB sei der Firma A. zuzurechnen.

In der Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der IFB einheitlich von der Personengesellschaft gebildet werde. An dieser einheitlichen Bildung des IFB durch die Firma RRM GmbH & Co KG ändere sich auch dann nichts, wenn der Gesellschafterwechsel als Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG anzusehen sei.

Die Auseinandersetzungsbilanz anlässlich des Ausscheidens eines Mitunternehmers sei ebenso wie eine Zusammenschlussbilanz lediglich eine Abbildung des steuerlich zu übertragenden Vermögens. Eine darüber hinausgehende Bedeutung, etwa zur Gewinnermittlung des übertragenden Vermögens oder als Eröffnungsbilanz der übernehmenden Mitunternehmerschaft, komme dieser Bilanz nicht zu (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Handkommentar zum UmgrStG, § 15 ,Tz 5).

Für die einheitliche Bildung durch die Personengesellschaft spreche auch, dass die Personengesellschaft in der Zusammensetzung zum 31. Dezember 1992 das Wirtschaftsgut während der gesamten Behaltdauer von vier Jahren betrieblich genutzt habe. Weiters könne der IFB dem Grunde als auch dem Ausmaß nach nur einheitlich gebildet werden und es gäbe somit keine quotenmäßige Sonderbildung pro Gesellschafter (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 10 Tz 90).

Die mit Wirkung vom 30. November 1992 neu eintretenden Mitunternehmer hätten auch für die Mischanlage einen angemessenen Kaufpreis bezahlt bzw. Verbindlichkeiten übernommen und es sei in der Folge von der Mitunternehmerschaft für das neu in Betrieb genommene Wirtschaftsgut "Mischanlage" erstmalig ein IFB gebildet worden.

Strittig ist, ob der bei der KG im Jahr 1992 geltend gemachte IFB auch für jene Gesellschafter geltend gemacht werden kann, welche im Zeitpunkt der Anschaffung des dem IFB zugrundeliegenden Wirtschaftsgutes noch nicht Gesellschafter waren.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 in der für 1992 geltenden Fassung konnte bei Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern ein IFB von höchstens 20 % im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Anlagegüter geltend gemacht werden. Im gegenständlichen Fall erfolgte nach der Sachverhaltsdarstellung im für die Geltendmachung des IFB maßgebenden Jahr 1992 zunächst die Übernahme der Quote der in Konkurs gefallenen RRA-GmbH durch A, wodurch aus der vormaligen KG ein Einzelunternehmen des A wird. Da anzunehmen ist, dass die Abtretung der Quote an A ein entgeltlicher Vorgang ist, besteht im Umfang der an A abgetretenen Quote (67%) keine Berechtigung, einen IFB in Anspruch zu nehmen. A kann daher den IFB nur in jenem Ausmaß geltend machen, das dem seiner eigenen Beteiligungsquote entsprechenden Anteil (33%) entspricht.

Wird in der Folge durch "Quotenabtretung" aus dem Einzelunternehmen eine neuerliche KG, kann dieser Vorgang wie eine Mitunternehmeranteilveräußerung zu werten sein (vgl Rz 5966 EStR 2000) oder aber im Anwendungsbereich des Art. IV UmgrStG unter Buchwertfortführung erfolgen.

Im Fall des entgeltlichen Abtretens vermindert sich die IFB-Berechtigung weiter, und zwar im Ausmaß der entgeltlich abgetretenen Quoten (65%). A steht daher vom vollen IFB ein Anteil in Höhe von 11,55% (35% von 33%) zu.

Bei einem unter Buchwertfortführung erfolgenden Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG endet mit dem Zusammenschlusstichtag das Wirtschaftsjahr des übertragenden Einzelunternehmers A und er kann vom vollen IFB den der Höhe seiner Quote entsprechenden Anteil (33%) geltend machen. Auf Grund der mit Art. IV UmgrStG verbundenen Buchwertfortführung ergibt sich in der Mitunternehmerschaft kein IFB-Nachversteuerungsstatbestand.

Bei keiner der dargestellten Varianten kann daher einer der neu eintretenden Gesellschafter den IFB in Anspruch nehmen.

### **§ 17 EStG 1988**

#### **§ 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988**

#### **Verlust aus Land- und Forstwirtschaft bei pauschalierter Gewinnermittlung, land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung vom 30. Dezember 1997, BGBl. II Nr. 430/1997 (Rz 4248 EStR 2000)**

##### *Sachverhalt 1:*

Eine vollpauschalierte Landwirtin ermittelt für das Kalenderjahr 1998 den mit einem Durchschnittssatz von 35 % vom Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes abgeleiteten Gewinn - unter Hinzurechnung der vereinnahmten Pachtzinse und der Einkünfte aus Biomüll-Entsorgung - mit 332.695,00 S. Von dieser Gewinnsumme werden sodann Schuldzinsen in Höhe von 256.818,00 S, Ausgedingslasten und Geldleistungen in Höhe von 7.000,00 S sowie Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 129.981,00 S, zusammen sohin 393.799,00 S, in Abzug gebracht und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit einem Betrag von -61.104,00 S errechnet.

##### *Sachverhalt 2:*

Eine Abgabepflichtige betreibt eine Landwirtschaft mit Weinbau.

Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 17 EStG 1988 iVm der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung vom 30. Dezember 1997, BGBl. II Nr. 430/97 (Pauschalierungsverordnung) durch Vollpauschalierung. Der Teilgewinn aus Weinbau wird auf Grund der Bestimmungen des § 4 Pauschalierungsverordnung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt, wobei für das Streitjahr 1999 aus dem Betrieb des Weinbaus ein Verlust in Höhe von -210.797,00 S erwirtschaftet wurde.

Die durch Vollpauschalierung ermittelten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (ausgenommen Einkünfte aus Weinbau) betragen 628,00 S.

In der Einkommensteuererklärung für 1999 wird insgesamt ein Verlust aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von -210.169,00 S (-210.797,00 S + 628,00 S) geltend gemacht.

Kann im Anwendungsbereich der Pauschalierungsverordnung vom 30. Dezember 1997, BGBl. II Nr. 430/1997, ein Verlust aus Land- und Forstwirtschaft geltend gemacht werden, wenn der Gewinn insgesamt pauschaliert ermittelt wird?

**Gemäß Rz 4248 EStR 2000 dürfen die in § 13 der zitierten Pauschalierungsverordnung als gesonderten abzugsfähig bezeichneten Beträge zu keinem negativen Ergebnis führen (vorher siehe Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 27. Februar 1998, 06 0810/2-IV/6/98, AÖF Nr. 71/1998, Punkt 4 vorletzter Satz). Gemäß § 4 Abs. 2 der Verordnung BGBl II Nr 1997/430 dürfen bei der pauschalen Ermittlung der Einkünfte aus Weinbau die pauschalierten Betriebsausgaben zu keinem Verlust führen. Für beide dargestellten Fälle kann sich somit kein Verlust aus Land- und Forstwirtschaft ergeben.**

**§ 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988, land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung  
Verkauf von einzelbetrieblichen Milchreferenzmengen (Milchkontingenten oder Milchquoten, Rz 4180 EStR 2000)**

Die einzelbetrieblichen Milchreferenzmengen (Milchkontingente oder Milchquoten) sind Rechte und somit immaterielle Wirtschaftsgüter, deren Verkauf durch die Pauschalierung nicht abgegolten ist (Rz 4180 EStR 2000).

Zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinnes können vom Veräußerungserlös (Betriebseinnahme) allenfalls vorhandene Buchwerte (seinerzeitige Anschaffungskosten des Milchkontingents) abgezogen werden. Bei Fehlen von Belegen über konkrete Anschaffungskosten können diese gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Es bestehen keine Bedenken, aus den Statistiken der AMA und des früheren Milchwirtschaftsfonds über die durchschnittlichen Milchquoten je Betrieb im Schätzungswege anzunehmen, dass 50% des verkauften Milchkontingentes entgeltlich erworben wurden. Im Rahmen dieser Schätzung sind die Anschaffungskosten für diese 50% in Anlehnung an die in Art. VI Abs. 2 Z 3 der Marktordnungsnovelle 1986, BGBl. Nr. 183/1986 aufgestellten Preise pauschal mit 0,83 Euro pro Kilogramm anzusetzen.

**Beispiel:**

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

**Ermittlung der geschätzten Anschaffungskosten**

**veräußerte Menge 18.000 kg**

**davon 50% 9.000 kg**

**9.000 kg mal 0,83 Euro 7.470 €**

**Ermittlung des gesondert anzusetzenden Gewinns**

**Veräußerungserlös 16.150 €**

**- Anschaffungskosten (geschätzt) - 7.470 €**

**gesondert anzusetzender Gewinn 8.680 €**

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

**§ 21 EStG 1988**

## **Veräußerung von Bodenschätzen durch Land- und Forstwirte (Rz 5042 EStR 2000)**

Flächen, unter denen insbesondere Lehm- und Schottervorkommen lagern, liegen weitgehend im Eigentum von Landwirten, welche im Falle eines Abbaues bisher vorwiegend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt haben (ein eigener Abbau durch den Landwirt erfolgt selten).

In jüngerer Zeit häufen sich die Fälle, dass derartige Flächen veräußert werden.

Bei der Würdigung hinsichtlich einer allfälligen Veräußerungsgewinnbesteuerung wird eingewendet, dass eine Bilanzierung des Vorkommens nicht vorlag und damit gemäß Rz 5042 EStR 2000 aus der Veräußerung des Vorkommens keine Einkünfte erwachsen würden. Im Übrigen wird eingewendet, dass sich das Vermögen im Privatvermögen befindet, wenn der Abbau im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgt.

Ist eine Veräußerungs- bzw. Entnahmebesteuerung durchzuführen?

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus der Veräußerung eines Grundstückes mit Bodenschatz liegen nach Rz 5042 der EStR 2000 nur hinsichtlich des Bodenschatzes und dann nur bei entsprechend vorhergehender Nutzung (Bilanzierung) vor. Solange eine Nutzung nicht erfolgt, liegt in Bezug auf den Veräußerungserlös des Bodenschatzes kein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft vor, weil das selbständige Wirtschaftsgut Bodenschatz bereits vor (bei) der Veräußerung des Grundstückes im Privatvermögen entstanden ist. Wurde daher der Bodenschatz nicht im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt, gehört er nicht zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, sodass eine Entnahme oder Veräußerung aus diesem Betrieb nicht in Betracht kommt.

### **§ 24 EStG 1988**

#### **§ 24 Abs. 4 EStG 1988**

#### **Pauschale Veräußerungsgewinnermittlung und Veräußerungsfreibetrag (Rz 5691 ff EStR 2000)**

Ein Ehepaar erwarb in den Jahren 1973 und 1981 gemeinsam (je zur Hälfte) einen Wald um insgesamt 180.000,00 S (geschätzter Grundanteil 90.000,00 S, ebenso stehendes Holz). Im Jahr 1999 wird der gesamte pauschalierte Forstbetrieb um 650.628,00 S (inklusive Grundanteil, 36.146 m<sup>2</sup> zu je 18,00 S) verkauft. Die durch den Verkauf nunmehr aufgedeckten stillen Reserven von 31.425,00 S - eine formlose Berechnung wurde vorgelegt - entsprächen laut Steuerberater dem natürlichen Holzzuwachs (1,5 % jährlich). Abzüglich Veräußerungsfreibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 (50.000,00 S pro Beteiligtem) ergäbe sich kein Veräußerungsgewinn. Der Veräußerungsfreibetrag stünde aber auch bei pauschaler Gewinnermittlungsmethode zu, weshalb hier die Wahl der Gewinnermittlungsmethode keine Rolle spiele.

Aus den Akten sind keine Holzverkäufe aus Vorjahren ersichtlich.

Steht der Veräußerungsfreibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 auch bei der nach der Durchschnittssatzverordnung, BGBl. II Nr. 430/1997, durchgeführten pauschalen Veräußerungsgewinnermittlung zu?

Kann das Finanzamt den Veräußerungsgewinn auch ohne Antrag pauschal nach der Durchschnittssatzverordnung ermitteln, wenn der Steuerpflichtige keinen Betriebsvermögensvergleich vorlegt, aber auch keinen Antrag nach der Durchschnittssatzverordnung stellt?

Da ein Betrieb veräußert wurde, steht der Freibetrag zu.

Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes (vor Freibetrag) bieten sich 2 Varianten an:

1. Übergang auf Betriebsvermögensvergleich. Aufteilung des Veräußerungserlöses auf steuerfreien Grund und Boden sowie steuerpflichtige Wirtschaftsgüter im Wege der Verhältnisrechnung; vom Wald-Erlös sind die Wald-Anschaffungskosten abzuziehen (siehe dazu Rz 5682 ff EStR 2000).
2. Ermittlung in Anlehnung an § 1 Abs 5 Durchschnittsatzverordnung (35 % des Erlöses).

## **§ 27 EStG 1988**

### **§ 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988**

#### **Versteuerung eines im Privatvermögen befindlichen Zerobonds (Rz 6186 und Rz 6187 EStR 2000)**

Ein Zerobond, welcher im Jahre 1980 um 24.000,00 S erworben wurde und im Jahre 2010 mit 30.000,00 US \$ zurückzuzahlen ist, wird

- a. am Ende der Laufzeit eingelöst und
- b. im Jahre 2005 oder früher um 27.000,00 US \$ verkauft.

Infolge der hohen Depotspesen wird die bisherige Bank gewechselt und das Wertpapier auf das Konto einer anderen Bank zum Börsenkurswert übertragen. Die bisherige Bank löscht das Konto, die bisher angefallenen Depotgebühren und Kosten können nicht mehr nachgewiesen werden, weil die Aufbewahrungsfrist im Zeitpunkt des Inkrafttretens der geänderten Gesetzeslage (Besteuerung von Null-Kuponanleihen) bereits verstrichen war.

In dem unter Rz 6187 EStR 2000 dargestellten Beispiel ist der ausgewiesene Renditezinssatz von 5,92 % nicht nachvollziehbar. Nach welcher Formel wurde dieser berechnet, wie erfolgte die angenommene Verzinsung des hingegebenen Kapitals (monatlich, vierteljährlich, halbjährlich, jährlich)? Welche Gründe waren hierfür maßgebend?

Ist der Ausgabewert 1980 als steuerliche Bemessungsgrundlage heranzuziehen, auch wenn im Jahre 1980 keine Steuerpflicht bestanden hat? Welcher Wert wäre andernfalls dem Einlösungswert gegenüber zu stellen?

Wie sind die bisherigen Depotgebühren und Kontoführungs- und Schließungsentgelte zu berücksichtigen, wenn diese mangels bisheriger steuerlicher Relevanz und mangels bestehender Aufbewahrungspflichten nicht mehr feststellbar sind? Sind diese Aufwendungen als negative Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusetzen? Auch dann, wenn die Bonität des Schuldners sinkt und nach Jahrzehnten das Wertpapier wertlos wird?

Kann der Ausgabewert mit dem Einlösungswert zur Ermittlung des Renditezinssatzes verglichen werden? Es wird doch ein Zerobond zu einem sehr niederen Ausgabewert erworben, weil das Risiko der gleich bleibenden Bonität des Schuldners sehr hoch ist. Die jährliche Wertsteigerung ist eher unbedeutend, erst gegen Ende der Laufzeit steigt der Kurs dieses Wertpapiers überproportional. Ein solcher Bond ist in erster Linie ein "Spekulationspapier", dessen Wert wesentlich von der Bonität des Schuldners innerhalb von 30 Jahren abhängt. Am Ende der Laufzeit ist das Risiko weggefallen, weshalb das volle Nominale auszuzahlen ist. Dieses Risiko lässt sich nicht rechnerisch ermitteln,

daher dürfte es auch nicht in dem zu ermittelnden Zinssatz enthalten sein. Andernfalls erscheint die Besteuerung des Bonds im Vergleich zur Aktie mit dem Gleichheitssatz unvereinbar.

Der Wertunterschied eines Zerobond ist gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 als Einkünfte aus Kapitalvermögen einkommensteuerpflichtig und unterliegt gemäß § 93 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 dem KESt-Abzug. Erfolgt vor Ablauf der Laufzeit ein Verkauf an eine vom Emittenten verschiedene Person oder eine Depotübertragung oder -entnahme, so sind die bis Veräußerungs-, Übertragungs- oder Entnahmezeitpunkt angefallenen kalkulatorischen Zinsen zu versteuern. Ein Erwerber erhält eine KESt-Gutschrift in gleicher Höhe wie die abgeführte KESt. Die maßgebenden Formeln zur Berechnung der kalkulatorischen Zinsen enthält Rz 6168 EStR 2000 (Änderung der EStR 2000 durch Erlass vom 12. Juni 2001, 14 0602/2-IV/14/01). Eine andere Berechnung ist nicht zulässig.

Die grundsätzliche Einkommensteuerpflicht von Wertunterschieden aus Zerobonds war bereits im Anwendungsbereich des EStG 1972 gegeben, sodass die mit dem EStG 1988 erfolgte legislative Verankerung lediglich klarstellenden bzw präzisierenden Charakter hat. Dementsprechend wurde vom Gesetzgeber auch keine Übergangsregelung vorgesehen. Bei Anschaffungen vor 1989 ist daher vom tatsächlichen Ausgabewert auszugehen.

Allfällige Werbungskosten sind entsprechend dem Abflussprinzip (§ 19 EStG 1988) in jenem Veranlagungsjahr zu erfassen, in dem sie bezahlt worden sind. Eine Nachholung zu Lasten späterer Jahre kommt nicht in Betracht. Steht fest, dass es zur Erfassung von Einkünfte iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht mehr kommen wird, sind die angefallenen Aufwendungen ab diesem Zeitpunkt nicht mehr abzugsfähig (§ 20 Abs. 2 EStG 1988).

#### **Privatstiftung – Höhe der Zuwendungsbesteuerung beim Empfänger (Rz 7112 ff EStR 2000)**

Eine Privatstiftung erwirbt eine größere, teure Liegenschaft um 6.700,00 S/m<sup>2</sup>. In weiterer Folge errichtet sie darauf um rund 100 Millionen Schilling eine Luxusvilla mit Badehaus samt Außenanlagen. Der Begünstigte nutzt das im Eigentum der Stiftung stehende Wohngebäude zu 100 % unentgeltlich zu privaten Wohnzwecken.

Für diese Villa wurde bisher ein Mietwert in Höhe von 50.000,00 S pro Monat zuzüglich Betriebskosten für die Zuwendungsbesteuerung nach § 27 EStG 1988 ermittelt und der KESt unterzogen. Dieser Wert wurde von einem Sachverständigen in einem nicht zu beanstandenden Gutachten ermittelt und entspricht dem Betrag, den die Privatstiftung durch Fremdvermietung äußersten Falles als Mietzins noch erzielen könnte.

Eine Rentabilitätsberechnung basierend auf einer 3%igen Verzinsung des eingesetzten Kapitals (etwa 300.000,00 S) sowie der Abgeltung der Afa für Gebäude und Außenanlagen (etwa 200.000,00 S) ergibt eine monatlich notwendige fremdübliche Monatsrendite in Höhe von 500.000,00 S. Die Differenz resultiert aus der Luxusausstattung nach dem persönlichen Geschmack des Begünstigten.

Welche der folgenden Lösungsmöglichkeiten kommt als Bemessungsgrundlage für die Zuwendungsbesteuerung in Betracht?

1. Ansatz der Sachbezugswerte analog Verordnung zu § 15 Abs. 2 EStG 1988.
2. Als zugeflossener Vermögensvorteil gilt der Vermögensabgang bei der Stiftung. Dazu zählen jedenfalls die Abgeltung der Abnutzung sowie eine entsprechende Verzinsung des

eingesetzten Kapitals. Die Nahebeziehung des Begünstigten zur Privatstiftung schlägt durch - daher Ansatz von 500.000 S monatlich als Zuwendung durch die Privatstiftung.

3. Ansatz eines Mittelwertes entsprechend der VwGH Judikatur (20.4.1982, 81/14/120-123; 82/14/94, 95; zuletzt auch im Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0169, 0170) bei der Überlassung von Immobilien an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften. Diese Judikatur ist auf das Verhältnis Privatstiftung : Begünstigter übertragbar.
4. Ansatz der bisherigen Fremdmiete als üblicher Mittelpreis des Verbrauchsortes. Nur dieser kann als Bemessungsgrundlage für die Zuwendungsbesteuerung in Frage kommen, da eine renditeorientierte Betrachtung bei einer Privatstiftung nicht im Vordergrund steht. Die Frage nach einer Gewinnoptimierung wie bei einer Kapitalgesellschaft stellt sich nicht. Die Rendite in der Privatstiftung liegt in der erwarteten zukünftigen Wertsteigerung dieser Luxusimmobilie. Die Wohnnutzung der Immobilie erhält nur deren Werthaltigkeit.
5. Sämtliche Ausgaben der Privatstiftung für Investitionen auf die Immobilie, welche durch den Ansatz einer fremdüblichen Miete nicht amortisiert werden, gelten von vornherein (mit der Verausgabung ohne realisierbare Werterhöhung) als an den Begünstigten zugewendet und sind der KESt zu unterziehen. Daneben ist der Vorteil in Höhe der (fremdüblichen) Miete laufend der KESt zu unterziehen.

Bei der Beurteilung der Bemessungsgrundlage für die Zuwendungsbesteuerung ist zunächst zu prüfen, ob der Erwerb der Liegenschaft bei Wegdenken der Nutzung durch den Begünstigten für die Privatstiftung eine zumindest mittel- oder längerfristig sinnvolle Investition darstellen kann, dh ob auch bei einer Fremdvermietung mit einem die Aufwendungen inklusive AfA nicht erreichenden Mietertrag die Anlage einen die Stiftung letztlich begünstigenden Substanzertrag erwarten lässt.

Können diese Erwägungen seitens der Privatstiftungen plausibel nachgewiesen werden, sprechen die Umstände für eine auch im Interesse der Stiftung getätigte Investition, die es rechtfertigt, beim Begünstigten einen entsprechenden Vermögensvorteil anzunehmen, der dem KESt-Abzug unterliegt. Werden Nutzungsmöglichkeiten zugewendet, hat die Bewertung mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG 1988 durch Ansatz einer fremdüblichen Miete (im Sinne des Punktes 4 der Lösungsvorschläge) zu erfolgen

Können die obigen Erwägungen seitens der Privatstiftungen nicht plausibel nachgewiesen werden, sind die von der Stiftung getätigten Investitionen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - entsprechend der Praxis beim Spezialleasing (Rz 137 und 141 EStR 2000) - unmittelbar dem Begünstigten steuerlich zuzurechnen. Sämtliche Ausgaben der Privatstiftung (aus der für die Stiftung nicht sinnvollen Investition) sind daher unmittelbar im Zeitpunkt der Verausgabung durch die Stiftung als Zuwendung an den Begünstigten anzusehen. In der Folge stellen die von der Stiftung getragenen Betriebskosten (nicht jedoch der Wert der laufenden Nutzung) eine Zuwendung beim Empfänger dar.

## **§ 28 EStG 1988**

### **§ 28 Abs. 6 EStG 1988**

**Subventionserfassung bei geerbtem Gebäude und Abschreibung von fiktiven Anschaffungskosten (Rz 6501ff EStR 2000)**

Der Abgabepflichtige hat von seinem Vater Mietwohngrundstücke geerbt, die vom Erblasser mit Förderungsdarlehen saniert worden waren. Bei Gebäude 1 erfolgte die Förderung **vor** 1989 und wurde die Förderung noch nach den Vorschriften vor dem EStG 1988 erfasst (Förderung als Einnahme, Sanierungsaufwendungen in Form von Zehntelabsetzungen). Beim Gebäude 2 erfolgte die Förderung **nach** dem 1. Jänner 1989 und es wurden die Sanierungsaufwendungen mit den Förderungsbeträgen nach dem Sollprinzip (gemäß § 28 Abs. 6 EStG 1988) verrechnet und die Überförderung entsprechend den Richtlinien verteilt auf zehn Jahre als Einnahme angesetzt. Vom Erben wurden aber als AfA-Bemessungsgrundlage die *fiktiven Anschaffungskosten* beantragt. Beim "altgeförderten" Gebäude 1 wurde die Zehntelabsetzung nicht weitergeführt, aber auch die zugeflossenen Förderungsbeträge nicht mehr als Einnahme angesetzt. Beim "neugeförderten" Gebäude 2 wurden weder die zugeflossenen Subventionsbeträge noch die Überförderung als Einnahme angesetzt. Im Zuge der Veranlagung wurde beim "altgeförderten" Gebäude 1 die gesamte Subvention, beim "neugeförderten" Gebäude 2 die Überförderung als Einnahme erfasst. Dagegen wurde Berufung erhoben, wobei die Erfassung der Überförderung als Einnahme unstrittig ist.

#### 1) "Altgefördertes" Gebäude 1:

Sind beim Erben die vereinnahmten Förderungen zur Gänze als Einnahme anzusetzen oder ist die von Kohler vertretene Meinung (SWK 1998, S 540) anzuwenden?

#### 2) "Neugefördertes" Gebäude 2

Ist beim Erben nur die Überförderung oder - im Hinblick auf die fiktiven Anschaffungskosten - ebenfalls die gesamte Förderung als Einnahme anzusetzen?

#### Zum "altgeförderten" Gebäude 1:

§ 28 Abs. 6 EStG 1988 ist nicht anzuwenden (§ 119 Abs. 4 EStG 1988, Rz 6501 EStR 2000). Der geförderte Aufwand ist "normal" als Aufwand (Werbungskosten) zu behandeln, die Subvention als Einnahme. Diese Rechtsfolgen sind auch beim Erben maßgeblich. Bei Wahl der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage geht das Recht auf Geltendmachung der noch ausständigen Herstellungs- und Instandsetzungszehntel verloren. Davon unberührt ist die Subvention beim Erben als Einnahme zu erfassen.

#### Zum "neugeförderten" Gebäude 2:

Es gilt § 28 Abs. 6 EStG 1988 (Sollverrechnung). Danach ist der gesamte Aufwand mit der gesamten Subvention zu verrechnen; ein Überhang (Überförderung) ist steuerpflichtig, eine Differenz führt insoweit zu abzugsfähigem Aufwand. Diese Rechtslage gilt auch bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge.

Zur Diskussion steht, ob nur die Überförderung oder die restlichen Subventionsbeträge beim Erben als Einnahmen anzusetzen sind.

Aus den bereits dargestellten Grundsätzen der "Soll-Verrechnung" ergibt sich, dass nur der Überhang (Überförderung) beim Erben zu erfassen ist. Stirbt der Erblasser bevor es zur Erfassung des Überhanges kommt, ist dieser – und nur dieser – beim Erben zu erfassen. Die Ansicht, die gesamten restlichen Subventionen müssten beim Erben erfasst werden, negiert die Grundsätze der "Soll-Verrechnung". Dem Argument, bei Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage wären keine verrechenbaren Aufwendungen mehr vorhanden, ist



entgegenzuhalten, dass diese Aufwendungen bei "Soll-Verrechnung" ja bereits berücksichtigt worden sind.

Bei Ansatz nur des Überhanges beim Erben wird jenes Ergebnis hergestellt, das auch bestünde, wenn der Überhang bereits vom Erblasser versteuert worden wäre.

## **§ 29 EStG 1988**

### **§ 29 Z 4 EStG 1988**

#### **Besteuerung der Vortrags- und Prüfungshonorare in Krankenpflegeschulen (Rz 6614 EStR 2000)**

Der Pflichtige ist Primararzt am Krankenhaus in A. Er bezieht daraus nichtselbständige und selbständige (Klassegebühren, Vortragshonorare) Einkünfte.

Neben dem Gehalt als Primararzt erhält der Pflichtige vom Krankenhaus A auch Vortragshonorare für gehaltene Unterrichtsstunden an der Krankenpflegeschule des Krankenhauses in A sowie Prüfungshonorare.

Laut Aussage des Pflichtigen hat er sich im Zuge des Eingehens des Dienstverhältnisses verpflichtet, in seiner Dienstzeit in der Krankenpflegeschule zu unterrichten. Ferner ist er Mitglied der Prüfungskommission. Laut Auskunft des Dienstgebers erhält er als Entschädigung für den Vorbereitungsaufwand die genannten Vergütungen ausbezahlt. Ferner handelt es sich um eine Nebentätigkeit im Interesse des Dienstgebers, die der Pflichtige innerhalb seiner Normalarbeitszeit verrichten kann.

Der Dienstgeber qualifiziert diese Vergütungen (Vortrags- bzw. Prüfungshonorare) als Funktionsgebühren gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 bzw. § 2 Abs. 5 UStG 1994. Die Honorare wurden daher auch nicht der Umsatzbesteuerung unterzogen.

Welcher Einkunftsart sind die Vortrags- bzw. Prüfungshonorare in Krankenpflegeschulen zuzurechnen?

Die Prüfungshonorare sind als sonstige Einkünfte nach § 29 Z 4 EStG 1988 zu beurteilen, wenn die Prüfung nicht als Ausfluss der Vortragstätigkeit anzusehen ist, dh wenn andere Personen geprüft werden, als jene, denen gegenüber die Vortragstätigkeit erfolgt (vgl. Rz 6614 EStR 2000, wonach auf Grund der Bestimmungen des Krankenpflegegesetzes die Mitglieder der Prüfungskommission als Funktionäre in Frage kommen). Prüfungshonorare für Personen, auf die sich auch die Vortragstätigkeit bezogen hat, sind gleich zu behandeln wie Vortragshonorare.

Die Vortragshonorare sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu qualifizieren, da die Abhaltung von Unterricht an der Krankenpflegeschule zu den Dienstpflichten des dem Rechtsträger der Krankenpflegeschule zugeordneten Dienstnehmers zählt, also im Dienstverhältnis zu diesem Rechtsträger verankert ist und der Steuerpflichtige daher im Rahmen dieses Dienstverhältnisses zur Unterrichtserteilung herangezogen wird. Die Vortragshonorare sind daher der Lohnbesteuerung zu unterziehen (die Zuordnung zu den sonstigen Einkünften wird durch RZ 6614 EStR 2000 definitiv ausgeschlossen).

Ab dem Jahr 2001 werden Einkünfte aus Nebentätigkeiten von Beamten gemäß BDG und Einkünfte aus vergleichbaren Tätigkeiten von Landes- und Gemeindebediensteten jedenfalls dem Lohnsteuerabzug unterworfen (§ 25 EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz 2001).

## **§ 30 EStG 1988**

### **Spekulationseinkünfte im Zusammenhang mit Fremdwährungskrediten (Rz 6620 ff EStR 2000)**

Ein Steuerpflichtiger nimmt für die Finanzierung von Sanierungsaufwendungen eines Mietwohngrundstücks einen Fremdwährungskredit in Yen auf (Schillinggegenwert des Kredites zum Zeitpunkt der Schuldaufnahme 25 Millionen, dh dieser Betrag wird von der Bank ausbezahlt). Infolge günstiger Kursentwicklung konvertiert er den Fremdwährungskredit in einen Schillingkredit (unter Inkaufnahme eines höheren Zinssatzes) und es verringert sich dadurch die Schuld endgültig auf 21 Millionen Schilling.

Können Verbindlichkeiten Gegenstand eines Spekulationsgeschäftes sein, dh handelt es sich im Konkreten bei der endgültigen Schuldverminderung (=Vermögensvermehrung) von 4 Millionen Schilling um Einkünfte aus Spekulationsgeschäften?

Eine Verbindlichkeit stellt ein (negatives) Wirtschaftsgut dar, das im Sinne des § 30 EStG 1988 mit Eingehung der Verbindlichkeit angeschafft und mit Tilgung der Verbindlichkeit veräußert wird. Bloße Kursveränderungen in Zusammenhang mit einer auf Fremdwährung lautenden außerbetrieblichen Schuld führen zu keinen Einnahmen und damit zu keiner Steuerpflicht (Rz 4017 EStR 2000). Eine innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr erfolgende Konvertierung eines Fremdwährungsdarlehens in ein Darlehen in Schilling (Euro) oder in eine über fixe Wechselkurse zum Schilling (Euro) gleichgeschaltete Währung führt zu Einkünften aus Spekulationsgeschäft in Höhe der Differenz der unterschiedlichen Tilgungsbeträge der verschiedenen Darlehen auf Schilling/Euro-Basis. Erfolgt die Konvertierung in eine zum Schilling oder Euro wechselkurslabile Währung, sind im Zeitpunkt der Konvertierung mangels Zuflusses des Kursvorteiles keine Einkünften aus Spekulationsgeschäft zu erfassen.

## **§ 31 EStG 1988**

### **§ 31 Abs. 2 Z 1 EStG 1988**

#### **Liquidationsbesteuerung (Rz 6666 ff EStR 2000)**

Eine Kapitalgesellschaft wird liquidiert. Die Anschaffungskosten betragen 500.000,00 S. Es fielen und fallen keine weiteren Werbungskosten an.

- a. Das Abwicklungsguthaben auf Grund einer im Jahr 2000 beschlossenen Liquidation beträgt 1,00 S und wird 2001 (gleichzeitig mit der Löschung im Firmenbuch) ausbezahlt.
  - b. Die Auflösung der Gesellschaft erfolgt im Jahr 2000 auf Grund eines Konkurses. Die Gesellschaft wird im Jahr 2001 nach Aufhebung des Konkursverfahrens mangels Masse im Firmenbuch gelöscht. Das Abwicklungsguthaben beträgt 0,00 S.
1. Fallen beide Vorgänge unter die "Liquidationsbesteuerung" des § 31 Abs. 2 Z 1 EStG 1988?
  2. Wie hoch sind die Einkünfte?
  3. Wann gelten diese Einkünfte als bezogen?
  4. Ändert sich an diesen Beurteilungen etwas, wenn die Anschaffungskosten umgründungsbedingt negativ sind?

Die Liquidationsbesteuerung dient der Sicherung der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erwirtschafteten Gewinne. Thesauriert eine Kapitalgesellschaft bis zur Liquidation, sollen sämtliche Gesellschafter unabhängig von der Beteiligungshöhe mit einem Liquidationsguthaben besteuert werden. § 31 EStG 1988 enthält in Abs. 2 zwei Fiktionen, einerseits die Liquidationsbesteuerungsfiktion, andererseits die Maßnahmenfiktion auf Grund des Verlustes des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich. Die zweite Ausnahme sieht eine Steuerpflicht außerhalb eines Zuflusses von Einnahmen vor.

Kommt dem Anteilshaber auf Grund der Liquidation der Kapitalgesellschaft tatsächlich nichts zu, liegt insofern ein Ergebnis im Rahmen der Einkunftsart des § 31 EStG 1988 vor, als jedenfalls die positiven Anschaffungskosten der untergehenden Anteile (im Rahmen des § 31 Abs. 5 EStG 1988 beschränkt) als Verlust abgezogen werden können. Dementsprechend muss ein Ergebnis im Rahmen der Einkunftsart des § 31 EStG 1988 vorliegen, wenn die Anschaffungskosten durch vorangegangene Umgründungsvorgänge im Sinne des UmgrStG negativ sind. In diesem Fall ergeben sich in Höhe der negativen Anschaffungskosten positive Einkünfte. Der Überschuss oder Verlust gilt dabei mit dem Tag der Löschung der Firma im Firmenbuch als realisiert.

### **§ 37 EStG 1988**

#### **Klassegebühren und Facharztordination als einheitlicher Betrieb? (Rz 7375 EStR 2000)**

Der Abgabepflichtige ist Arzt und als solcher zumindest seit 1985 als Chirurg in einem öffentlichen Krankenhaus einer Stadtgemeinde nichtselbständig tätig. Aus dieser Tätigkeit bezog er auch Klassegebühren für die Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse, die er als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärte.

Am 1. Oktober 1993 meldete der Abgabepflichtige bei der zuständigen Ärztekammer die Eröffnung einer Facharztordination für Chirurgie an. Mit Übergabevertrag vom 13. November 1994 verkaufte der Abgabepflichtige seine Facharztordination per 28. Dezember 1994 an einen anderen Chirurgen. Die Abmeldung seiner Ordination bei der zuständigen Ärztekammer erfolgte am 31. Dezember 1994.

Seitens des Abgabepflichtigen wurde der Veräußerungsgewinn ermittelt und für diesen Veräußerungsgewinn die Halbsatzbegünstigung gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der für 1994 geltenden Fassung beantragt. Dies mit dem Argument, dass es sich bei den Klassegebühren und der Facharztordination um einen Betrieb handle, denn die Patienten der Arztpraxis würden sich mit den Patienten, die der Abgabepflichtige im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit im Krankenhaus operiert bzw. betreut habe, decken. Daher sei davon auszugehen, dass der Sieben-Jahres-Zeitraum gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfüllt sei.

Ist die Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse und die Facharztordination als einheitlicher Betrieb zu qualifizieren und deshalb das Erfordernis des Sieben-Jahres-Zeitraumes als erfüllt anzusehen?

**Ob mehrere Tätigkeiten einkommensteuerrechtlich einen einzigen oder mehrere Betriebe darstellen, ist sachverhaltsbezogen nach der äußeren Gestaltung der Umstände des Tätigwerdens zu beurteilen. Die Judikatur definiert einen Betrieb als eine Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit (vgl. VwGH 18.7.1995, 91/14/0217). Entgelte für die Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse zählen auf Grund der Fiktion in § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zu den Einkünften aus freiberuflicher**

**Tätigkeit.** Bei Wegdenken dieser Fiktion wären die gegenständlichen Einkünfte als im Rahmen des Dienstverhältnisses zum Krankenanstaltenträger zufließende nichtselbständige Einkünfte (§ 25 EStG 1988) zu erfassen (vgl Rz 5223 EStR 2000). Da die Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens eines einheitlichen Betriebes eine solche der Sachverhaltswürdigung ist, kann die gesetzliche Fiktion des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 Tätigkeiten, die sachverhaltsbezogen keine selbständige organisatorische Einheit darstellen, nicht die Qualifikation eines einheitlichen Betriebes verschaffen. Da die Behandlung von Sonderklassepatienten im Krankenhaus im Rahmen der Erfüllung des Dienstvertrages mit dem Krankenhausträger mit den Betriebsmitteln des Krankenhauses erfolgt, ist sie (wie bereits ausgeführt) sachverhaltsbezogen – unter Ausklammerung der Fiktion des § 22 Z lit b EStG 1988 – steuerlich dem Dienstverhältnis (§ 47) des Arztes zuzuordnen. Sie stellt daher mit einer vom selben Arzt geführten Ordination keinen einheitlichen Betrieb dar, sodass mangels Erfüllung des Siebenjahreszeitraumes der Hälftesteuersatz nicht zusteht.

#### **41 EStG 1988**

##### **§ 41 Abs. 1 und 3 EStG 1988, § 42 Abs. 3 InvFG 1993**

##### **Besteuerung von ausländischen Investmentfondsanteilen (Rz 6228ff EStR 2000)**

Ein Steuerpflichtiger erzielt neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften in Höhe von 200.000 S ausschließlich Zinserträge aus Sparguthaben von 10.000 S (einbehaltene KESt 2.500 S), steuerpflichtige Substanzgewinne aus inländischen Investmentfondsanteilen von 3.000 S (einbehaltene KESt 750 S), ausschüttungsgleiche (ordentliche) Erträge aus ausländischen Investmentfondsanteilen (Ausschüttungen von Zinsen und Dividenden) in Höhe von 6.000 S und steuerpflichtige Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfondsanteilen (kein Sicherungsabzug, Anteile offen gelegt) in Höhe von 5.000 S.

Besteht auf Grund der ausschüttungsgleichen Erträge und der Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfondsanteilen ein Pflichtveranlagungstatbestand?

Endbesteuerte Einkünfte sind auf die Grenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht anzurechnen. Im gegenständlichen Fall sind daher die Zinserträge aus Sparguthaben und die Substanzgewinne aus inländischen Investmentfondsanteilen (letztere weil zur Gänze der KESt unterzogen) auf die Grenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht anzurechnen. Ausschüttungsgleiche (ordentliche) Erträge aus ausländischen Investmentfondsanteilen sind nicht endbesteuert und daher jedenfalls auf die Grenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anzurechnen. Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfondsanteilen werden gemäß § 42 Abs. 3 InvFG in Verbindung mit § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit 25% getrennt von der Besteuerung des übrigen Einkommens besteuert und sind auf die Grenze des § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ebenfalls nicht anzurechnen.

Im gegenständlichen Fall ist daher ab 2001 eine Einkommensteuererklärung (E 1) hinsichtlich der Substanzgewinne aus ausländischen Investmentfondsanteilen (5.000 S) abzugeben. Die ausschüttungsgleiche (ordentliche) Erträge aus ausländischen Investmentfondsanteilen in Höhe von 6.000 S sind zur Gänze vom Freibetrag gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 gedeckt und brauchen nicht erklärt zu werden.

##### **§§ 2, 16, 18, 20, 29 EStG 1988, Liebhabereiverordnung**

##### **Einkommensteuerrechtliche Beurteilung fremdfinanzierter Rentenversicherungsmodelle**

Das Bundesministerium für Finanzen vertritt im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise zur steuerrechtlichen Beurteilung fremdfinanzierter Rentenversicherungsmodelle folgende Rechtsansicht. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

## 1. Modellbeschreibung

Das Modell (auch als "Sicherheits-Kompakt-Pension", "Schnee-Modell" bezeichnet) besteht aus vier Komponenten, nämlich

- einer privaten Rentenversicherung (Pensionsversicherung),
- einem Bankdarlehen,
- einer (Erlebens)Kapitalversicherung (Tilgungsversicherung, "Tilgungskomponente" oder "Tilgungsinstrument") und
- einer Risikoablebensversicherung.

Der Investor nimmt bei einer Bank einen (endfälligen) Kredit auf, den er (allein oder zusammen mit Eigenmitteln) dazu verwendet, den Einmalbetrag für eine sofort auszahlende Rentenversicherung sowie eine Kapitalversicherung mit einer Laufzeit von mehr als zehn Jahren (Tilgungsversicherung) zu finanzieren. Mit der Tilgungsversicherung soll das zur Rückzahlung des endfälligen Bankdarlehens erforderliche Kapital erwirtschaftet werden. Damit das Bankdarlehen auch im Fall des vorzeitigen Ablebens vollständig getilgt werden kann, wird eine Risikoablebensversicherung abgeschlossen.

Nach Fälligkeit der Tilgungsversicherung werden die frei werdenden Mittel primär für die Rückführung des Kredites an die finanzierende Bank verwendet. Bei Abschluss des Paketes ist eine Kreditvermittlungs- und Versicherungsvermittlungsgebühr zu entrichten.

## 2. Einkommensteuerrechtliche Beurteilung

Die einkommensteuerrechtliche Beurteilung hat hinsichtlich der Rentenversicherung und der Tilgungsversicherung getrennt jeweils dahingehend zu erfolgen, wie die anfallenden laufenden Zahlungen für Kreditzinsen, die Zahlungen für die Renten- und Kapitalversicherung (Einmalbeträge) und die Kreditvermittlungs- und Versicherungsvermittlungsgebühren zu behandeln sind. Hinsichtlich der der Risikoablebensversicherung ist die Behandlung der Prämien zu prüfen (siehe 2.3).

### 2.1 Tilgungsversicherung

Versicherungsleistungen aus Kapitalversicherungen führen bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 27 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Voraussetzung dafür ist unter anderem, dass die Höchstlaufzeit des Vertrages weniger als zehn Jahre beträgt. Da diese Voraussetzung regelmäßig nicht erfüllt ist, ist die Versicherungsleistung nicht steuerbar im Sinne des EStG 1988.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 sind sämtliche Ausgaben die mit der nicht steuerbaren Versicherungsleistung aus der Tilgungsversicherung wirtschaftlich zusammenhängen, nicht abzugsfähig. Dies trifft auf die zu beurteilenden Ausgaben (Kreditzinsen, Kreditvermittlungs- und Versicherungsvermittlungsgebühr) insoweit zu, als sie die Tilgungsversicherung betreffen.

Die Prämie (Einmalanlage) für die Tilgungsversicherung stellt keine Sonderausgaben dar.

## 2.2 Rentenversicherung

### 2.2.1 Allgemeines

Soweit sich aus 2.2.2 nicht anderes ergibt, gilt für die mit der Rentenversicherung im Zusammenhang stehenden Zu- und Abflüsse Folgendes:

Gemäß Rz 7018 der EStR 2000 kann bei Renten, die auf Grund eines Rentenversicherungsvertrages geleistet werden, grundsätzlich eine Kaufpreisrente unterstellt werden. Beim Versicherungsnehmer tritt daher hinsichtlich der Rentenzahlungen Steuerpflicht gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 nach Überschreiten des gemäß § 16 Abs. 2 und 4 BewG 1955 kapitalisierten Wertes ein. Zinsen für Fremdkapital, das für den Erwerb eines Rentenstammrechtes aufgenommen wurde, stellen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 im Zeitpunkt der Zahlung Werbungskosten dar.

Kreditvermittlungs- und Versicherungsvermittlungsgebühren stellen, soweit sie die Rentenversicherung betreffen, ebenfalls im Zeitpunkt der Zahlung dem Grunde nach in voller Höhe Werbungskosten dar.

Die Versicherungssteuer stellt als Bestandteil der Prämie keine Werbungskosten dar. Wurde die Einmalanlage-Prämie (inklusive Versicherungssteuer) an ein inländisches Versicherungsunternehmen (Rz 463 der LStR 1999) geleistet, kann sie gegebenenfalls gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als Sonderausgabe im Rahmen des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (verteilt auf zehn Jahre) geltend gemacht werden.

### 2.2.2 Liebhaberei, Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2a EStG 1988

Die in 2.2.1 beschriebenen Rechtsfolgen treten nur dann ein, wenn die Rentenversicherung eine Einkunftsquelle, somit keine Liebhaberei, darstellt und die aus der Berücksichtigung von Aufwendungen vor Steuerwirksamkeit der Rentenzuflüsse resultierenden Verluste nicht vom Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988 betroffen sind. Dabei geht die Liebhabereiprüfung der Prüfung nach § 2 Abs. 2a EStG 1988 vor.

#### 2.2.2.1 Liebhaberei

Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ist davon auszugehen, dass der Abschluss einer privaten Rentenversicherung eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung darstellt.

Hinsichtlich Liebhaberei ist zunächst zu unterscheiden, ob eine Rentenablöse vertraglich ausgeschlossen ist oder nicht.

##### 2.2.2.1.1 Kein vertraglicher Ausschluss einer Rentenablöse

Ist eine Ablöse der Rente durch eine Kapitalzahlung vertraglich nicht ausgeschlossen, ist

ungewiss, ob es jemals zu steuerpflichtigen Einnahmen im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 kommt, da im Fall der Kapitalabfindung diese nicht steuerbar ist. Diese Ungewissheit rechtfertigt die Annahme von Liebhaberei.

#### 2.2.2.1.2 Vertraglicher Ausschluss einer Rentenablöse

Ist eine Ablöse der Rente durch eine Kapitalzahlung vertraglich ausgeschlossen, kann nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen im Rahmen der Liebhabereiprüfung bei Vorliegen folgender Umstände von einer Einkunftsquelle (keine Liebhaberei) ausgegangen werden:

1. Es ist ein Garantiezeitraum festgelegt, während dessen die Rente jedenfalls, auch bei vorzeitigem Ableben (diesfalls an den Erben), zur Auszahlung kommt.
2. Der gesamte Garantiezeitraum findet in der statistischen Lebenserwartung des Versicherungsnehmers bei Abschluss der Versicherung Deckung.
3. Es wird nachgewiesen (glaubhaft gemacht), dass der aus der Berücksichtigung von Aufwendungen vor Steuerwirksamkeit der Rentenzuflüsse resultierende Gesamtverlust innerhalb des Garantiezeitraumes durch steuerwirksame Rentenzuflüsse zumindest ausgeglichen werden kann.

Trifft eine dieser Voraussetzungen nicht zu, ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle (keine Liebhaberei) dann anzunehmen, wenn nachgewiesen (glaubhaft gemacht) wird, dass

- innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (§ 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung), der der statistischen Lebenserwartung des Versicherungsnehmers im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entspricht,
- höchstens jedoch innerhalb eines Zeitraumes von zwanzig Jahren ab Vertragsabschluss,

ein steuerlicher Gesamtüberschuss erzielbar ist.

Andernfalls ist grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen.

Auf diese Beurteilung hat eine allfällige nicht mit dem Vertragsabschluss beginnende, sondern zeitverschoben einsetzende Rentenauszahlung keine Einfluss. Der Beginn des Fristenlaufes der zwanzigjährige Frist ist auf den Beginn des Anfallens von Zinsaufwendungen, das ist der Vertragsabschluss, bezogen. Dies ist aus Gesichtspunkten der Liebhabereibeurteilung sachgerecht, woran eine zeitverschobene Rentenauszahlung nichts ändert.

Zur Möglichkeit der Erlassung vorläufiger Bescheide siehe Punkt 28 der Liebhabereirichtlinien 1997, AÖF 1998/47.

#### 2.2.2.2 Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988

Da das Verlustausgleichsverbot des § 2 Abs. 2a EStG 1988 bei allen Einkunftsarten und

alle dem EStG 1988 unterliegenden Rechtsformen (Personengesellschaften aller Art, Miteigentumsgemeinschaften, Risikogemeinschaften im Bereich von Versicherungen) Anwendung findet, unterliegen als Einkunftsquelle anzusehende fremdfinanzierte Rentenversicherungen bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 2 Abs. 2a EStG 1988 auch diesem Verlustaus-

gleichsverbot. Diesbezüglich ist auf die Ausführungen in den EStR 2000, Rz 163ff zu verweisen.

## 2.3 Risikoablebensversicherung

Die Prämien für die Risikoablebensversicherung (inkl. Versicherungssteuer) stellen keine Werbungskosten dar, sind aber gegebenenfalls als Sonderausgaben abzugsfähig.

### **§ 2, 33 EStG 1988, Sportler-Pauschalierungsverordnung Sportler-Pauschalierung (Rz 4371ff EStR 2000)**

Die Sportlerpauschalierungsverordnung, BGBl II Nr. 418/2000, ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden. Es bestehen keine Bedenken, den Inhalt der Verordnung auf alle offenen Fälle auch in Vorjahren anzuwenden, bei denen die Voraussetzungen für die Anwendung der Verordnung dem Grunde nach erfüllt sind.

Zu beachten ist, dass Versicherungsleistungen auf Grund von Sportverletzungen als Einnahmen aus der sportlichen Tätigkeit anzusetzen sind. Voraussetzung für die Anwendung der Sportlerpauschalierungsverordnung ist in deinem derartigen Fall, dass die sportliche Tätigkeit auch nach der Sportverletzung weiterhin ausgeübt wird (vgl. Rz 4375 EStR 2000).

### **§ 93 EStG 1988**

#### **§ 93 Abs. 2 Z 1 lit c EStG 1988**

#### **Kapitalertragsteuer bei Agrargemeinschaften (Rz 5030ff EStR 2000)**

**Achtung:** Die ursprünglichen Ausführungen im Einkommensteuerprotokoll 2001 zu dieser Thematik wurden mit Erlass vom 8. Februar 2002 aufgehoben. Im Folgenden wird die mit dem genannten Erlass geänderte Version wiedergegeben:

Information des Bundesministeriums für Finanzen für Verantwortliche in Agrargemeinschaften über die Kapitalertragsteuerpflicht der Ausschüttungen von körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften

#### *1. Allgemeines:*

Die Grundlage für die Errichtung und die laufende Gebarung und Geschäftsführung von Agrargemeinschaften bilden die jeweiligen Landesgesetze. Diese Landesgesetze regeln auch die jeweilige Rechtsform. Agrargemeinschaften können als Körperschaften oder als bloße Miteigentumsgemeinschaften (siehe dazu unter Punkt 5) organisiert sein. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich (ausgenommen Punkt 5) ausschließlich auf Agrargemeinschaften in der Rechtsform einer (privat- oder öffentlich-rechtlichen) Körperschaft. Ob Ihre Agrargemeinschaft körperschaftlich oder als bloße Miteigentumsgemeinschaft organisiert ist, bestimmen die jeweiligen Landesgesetze und erfahren Sie von Ihrer zuständigen Aufsichtsbehörde (Bezirksverwaltungsbehörde/Agrarbezirksbehörde).

#### *2. Steuerpflicht von Ausschüttungen:*

Anteile an körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften sind so genannte Substanzgenussrechte im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Dies bedeutet, dass eine Ausschüttung bei den jeweiligen Mitgliedern grundsätzlich der Kapitalertragsteuer mit Wirkung einer



Steuerabgeltung (der so genannten Endbesteuerung) unterliegt und daher von den Mitgliedern nicht in die Einkommensteuererklärung aufgenommen werden muss.

Dies bedeutet jedoch umgekehrt, dass der Vorstand der Agrargemeinschaft für die Ausschüttung Kapitalertragsteuer (KESt) einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen hat. Eine Einbehaltung und Abfuhr von KESt durch die Agrargemeinschaft kann **unterbleiben**, wenn sämtliche Geld- und/oder Sachausschüttungen, die einem Mitglied während des Kalenderjahres - unabhängig von der Anzahl der dem Mitglied zurechenbaren Anteile - zukommen, 1.000 € nicht übersteigen (Freigrenze). Übersteigen die Geld- und/oder Sachausschüttungen diese Grenze, ist von sämtlichen Ausschüttungen KESt einzubehalten und abzuführen. Wenn die Ausschüttungen diesen Betrag nicht übersteigen, sind sie auch nicht in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Auf die Freigrenze von 1.000 € sind Ausschüttungen, die so genanntes "Elementarholz" betreffen (das ist Holz zur Wiedererrichtung von durch Katastrophenschäden beschädigten oder vernichteten Gebäuden eines Mitgliedes der Agrargemeinschaft) nicht anzurechnen; derartige Sachausschüttungen unterliegen keinem KESt-Abzug.

**Beispiel:**

**A erhält im Kalenderjahr 2002 von der Agrargemeinschaft eine Geldausschüttung von 500 € sowie ein mit 200 € bewertetes Holzbezugsrecht. Da die A betreffenden Ausschüttungen des Jahres 2002 insgesamt die Freigrenze von 1.000 € nicht übersteigen, kann die Einbehaltung und Abfuhr von KESt hinsichtlich der Ausschüttung an A unterbleiben.**

**B erhält im Kalenderjahr 2002 von derselben Agrargemeinschaft eine Geldausschüttung von 700 € sowie ein mit 400 € bewertetes Holzbezugsrecht. Da die B betreffenden Ausschüttungen des Jahres 2002 insgesamt die Freigrenze von 1.000 € übersteigen, ist von der Summe der Ausschüttungen (1.100 €) KESt in Höhe von 25%, sohin 275 €, einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.**

Besteht KESt-Abzugspflicht, ist die Herkunft der ausgeschütteten Beträge (zB Verkauf von Grund und Boden, sonstige steuerfreie Einkünfte) für die Abzugs- und Einbehaltungspflicht ohne Belang.

Neben der Einzahlung der KESt ist zwingend eine so genannte Kapitalertragsteueranmeldung abzugeben. Dazu ist das Erklärungsformular Ka1 zu verwenden.

**Zuständig** für die Einzahlung und Entgegennahme der Kapitalertragsteueranmeldung sind nicht die Lagefinanzämter, sondern die so genannten **Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis**.

Dabei handelt es sich dabei um folgende Finanzämter:

Für Agrargemeinschaften, die in den Bundesländern Wien, Niederösterreich und Burgenland gelegen sind	Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien Radetzkystraße 2 1031 Wien
Für Agrargemeinschaften, die im Bundesland Oberösterreich gelegen sind	Finanzamt Linz Hauptplatz 5-6 4010 Linz
Für Agrargemeinschaften, die im Bundesland Steiermark gelegen sind	Finanzamt Graz-Stadt

sind	Conrad von Hötendorf- Straße 14-18 8010 Graz
Für Agrargemeinschaften, die im Bundesland Salzburg gelegen sind	Finanzamt Salzburg-Stadt Aignerstraße 10 5026 Salzburg-Aigen
Für Agrargemeinschaften, die im Bundesland Kärnten gelegen sind	Finanzamt Klagenfurt Kempferstraße 2 und 4 9020 Klagenfurt
Für Agrargemeinschaften, die im Bundesland Tirol gelegen sind	Finanzamt Innsbruck Innrain 32 6020 Innsbruck
Für Agrargemeinschaften, die im Bundesland Vorarlberg gelegen sind	Finanzamt Feldkirch Reichsstraße 154 6800 Feldkirch

Die Einzahlung der KEST sowie die Abgabe der Kapitalertragsteueranmeldung haben für **sämtliche** Geld- und/oder Sachausschüttungen eines Kalenderjahres **spätestens bis zum 7. Jänner des Folgejahres** zu erfolgen.

**Achtung!** Bei **verspäteter Zahlung** wird ein Säumniszuschlag in Höhe von zumindest 2% der nicht fristgerecht abgeführten Kapitalertragsteuer vorgeschrieben.

Die Höhe der KEST beträgt 25% des ausgeschütteten Bruttobetrages, dh das Mitglied erhält netto 75% nach Abzug der Steuer. Übernimmt die Agrargemeinschaft die Steuerschuld für die Mitglieder (zahlt sie also brutto für netto aus oder stellt bei Sachausschüttungen die KEST dem Mitglied nicht in Rechnung), beträgt die KEST 33,33% des ausbezahlten Betrages. Die Entrichtung der KEST hat unabhängig vom Umstand zu erfolgen, ob die Agrargemeinschaft den Ertrag vorher der Körperschaftsteuer zu unterziehen hatte oder nicht. Die Agrargemeinschaft hat den Empfängern für sämtliche Ausschüttungen eines Jahres eine (einzige) Bescheinigung über die Steuerabrechnung zu erteilen. Diese Verpflichtung entfällt, wenn die Kapitalerträge über ein Kreditinstitut gezahlt werden und über die Zahlung eine Abrechnung durch das Kreditinstitut erfolgt (siehe § 96 Abs. 4 EStG 1988).

**Beispiel:**

**Eine körperschaftlich organisierte Agrargemeinschaft hat 18 Anteile. In der Sitzung vom 15. Jänner 2003 wird beschlossen, dass für 2002 ein Betrag von 54.000 € mit Wirkung ab 20. Jänner 2003 zur Ausschüttung gelangen soll. Daraus ergeben sich 3.000 € pro Anteil.**

- Von diesem Betrag sind 25%, das sind 13.500 € oder 750 € pro Anteil, als KEST bis spätestens 7. Jänner 2004 an das Finanzamt abzuführen, sodass letztendlich 2.250 € pro Anteil ausbezahlt werden können.
- Im Erklärungsformular "Ka1" ist unter Punkt 1 der Betrag von 54.000 € und in das Feld "Summe KA" der Betrag von 13.500 € einzutragen. Bei den vier Feldern "Der Kapitalertrag ist

zugeflossen (§ 95 EStG)" ist das erste Feld "Bezeichnung der Körperschaft, Datum des Beschlusses" anzukreuzen und mit den Worten "Agrargemeinschaft, 15. Jänner 2003" auszufüllen.

- Den Mitgliedern ist eine Abrechnung zur Verfügung zu stellen die lautet:

**Bruttoausschüttung vom 20. Jänner 2003 für 2002 3.000 €**

**davon KESt, abgeführt an das Finanzamt X. 750 €**

**Nettoausschüttung 2.250 €**

### 3. Sachausschüttungen:

Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttungen zählen nicht nur Geldzuwendungen, sondern auch geldwerte Vorteile, dh Sachzuwendungen (zB Holz zu beziehen). **Nicht** zu den Sachausschüttungen gehört das Ausüben des Rechts auf bloße Nutzung der Liegenschaften der Agrargemeinschaft (zB die Nutzung des Weide- oder Wegerechtes).

Bei der Bewertung von Sachausschüttungen kann die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge (BGBl II Nr. 416/2001) angewendet werden. Es bestehen keine Bedenken, für Nutzholz einen Wert von 60 € pro Festmeter und für Nutzholz am Stamm einen Wert von 30 € pro Festmeter anzusetzen. "Elementarholz" (Holz zur Wiedererrichtung von durch Katastrophenschäden beschädigten oder vernichteten Gebäuden eines Mitgliedes der Agrargemeinschaft) kann zur Gänze außer Ansatz gelassen werden (siehe oben unter 2.).

Da die Sachausschüttungen im Laufe des Jahres brutto für netto, dh ohne Steuerabzug erfolgt sind, muss dem jeweiligen Mitglied die auf das Mitglied entfallende Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage in Rechnung gestellt werden. Wird auf die Nachforderung gegenüber dem Mitglied verzichtet, ist die Jahresbemessungsgrundlage mit 33,33% zu versteuern und die Steuer bis 7. Jänner des Folgejahres abzuführen.

### 4. Erstattung einer einbehaltenen KESt durch den Inhaber eines Agrargemeinschaftsanteiles:

Ist eine von einer Ausschüttung tatsächlich einbehaltene KESt zusammen mit der KESt von sämtlichen anderen endbesteuerten Kapitalerträgen (Sparbuchzinsen, Zinsen aus Anleihen, inländische Dividenden u.Ä.) beim Anteilseigner höher als die sich bei ihm auf Grund des allgemeinen Steuertarifs ergebende Einkommensteuer, kann insoweit eine Erstattung erfolgen. Dies geschieht im Wege einer Einkommensteuerveranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988. In eine solche Veranlagung sind sämtliche (betriebliche und außerbetriebliche) Kapitalerträge, von denen KESt einbehalten wurde (also auch Sparbuchzinsen, Zinsen aus Anleihen, inländische Dividenden u.Ä.) und alle anderen Einkünfte (z.B. Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit) einzubeziehen. Eine Veranlagung nur hinsichtlich eines Teiles der kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte (etwa nur hinsichtlich von Ausschüttungen aus körperschaftlich organisierten Agrargemeinschaften) ist nicht zulässig. Der Antrag auf die Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 muss innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge zufließen, gestellt werden.

### 5. Hinweis für Agrargemeinschaften, die als bloße Miteigentumsgemeinschaft organisiert sind:

Für Agrargemeinschaften in Form einer bloßen Miteigentumsgemeinschaft sind die Ausführungen unter den Punkten 2, 3 und 4 nicht anzuwenden. In diesem Fall ist der Gewinn der Agrargemeinschaft einheitlich und gesondert festzustellen. Dafür ist eine **Steuererklärung (Formular E6)** dem örtlichen **Lagefinanzamt**(nicht Finanzamt mit besonderem Aufgabenkreis) vorzulegen. Dieses nimmt eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung vor. Soweit durch die Agrargemeinschaft eine bloße land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit betrieben wird, kann für diese Gewinnermittlung die Pauschalierung in Anspruch genommen werden. Der Gewinn der Agrargemeinschaft ist im Verhältnis der jeweiligen Miteigentumsanteile auf die einzelnen Mitglieder aufzuteilen und von diesen in ihre Einkommensteuererklärung (Formular E 1) aufzunehmen. Da jeweils der anteilige Jahresgewinn beim Mitglied zur Einkommensteuer erfasst wird, ist die Besteuerung davon unabhängig, ob es tatsächlich zu Ausschüttungen kommt oder nicht. Ein Kapitalertragsteuerabzug hat jedenfalls zu unterbleiben.

#### *6. Übergangsregelung, Behandlung von KEST-Erstattungsanträgen:*

Da die in den EStR 2000 dargestellte Rechtslage den Funktionären der Agrargemeinschaften idR nicht bekannt war, bestehen keine Bedenken, wenn bei vor dem 1. Jänner 2001 vorgenommenen Ausschüttungen von einer Festsetzung der KEST abgesehen wird.

Bei nach dem 31. Dezember 2000 getätigten Geld- oder Sachausschüttungen bestehen keine Bedenken, die Abfuhr der KEST für im Jahr 2001 bereits getätigte Geld- oder Sachausschüttungen als rechtzeitig anzusehen, wenn sie bis 31. Mai 2002 erfolgt und in der Kapitalertragsteueranmeldung auf die gegenständliche Information Bezug genommen wird.

Für KEST-Erstattungsanträge, die im Hinblick auf den Erlass des Bundesministerium für Finanzen vom 8.10.2001, GZ. 06 0310/-IV/6/01, eingebracht wurden, gilt Folgendes:

Den Erstattungsanträgen ist insoweit stattzugeben, als sich unter Zugrundelegung der in der gegenständlichen Information vertretenen Rechtsansicht eine verminderte Kapitalertragsteuerschuld ergibt. Die Ermittlung des Umfangs eines sich danach ergebenden Erstattungsbetrages muß von der Agrargemeinschaft dargestellt werden. Die Finanzämter werden eingeladen, Agrargemeinschaften, die Erstattungsanträge eingebracht haben, auf die Notwendigkeit der Vorlage entsprechender Unterlagen durch Vorhalt hinzuweisen.

Die Finanzlandesdirektionen und Finanzämter werden ersucht, im Sinne dieser Information vorzugehen.

Bundesministerium für Finanzen, 8. Februar 2002